

APPUNTI di
CONTABILITA' E BILANCIO DEGLI
ENTI LOCALI

E. D'Aristotile

Sommario

1	L' ENTE LOCALE	10
1.1	L'AZIENDA	10
1.2	L'AZIENDA NELL'APPROCCIO GIURIDICO	11
1.3	L'AZIENDA NELL'APPROCCIO ECONOMICO AZIENDALE	12
1.3.1	<i>Azienda di produzione, di erogazione e composta</i>	15
1.3.2	<i>Azienda pubblica e privata</i>	17
1.4	GLI ENTI LOCALI	19
1.4.1	<i>Le funzioni assegnate alle APT e principio di sussidiarietà</i>	20
1.4.2	<i>L'autonomia degli enti locali</i>	23
3.2	LA GOVERNANCE DEGLI ENTI LOCALI	25
2	IL SISTEMA INFORMATIVO NEGLI ENTI LOCALI	29
2.1	IL SISTEMA INFORMATIVO	29
2.2	IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE	30
2.3	IL SISTEMA CONTABILE	33
2.4	IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'ENTE TERRITORIALE	34
2.4.1	<i>una analisi storica</i>	34
2.4.2	<i>Il ruolo attuale della contabilità generale nel sistema informativo dell'ente territoriale</i>	37
2.5	LINEE EVOLUTIVE DEI MODELLI CONTABILI DEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI	39
2.5.1	<i>L'architettura del modello contabile vigente</i>	44
2.6	I NUOVI PRINCIPI CONTABILI	44
3	IL SUB SISTEMA DELLA PROGRAMMAZIONE E DEL BILANCIO	48
3.1	LA NUOVA PROGRAMMAZIONE NEGLI ENTI LOCALI	48
3.2	I CONTENUTI DELLA PROGRAMMAZIONE	49
4	IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)	51
4.1	LE FINALITÀ DEL DUP	51
4.2	LA STRUTTURA DEL DUP	51
4.2.1	<i>IL DUP (integrale)</i>	52
5	IL BILANCIO DI PREVISIONE	61
5.1	LE FINALITÀ DEL BILANCIO DI PREVISIONE	61
5.2	STRUTTURA E CARATTERISTICHE DEL BILANCIO DI PREVISIONE	61
5.3	LA NUOVA CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE E DELLE SPESE	62
5.4	LA PARTE ENTRATA	62
5.4.1	<i>La Parte Entrata: il confronto dei titoli</i>	63
5.4.2	<i>La Parte Entrata: il confronto delle tipologie / categorie</i>	65
5.4.3	<i>La Parte Entrata: i capitoli e gli articoli</i>	66
5.5	LA PARTE SPESA	67
5.5.1	<i>La classificazione programmatica della spesa</i>	68
5.5.2	<i>Le Missioni ed i Programmi</i>	69
5.5.3	<i>La classificazione economico funzionale della spesa</i>	77
5.5.4	<i>La modifica dell'unità elementare del bilancio e di voto</i>	82
5.5.5	<i>La natura triennale del bilancio</i>	84
5.5.6	<i>La reintroduzione del bilancio di cassa e la colonna dei residui</i>	84
5.5.7	<i>La funzione autorizzatoria del bilancio di previsione finanziario</i>	84
5.6	LE ULTERIORI VOCI DI ENTRATA E DI SPESA PRESENTI NEL BILANCIO DI PREVISIONE	85
5.6.1	<i>Il Fondo Pluriennale vincolato - Entrata</i>	86
5.6.2	<i>L'Avanzo Presunto</i>	86
5.6.3	<i>Il Fondo Cassa iniziale</i>	87
5.6.4	<i>Il disavanzo d'amministrazione</i>	87
5.7	LA PROCEDURA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE DEGLI ENTI LOCALI	87
5.8	GLI SCHEMI DI BILANCIO	88
5.8.1	<i>I quadri riepilogativi</i>	94
5.8.2	<i>Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria</i>	95
5.8.3	<i>La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto</i>	98
5.8.4	<i>Il prospetto concernente gli equilibri di bilancio</i>	100
5.8.5	<i>Il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento</i>	105
5.8.6	<i>La nota integrativa</i>	109
6	IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE	111
6.1	ASPETTI INTRODUTTIVI	111

6.2	LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE	112
6.3	STRUTTURA E CONTENUTO	113
7	GLI STRUMENTI DI FLESSIBILITA' DEI DOCUMENTI DI BILANCIO	116
7.1	L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE VARIAZIONI.....	116
7.2	LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO	117
7.3	LE VARIAZIONI DI BILANCIO.....	118
7.3.1	<i>Termini di approvazione delle variazioni di Bilancio.....</i>	<i>120</i>
7.4	LE VARIAZIONI DI PEG.....	120
7.5	I FONDI DI RISERVA.....	121
7.6	LA TRASPARENZA DELLE VARIAZIONI DI BILANCIO E DI PEG	121
7.7	IL PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE	121
8	IL NUOVO SISTEMA CONTABILE	123
8.1	LE NOVITÀ NELLA GESTIONE CONTABILE	123
8.2	IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO	124
8.2.1	<i>La composizione del piano dei conti unificato.....</i>	<i>126</i>
8.2.2	<i>La struttura del piano dei conti.....</i>	<i>128</i>
9	IL NUOVO PRINCIPIO DI COMPETENZA FINANZIARIA	136
9.1	LA COMPETENZA POTENZIATA	136
10	LE ENTRATE	141
10.1	COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELL'ENTRATA	141
10.2	L'ACCERTAMENTO DELLE ENTRATE: LA FATTISPECIE GENERALE.....	143
10.3	IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (FCDE).....	144
10.3.1	<i>La determinazione dell'accantonamento al FCDE.....</i>	<i>146</i>
10.4	LA RISCOSSIONE ED IL VERSAMENTO DELLE ENTRATE	146
10.4.1	<i>Riscossioni senza ordinativo.....</i>	<i>149</i>
11	LE SPESE	150
11.1	COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELLA SPESA	150
11.2	L'IMPEGNO DI SPESA : LA FATTISPECIE GENERALE	155
11.3	LA COMPETENZA POTENZIATA: I RIFLESSI SULLA GESTIONE	156
11.3.1	<i>Le spese pluriennali ed il cronoprogramma.....</i>	<i>156</i>
11.4	IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)	158
11.4.1	<i>L'iscrizione del FPV in entrata ed in spesa.....</i>	<i>161</i>
11.4.2	<i>Il FPV nelle prenotazioni di spesa.....</i>	<i>163</i>
11.4.3	<i>Le variazioni del FPV.....</i>	<i>164</i>
11.4.4	<i>Il FPV: modalità di contabilizzazione</i>	<i>165</i>
11.4.5	<i>Il FPV: rinvio all'appendice tecnica del Principio Contabile.....</i>	<i>165</i>
11.5	LA PRENOTAZIONE DI SPESA.....	165
11.5.1	<i>Le prenotazioni di spese d'investimento.....</i>	<i>167</i>
11.6	LE ULTERIORI FASI DELLA SPESA	168
11.6.1	<i>La Liquidazione.....</i>	<i>168</i>
11.6.2	<i>L'Ordinazione.....</i>	<i>170</i>
11.6.3	<i>Pagamento.....</i>	<i>171</i>
12	LA VERIFICA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO	172
12.1	LA VERIFICA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO: UN PERCORSO POSSIBILE.....	174
12.2	LE ULTERIORI VERIFICHE DA EFFETTUARE	176
13	IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICO PATRIMONIALE	177
13.1	LA NUOVA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE	177
13.2	IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA.....	178
13.2.1	<i>La misurazione dei componenti del risultato economico</i>	<i>181</i>
13.2.2	<i>L'integrazione dei sistemi di contabilità.....</i>	<i>183</i>
13.2.3	<i>Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.....</i>	<i>185</i>
14	IL RENDICONTO DELLA GESTIONE.....	187
14.1	DEFINIZIONE	187
14.2	LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO E STRUTTURA DEL RENDICONTO.....	188
14.3	IL PROCESSO DI PREDISPOSIZIONE DEL RENDICONTO.....	191
14.3.1	<i>Parificazione del conto del tesoriere.....</i>	<i>191</i>
14.3.2	<i>Le operazioni di parificazione del conto del tesoriere.....</i>	<i>195</i>
14.3.3	<i>Parificazione del conto degli agenti contabili.....</i>	<i>196</i>
14.3.4	<i>Riaccertamento ordinario dei residui.....</i>	<i>197</i>
14.3.5	<i>Predisposizione ed approvazione dei documenti.....</i>	<i>198</i>
15	IL CONTO DEL BILANCIO	200

15.1	IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE ENTRATA	201
15.2	IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE SPESA	206
15.2.1	<i>Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria</i>	<i>210</i>
15.2.2	<i>I quadri riepilogativi</i>	<i>212</i>
15.2.3	<i>Il prospetto dimostrativo del risultato d'amministrazione</i>	<i>213</i>
16	IL CONTO ECONOMICO	215
16.1.1	<i>Il modello ministeriale</i>	<i>217</i>
16.2	IL CONTO DEL PATRIMONIO	220
16.2.1	<i>Il modello ministeriale del conto del patrimonio</i>	<i>223</i>
16.2.2	<i>Analisi delle voci del Conto del Patrimonio</i>	<i>229</i>
17	IL BILANCIO CONSOLIDATO	230
17.1	I RIFERIMENTI NORMATIVI	230
17.2	IL GRUPPO "AMMINISTRAZIONE PUBBLICA"	230
17.3	IL BILANCIO CONSOLIDATO CARATTERISTICHE	232
17.4	LE ATTIVITÀ PER IL CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI DEL GRUPPO	233
17.4.1	<i>Enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato</i>	<i>234</i>
17.4.2	<i>Comunicazioni ai componenti del gruppo</i>	<i>235</i>
17.4.3	<i>Elaborazione del bilancio consolidato</i>	<i>236</i>
17.4.4	<i>Eliminazione delle operazioni infragruppo</i>	<i>236</i>
17.4.5	<i>Quantificazione delle quote di pertinenza di terzi</i>	<i>237</i>
17.4.6	<i>Il consolidamento dei bilanci delle società del gruppo</i>	<i>238</i>
17.5	LA MODULISTICA	238
17.6	LA NOTA INTEGRATIVA AL BILANCIO CONSOLIDATO	243

Premessa

Nel corso degli ultimi decenni la pubblica amministrazione nel suo complesso, è stata investita da un ampio e trasversale processo di riforma che ne ha completamente trasformato il ruolo da essa svolto all'interno dell'economia nazionale.

Tali trasformazioni hanno riguardato vari aspetti della vita dell'ente, investendo la struttura organizzativa, i modelli gestionali, quelli contabili, il sistema dei controlli, attraverso un processo diretto ad affermare quei criteri di gestione di carattere economico dopo che, per molti anni, nella Pubblica Amministrazione era prevalso un modello burocratico¹ basato su una impostazione tipicamente giuridica, in cui l'attività degli enti era orientata al rispetto di disposizioni normative secondo una logica esclusivamente amministrativa, priva di qualsiasi riferimento a principi aziendali.

Le ragioni di una tale situazione sono state spesso addebitate ad una legislazione invasiva ed immobile per oltre un secolo che avrebbe, di fatto, ha notevolmente ridotto l'autonomia degli attori pubblici.

In realtà, la difficoltà di dar vita ad un governo della "cosa pubblica" ispirato a corretti principi di gestione aziendale, non può essere facilmente liquidata individuando quale unico colpevole un sistema normativo inadeguato. Ancora oggi, nonostante le recenti innovazioni legislative¹ abbiano dato un impulso nuovo al processo di aziendalizzazione degli enti, la maggior parte di essi sconta una situazione di scarsa flessibilità e razionalità nella gestione, da più parti reclamata.

Altre concause possono e debbono essere ricercate in un atteggiamento reticente della burocrazia ad applicare qualsiasi proposta innovativa, in una dottrina per lungo tempo distante dalle problematiche delle aziende pubbliche, nell'incapacità, per molti anni manifestatasi, di proporre strumenti tecnico-contabili adeguati ai fini dell'apprezzamento del ruolo dell'economicità nel definire strategie gestionali successive.

Se la mancata applicazione delle disposizioni normative, promulgate nel corso degli anni, può trovare giustificazione in un comportamento umano che tende a preservare la situazione precedente consolidata, non fosse altro per non modificare equilibri preesistenti, molto più grave appare il ridotto interesse della dottrina aziendalistica² che avrebbe dovuto smontare la concezione burocratica presente nella legislazione, nella cultura e nel comportamento degli enti.

Questi ultimi, rifacendosi ad un modello classico dell'amministrazione³ nel quale la "procedura" ed il rispetto di essa costituivano il momento centrale della propria gestione, hanno rinunciato, per lungo tempo a ricercare modelli gestionali e contabili in grado di rilevare l'economicità del proprio

¹ Per un approfondimento sulla differenza tra gestione manageriale e gestione burocratica si veda, per tutti, E. Borgonovi, *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione*, in Azienda Pubblica n.1, Giuffrè, Milano, 1988.

² Con questa affermazione non si vuole sostenere l'assenza completa di interesse verso le problematiche dell'azienda pubblica. Basta a riguardo ricordare gli studi nel passato sulle aziende di erogazione da parte di studiosi quali A. Amaduzzi (*Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli Torino, 1965) P.E: Cassandro (*Le gestioni erogatrici pubbliche, Stato, regioni, province, comuni, istituzioni di assistenza e beneficenza*, Utet, Torino, 1963), E. Giannesi, (*Interpretazione del concetto di azienda pubblica* Corsi, Pisa, 1961) ma che, come sottolinea E. Vagnoni "Gli studi sull'azienda pubblica di erogazione> hanno costituito a lungo un'area particolarmente ristretta nell'ambito del panorama di analisi delle discipline economico-aziendali. Sono stati pochi, infatti, gli studiosi che hanno fatto delle aziende <pubbliche di erogazione>l'oggetto prevalente di indagine" *La svolta degli anni 80 nella letteratura italiana sull'azienda pubblica* in AA.VV: (a cura di) A. Viganò *Azienda: contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, p. 179/180

³ Si veda a riguardo E. Borgonovi, *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione* in Azienda pubblica 1/88

operato, preferendo, al contrario, soluzioni che garantissero esclusivamente l'esercizio di operazioni formalmente corrette⁴.

Bisogna riconoscere, comunque, che sono stati proprio gli studi sempre più approfonditi sull'economia dell'"azienda pubblica"⁵ condotti con maggiore insistenza in questo ultimo trentennio ad evidenziare le anomalie del modello burocratico ed a condurre verso l'implementazione di un sistema di "principi" e di "valori" aziendali propri delle imprese.

In particolare, il prevalere inizialmente di una cultura giuridica che ricercava strumenti di controllo tra i vari organi dell'ente, aveva determinato lo sviluppo di un modello gestionale asistemico in cui il sistema informativo era limitato ad evidenziare gli aspetti autorizzativi della spesa.

Al contrario, l'affermarsi della cultura aziendale e di quei caratteri di azionalità riscontrabili con l'approccio sistemico ha avviato una nuova stagione delle riforme la quale, quantunque fortemente in ritardo rispetto alle esigenze, costituisce la grande rivoluzione della pubblica amministrazione italiana.

D'altra parte una delle maggiori critiche mosse agli studiosi dell'economia aziendale e delle quali parte di essi⁶ hanno piena consapevolezza, è stata quella di disinteressarsi a lungo della contabilità e della gestione dell'azienda pubblica, rivolgendo la loro attenzione in modo esclusivo verso le tematiche delle imprese.

Ne è conseguito che la contabilità di Stato prima e quella pubblica⁷ poi, sono rimaste a lungo monopolio degli studiosi del diritto amministrativo i quali, orientati più ad analizzare gli aspetti giuridici dell'amministrazione⁸, hanno spesso sacrificato quelli aziendali⁹.

⁴ A riguardo il Capaldo in *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè, Milano 1973 così precisa: "nelle pubbliche amministrazioni per ragioni svariate, le scelte e le decisioni obbediscono più a rigidi formalismi che a ben definiti principi di economicità ed efficienza, nel senso che il contenuto delle scelte, dovendo aderire non di rado a schemi formali troppo rigidi, viene da questi ultimi chiaramente condizionato. D'altra parte, spesso, la constatazione di questo condizionamento più che spingere gli operatori a sollecitare modificazioni delle norme e delle procedure amministrative ne spegne lo spirito d'iniziativa, ne ottunde il "senso economico" e li induce ad uniformarsi acriticamente a quelle norme ed a quelle procedure anche quando contrastano fortemente con la razionalità economica; tanto più che anche i controlli si esplicano molto più comunemente molto più sulla forma che sulla sostanza."

⁵ Nella nuova accezione di ente-azienda, infatti, la procedura non costituiva, come nel modello classico l'elemento centrale del sistema gestionale ma, al contrario, rappresentava uno degli strumenti per il conseguimento dell'economicità della gestione che, contestualmente, diventava uno dei "valori" fondamentali sostituendosi ai precedenti. Proprio l'implementazione dei "valori" tipici dell'azienda privata hanno rappresentato il momento di rottura con il passato proponendo a quanti erano interessati alla gestione delle aziende pubbliche valori quali il concetto di economicità, il ruolo e l'importanza della pianificazione e del controllo, la considerazione del personale e dell'organizzazione unitamente alla comprensione del ruolo del soggetto aziendale, il confronto con il mercato, le finalità del sistema informativo per tendere nel tempo a quel controllo sociale che costituisce la dimensione etica dell'attività degli amministratori. Si veda a riguardo G. Farneti *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, Giappichelli Torino, 1995

⁶ A riguardo si veda G. Farneti *Le aziende pubbliche nella ricerca e nella didattica: alcune riflessioni*, in Rirea, 1996, n. 5-6 e gli approfondimenti contenuti in AA.VV. a cura di E. Vigano, *Azienda, primi contributi di una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, Serie Ricerche, 1997

⁷ Occorre distinguere tra contabilità di Stato e contabilità pubblica. La contabilità di Stato, sorta certamente prima dell'altra, trova oggi una sua applicazione limitatamente allo Stato-persona che, inizialmente unico soggetto pubblico ha visto nel corso degli anni, dar vita ad altri soggetti sotto ordinati e finanziati, per il conseguimento delle funzioni assegnate, attraverso "trasferimenti". Ne consegue che la materia che si occupa di questi soggetti non coincide più con lo Stato-persona ma con lo Stato-ordinamento e, di conseguenza la primordiale contabilità di Stato diviene parte essenziale ma non esclusiva di una più vasta branca di approfondimento quale la contabilità pubblica. A riguardo si veda S. Buscema *Trattato di contabilità pubblica* Vol. 1, p. 40 che precisa: "L'evoluzione degli interventi dello Stato nell'economia, per il soddisfacimento di sempre nuovi e complessi bisogni pubblici, ha determinato la trasformazione della contabilità di Stato in contabilità pubblica, in parallelismo con l'evoluzione della finanza statale in finanza pubblica". Sul tema si veda anche A. Bennati, *Contabilità di Stato*, Napoli 1988; G. Zaccaria, *Corso di contabilità di Stato*, Roma 1974;

⁸ A riguardo si veda S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, Giuffrè editore 1979 Vol. I pag. 53 e seguenti in cui l'autore sottolinea "Una delle cause della scarsissima attenzione della dottrina per l'approfondimento scientifico

Secondo la loro impostazione la contabilità di Stato e, quindi, la contabilità delle aziende quali le province ed i comuni, sono da considerare una branca del diritto amministrativo, trovando giustificazione a questa tesi nel principio secondo cui i contenuti della materia non possono esaurirsi nel semplice tecnicismo ragionieristico ma devono investire anche altri aspetti della vita dell'ente, primo, fra tutti, le correlazioni con il diritto pubblico ed il diritto privato.¹⁰

In questa ottica la contabilità pubblica trova con la ragioneria generale, e più specificatamente con quella parte che si occupa di rilevazioni quantitative di soggetti pubblici, dei punti di contatto in considerazione del fatto che l'amministrazione degli enti, in generale, non può ignorare principi e valori della dottrina aziendale che restano, però, a loro parere, del tutto marginali rispetto allo studio complessivo della materia.¹¹

Quest'ultima, nello stesso tempo, non ha mai assunto quella sistemicità e organicità che contraddistingue gli studi aziendali, per cui ne è conseguita una produzione legislativa disarticolata e molto spesso contraddittoria nella quale la ricerca dell'aspetto autorizzatorio ha assunto un ruolo prevalente, condizionando la stessa misurazione dei fatti aziendali che, invece, necessitava di una serie di informazioni molto più complete per un maggior controllo dell'attività di governo.

Il limite di detta impostazione, comunque, non è da rinvenire solo nella scelta, tra l'altro obbligata, di un complesso di norme tra loro coordinate, che disciplinavano il comportamento degli operatori nella gestione della "cosa pubblica" quanto, piuttosto, nella difficoltà di sviluppare

degli istituti della contabilità pubblica è da ricercare negli equivoci tuttora persistenti sulla natura tecnica ovvero giuridica della materia.

Secondo l'impostazione tecnica, la Contabilità di Stato (o pubblica) non è che una applicazione della ragioneria generale alla azienda statale ed alle altre aziende pubbliche."Proseguendo nel ragionamento l'autore giunge alla fine a sostenere che "L'affermazione secondo la quale lo studio delle aziende pubbliche <<rimanga uno studio economico, malgrado il riferimento alle norme di diritto positivo che disciplinano le aziende pubbliche, spiega perché anche alla cosiddetta contabilità di Stato non possa riconoscersi il carattere di una disciplina giuridica, come da taluno erroneamente si sostiene>> non può, pertanto, essere condivisa. Invero, si può discutere – come abbiamo visto – sulla evoluzione della contabilità di Stato in contabilità pubblica, ma non si può disconoscere la esistenza di un aspetto eminentemente giuridico della contabilità, sia per la presenza di principi giuridici della contabilità e sia per la esistenza di un complesso normativo nell'ordinamento giuridico."

⁹ A riguardo si riporta quanto affermato da P.E. Cassandro in *Le gestioni erogatrici pubbliche* UTET Torino 1979 p.7 dove l'autore afferma: " lo studio dell'economia di codeste aziende non può pertanto, limitarsi ad una esposizione delle norme giuridiche che disciplinano la loro vita amministrativa, ma deve, innanzitutto fondarsi sui principi di razionalità economico-aziendale, che se sono valide per le aziende private, non lo sono meno per le aziende pubbliche, anche se devono subire adattamenti resi necessari dai particolari caratteri e dalla particolari finalità di codeste aziende. Le norme giuridiche che regolano l'amministrazione delle aziende pubbliche dovranno essere, pertanto, esaminate alla luce di quei principi e sottoposte all'esame critico che contribuisca ad una eventuale riforma di quelle norme che appaiono incompatibili con la razionalità amministrativa." Altrettanto interessante appare quanto riportato da A. Amaduzzi in *Aziende di erogazione*, op. cit che riferendosi alla contabilità dello Stato sosteneva "Non è pacifico quale estensione e quali indirizzi e quali fini debba perseguire la contabilità di Stato tanto che autorevoli scrittori di tale disciplina hanno diversamente improntato i loro corsi o i loro trattati. La contabilità di Stato potrebbe divenire una branca della economia aziendale dello stato, quella che si proponesse di studiare le rilevazioni sistematiche nella complessa e massima azienda pubblica si erogazione, sulla base di quanto lo studio della concreta amministrazione economico finanziaria potesse dettare in merito alle manifestazioni << finanziarie>> ed economiche dello Stato."

¹⁰ A riguardo si riporta la posizione di M.S. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1968 che sottolinea come " a torto il carattere giuridico" della contabilità di stato e poneva in evidenza "il carattere giuridico delle norme relative alla contabilità di Stato, coordinandole in un sistema organico e armonizzandole con le altre norme del diritto pubblico e del diritto privato non serve soltanto a soddisfare un'esigenza scientifica, ma anche a far considerare sotto nuovi aspetti, varie questioni concrete di grande importanza pratica, alle quali non pare si sia riusciti finora a dare una risoluzione soddisfacente, appunto perché non si è posta nel dovuto rilievo l'influenza che nell'esame di esse potevano avere le norme sulla contabilità di stato."

¹¹ Si veda a riguardo S. Buscema, op cit, pag. 75. Contro una tale interpretazione è ancora da ricordare P.E. Cassandro, *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Torino 1966 che trattando delle aziende pubbliche sottolineava come "l'amministrazione di codeste aziende è costantemente legata nella sua azione all'osservanza di quelle norme e regole, che non sono sempre in armonia con la razionalità economica" da cui giungeva a concludere che gli aspetti giuridici in esse costituivano " una mera esposizione ed esegesi delle norme che disciplinano le pubbliche aziende".

relazioni con altre scienze, affrontando un problema di interdisciplinarietà che assume, alla luce della situazione attuale, una importanza sempre maggiore nel panorama degli enti/aziende pubbliche¹².

Pensare ancora ad un diverso e separato approccio alla materia da parte degli studiosi del diritto dell'amministrazione pubblica e dell'amministrazione delle aziende pubbliche voleva dire continuare una disputa esclusivamente accademica che non rispecchiava la realtà e che conduceva ad una scarsa unitarietà delle stesse norme le quali, in ultima analisi, costituiscono la sintesi degli studi effettuati.

In questa ottica vanno letti i contributi forniti dagli aziendalisti nell'ultimo periodo. Essi, riconoscendo uno sbilanciamento nella propria attività di indagine esclusivamente verso il settore delle imprese, si sono rivolti alle amministrazioni pubbliche¹³ ed hanno contribuito al travaso di principi finora "sconosciuti" in questi enti.

Il loro contributo, infatti, ha dato un forte impulso allo studio dell'"economia delle aziende pubbliche" la quale, più che una specializzazione dell'economia aziendale, viene vista quale un maggior approfondimento su temi che erano stati per una "naturale tendenza"¹⁴ trascurati.

¹² In generale sulla interdisciplinarietà si veda E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA Milano, 1996 sottolinea "Giova a questo punto fare qualche breve richiamo ad uno dei temi centrali dell'attuale dibattito scientifico, quello del rapporto tra le diverse discipline e della interdisciplinarietà. In effetti le singole discipline, nella misura in cui hanno delimitato il campo della loro indagine, hanno consentito rapidi e rilevanti approfondimenti delle conoscenze, tramite il principio della specializzazione. Questa tendenza ha determinato tre principali conseguenze:

-la conoscenza sempre più approfondita di aspetti e di relazioni parziali di fenomeni reali e la conoscenza sempre più limitata delle interdipendenze con gli altri aspetti hanno determinato un effetto di sostituzione della parte al tutto, per cui molte teorie parziali hanno preteso di ergersi a spiegazione del fenomeno nel suo complesso (effetto dello sviluppo sbilanciato delle conoscenze): come corollari di questa situazione si possono indicare, da un lato, il tentativo di far coincidere una disciplina con particolari fenomeni reali oggetto privilegiato dell'indagine (ad esempio il tentativo di far coincidere l'indagine economico-aziendale e le conoscenze di management con la realtà dell'impresa o quello di ridurre lo studio dell'amministrazione pubblica all'analisi degli aspetti formali dell'attività e degli atti amministrativi) e, dall'altro, le spinte a rivendicare la centralità di determinate discipline rispetto a determinati fenomeni, ...omissis...

-il ripiegamento delle discipline (e delle relative teorie) su se stesse, con il prevalere della preoccupazione di mantenere la coerenza interna con i propri principi ispiratori rispetto alla preoccupazione di proporre significative interpretazioni dei fenomeni reali ha prodotto il tipico effetto di progressivo allontanamento delle teorie dal reale e di costruzione di sistemi concettuali e terminologici chiusi in se stessi non più accessibili agli operatori che concretamente affrontano i problemi oggetto di studio;

-la divaricazione tra le diverse discipline che si occupano di un medesimo fenomeno ha portato alla costruzione di sistemi concettuali e terminologici reciprocamente impenetrabili e tali da impedire o, da rendere molto ardua, la comunicazione tra gli studiosi e l'individuazione dei nessi di interdipendenza tra i rispettivi ambiti di conoscenza." Pag. 8

¹³ A riguardo si veda G. Farneti, *Il Bilancio dell'ente locale*, Giappichelli Torino 1997 "In premessa va rilevato che oltre il 50 per cento del p.i.l. si realizza in Italia nell'ambito del settore pubblico; per contro lo stato della pubblica amministrazione è talmente disastroso da ripercuotersi negativamente sulle imprese rendendone più difficoltoso il perseguimento degli equilibri economici, sulle aziende familiari alterandone la capacità di soddisfare i bisogni degli individui che vi partecipano, sulle stesse aziende composte pubbliche influenzando negativamente sulla quantità di utilità da esse prodotta, in altre parole sull'intero sistema Italia"

¹⁴ A riguardo E. Borgonovi osserva "che, pur riaffermando la netta separazione logica tra fenomeno indagato e disciplina che si occupa di esso, nella pratica si determina spesso un <<effetto di corrispondenza>> tra discipline e fenomeni per cui rientra nelle tendenze di sviluppo <<naturale>> delle discipline il fatto che:

-per le imprese vi sia stata una certa prevalenza degli studi di economia in generale e di economia aziendale in particolare;

-per le famiglie vi sia stata una certa preminenza degli studi di antropologia, sociologia ed etica;

-per gli istituti pubblici vi sia stata una certa preminenza degli studi giuridici (specie di diritto costituzionale e/o amministrativo), di politologia, nonché di diritto dei sistemi e degli equilibri economici complessivi." *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA Milano, pag. 31

La riscoperta dei valori, dei principi degli strumenti d'azienda¹⁵ costituisce, pertanto, un momento importante per lo sviluppo non solo accademico della materia, ma anche per l'impulso legislativo avutosi in concomitanza.

Quest'ultimo aspetto, infatti, costituisce il momento finale di un processo di trasformazione culturale volto a valorizzare la nuova funzione aziendale assegnata all'azienda pubblica e, in un certo senso, misura la sintesi di un confronto e di un dibattito che ha investito tutti gli anni ottanta e novanta dello scorso secolo e che non si può dire ancora concluso.

Partendo da queste premesse il presente lavoro si propone di approfondire e conoscere l'economia delle aziende di comuni e province affrontandone lo studio quale campione rappresentativo delle aziende pubbliche ed in particolare analizzandone i processi economici interni, le relazioni economiche con altri soggetti, le condizioni, i principi, gli equilibri tendenziali generali e parziali.

¹⁵ Si veda G. Farneti, Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori, Giappichelli Torino, 1995

1 L' ENTE LOCALE

1.1 L'AZIENDA

L'economia aziendale come tutte le altre discipline sociali non utilizza un linguaggio scientifico univoco ma fa spesso uso di termini, utilizzati anche da discipline diverse (diritto, economia aziendale, sociologia) che proprio per tale ragione si riferiscono a concetti diversi. Allo stesso modo ciascuno di essi può essere espresso con termini diversi.

Si pensi in tal senso a quello di "azienda". Proprio da un confronto sul significato ad esso assegnato vuol prendere le mosse questo nostro lavoro sullo studio dell'azienda pubblica ed in particolare di quel sotto insieme particolarmente rappresentativo di essa costituito dagli enti locali o, più correttamente delle aziende pubbliche territoriali locali.

Sia la letteratura economico-aziendale sia quella giuridica¹⁶ hanno sentito, nel corso degli anni il bisogno di studiare "l'azienda" giungendo a dei contributi che si differenziano, per la diversa prospettiva di osservazione e di approfondimento. La focalizzazione, infatti, su alcuni aspetti piuttosto che su altri, ha portato gli autori delle due discipline ad elaborare definizioni che sono la sintesi di particolari finalità conoscitive da essi sviluppate.

In generale nelle definizioni dell'azienda le divergenze vertono o sull'oggetto definito, in quanto con la parola "azienda" si designa ora una cosa ora un'altra, o sui caratteri che vengono attribuiti all'oggetto o, almeno, sui caratteri che si crede opportuno di porre in rilievo nella definizione. Le divergenze della prima specie si riducono a questioni di parole, che è tuttavia utile chiarire, se non altro per evitare dispute vane; quelle di seconda specie pongono, invece, problemi di sostanza.¹⁷

Tra le prime sono certamente da ricomprendere le varie definizioni fornite dagli studiosi di economia aziendale¹⁸, mentre nel confronto tra queste e quelle proprie della dottrina giuridica è dato riscontrare che le divergenze vertono principalmente sull'oggetto definito.

¹⁶ Per un approfondimento sui profili giuridici dell'azienda si veda A. Caldarelli *L'Azienda in diritto* AA.VV: (a cura di) A. Vigano *Azienda: contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, p. 337 e seguenti

¹⁷ Cfr. Onida, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, p.71

¹⁸ "Nella dottrina di ragioneria dunque, varie sono le definizioni date di azienda ed anche se ciascuna corrente ha creduto di chiudere in una definizione tutto il programma di ricerche ed ha mosso critiche, talora anche aspre, alle definizioni altrui, non si può fare a meno di notare che tutte le varie definizioni finiscono per concordare nella determinazione di un peculiare campo economico , non coincidente con quello dell'individuo e con quello della collettività. Del pari tutte le definizioni presentano quella caratteristica di indeterminatezza che è propria della natura astratta del concetto stesso, e suonano come alcunché di provvisorio, poiché una definizione posta all'inizio di qualsiasi trattato non può dischiudere subito tutte le armonie, le leggi, che solo la trattazione può poi gradualmente e solo incompiutamente offrire" A. Amaduzzi, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni* , Utet, Torino , 1978 pag. 23-24.

1.2 L'AZIENDA NELL'APPROCCIO GIURIDICO

Gli studi giuridici si sono orientati ad approfondire le differenze tra il concetto di *azienda* fornita all'articolo 2555 dal codice civile e quello di *impresa* che, quantunque non direttamente esplicitata può trovare la sua indiretta definizione nell'articolo 2082.

Ai fini dell'indagine che stiamo conducendo appare interessante richiamare gli elementi essenziali di tale impostazione non tanto quale semplice confronto tra scienze diverse, quanto per evidenziare come, attraverso essa, si giunga a conclusioni parziali che hanno avuto riflessi sulla legislazione contabile pubblica.

Il Codice Civile, infatti, premettendo che è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi e che lo stesso imprenditore è il capo dell'impresa dal quale dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori (dirigenti, impiegati, operai), considera *l'azienda* nel particolare aspetto della produzione e la definisce quale "*il complesso di beni organizzato dall'imprenditore nell'esercizio dell'impresa*"¹⁹.

Dalla definizione riportata si desume che:

- *l'azienda* è il complesso di persone e di beni (materiali ed immateriali) organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. L'azienda, cioè, è lo strumento del quale l'imprenditore si serve per esercitare l'impresa. Suoi elementi principali sono perciò l'organismo amministrativo che agisce ed i beni economici a disposizione;
- *l'impresa* è l'attività esercitata dall'imprenditore nell'esercizio professionale di una attività economica (non occasionale o episodica bensì abituale) organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni, aventi un valore economico e commerciale o di servizi, cioè, di prestazioni di lavoro o di cose per utilità private o pubbliche. Suoi requisiti essenziali sono la combinazione dei fattori: materie prime, capitale, lavoro ed il rischio dell'imprenditore.

L'azienda viene, dunque, ad essere vista quale una nozione derivata: essa presuppone la presenza dell'impresa che ne costituisce condizione necessaria per la sua esistenza. Pertanto, non esiste azienda senza impresa²⁰.

Il criterio adottato dal Codice per differenziare l'azienda dall'impresa non appare in linea con l'impostazione propria della concezione economico-aziendale: il complesso di beni organizzati, al quale lo stesso Codice fa cenno, *non è l'azienda*, ma il *patrimonio dell'azienda*²¹. Nella visione giuridica, l'azienda costituisce un insieme di beni con la loro valenza patrimoniale, necessari all'imprenditore per il conseguimento dei suoi fini. Questi ultimi però, non assumono carattere di generalità e sinteticità riscontrabile nella dottrina economico-aziendale, ma sono ricondotti nell'ambito della produzione e dello scambio sottovalutando, di conseguenza, le varie tipologie

¹⁹ Art. 2082, 2086, 2095 e 2555 del codice civile. In questo senso l'azienda non è soggetto ma oggetto di diritto.

²⁰ "La nozione giuridica di azienda è, nel sistema del codice civile, una nozione derivata: essa presuppone quella dell'impresa, della quale costituisce lo strumento. Se non vi è impresa, non vi è azienda in senso tecnico..."G. Ferri, *Diritto Commerciale*, VI edizione UTET, Torino, p. 210

²¹ Sottolineano a riguardo G. Paolone, L. D'Amico, *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, 1994, che la definizione di azienda fornita dall'articolo 2555 del codice civile "non può essere accolta negli studi economia aziendale a causa della indeterminatezza ed inadeguatezza di alcuni termini utilizzati (imprenditore, impresa) e soprattutto perché l'espressione "beni organizzati" pur non considerando l'improprietà di linguaggio, non assume il significato di combinazione produttiva, poiché quest'ultima non risulta formata esclusivamente da beni, né può essere intesa staticamente e, quindi, non evidenzia la natura economica dei fenomeni aziendali" p. 23 -24 ed ancora P. Onida, *Economia d'azienda* che "l'espressione <<complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa>> è appropriata a designare il patrimonio dell'impresa sia pure considerato come complesso economico, piuttosto che l'azienda quale è intesa nella dottrina e nella pratica dell'amministrazione economica: azienda che ha essa stessa un patrimonio oltre che una organizzazione di persone ed un'attività di gestione rivolta a dati fini" op. cit, p. 48

delle aziende erogative²². Inoltre la concezione di “azienda” rinvenibile nel Codice Civile si limita a considerare la stessa quale un semplice “*insieme di beni*” riducendo l’approfondimento giuridico dottrinario esclusivamente ad uno dei sub sistema aziendali e lasciando del tutto inesplorati gli altri²³. Si giunge, in tal modo, a conclusioni parziali che si riflettono, inevitabilmente, nella legislazione contabile pubblica la quale, per molti anni, si è orientata verso soluzioni che non hanno affatto evidenziato gli aspetti aziendali della gestione degli enti pubblici, quasi a voler sottolineare in essi, in linea con la definizione del Codice Civile, l’assenza dei caratteri di aziendalità, oggi invece unanimemente riconosciuti.

1.3 L’AZIENDA NELL’APPROCCIO ECONOMICO AZIENDALE

Molto più articolato è stato l’approccio da parte della dottrina economico-aziendale al concetto d’azienda ed alle sue classificazioni.

In questa sede non intendiamo ripercorrere le divergenze avutesi nel tempo tra le varie scuole²⁴ ma richiamare i contributi di studiosi che in questi ultimi anni stanno cercando di riportare il concetto di azienda ad una definizione unitaria, valida per qualsiasi tipologia pubblica o privata, orientata al profitto o meno ed in cui siano prevalenti fenomeni di scambio o di erogazione.

Detti contributi giungono a aggiornare le precedenti concettualizzazioni dell’ “azienda” vista quale “*sistema operante*” rivolta a sviluppare “*processi di produzione, o di consumo, o di produzione e di consumo insieme*”²⁵ per adeguarne i contenuti ad un sistema economico completamente mutato.

L’azienda viene definita, ed a questa visione intendiamo riferirci nel presente lavoro, come “*un sistema di forze economiche che realizza, nell’ambiente in cui è parte complementare, in condizioni di autonomia e di durabilità, una attività economica consistente in un processo di produzione e di distribuzione della ricchezza, a favore delle persone che formano il soggetto aziendale o di altre collettività di riferimento.*”²⁶

Come si vede si tratta di una definizione che riconsidera le finalità, le modalità di svolgimento del processo produttivo, l’individuazione del soggetto economico riportando ad unitarietà il concetto di azienda²⁷ e risultando d’ausilio per una lettura comune delle problematiche delle imprese e delle

²² A riguardo si segnala come Zappa evidenziava “l’azienda come istituto economico autonomo di produzione o di produzione ed erogazione insieme, è ignorata nel nostro ordinamento giuridico” G. Zappa, *Le produzioni nell’economia delle imprese*, vol I, Milano 1957, p.174/175. ed ancora P. Onida *op. cit.* “ E’ facile osservare che questa definizione riguarda soltanto le aziende di produzione in largo senso, ed esclude le aziende di erogazione, mentre comunemente - come sappiamo - la parola azienda è usata anche per designare le gestioni erogative, dalle più modeste, di carattere domestico-patrimoniale, a quelle dello Stato o di altri enti autarchici territoriali”p. 48 :

²³ Si veda anche M. Paoloni che precisa come “L’identificazione delle azienda con il complesso di beni, inoltre, pone l’accento solo sul patrimonio aziendale(sistema dei beni) ma non consente di mettere in luce quei caratteri fondamentali dell’azienda riconducibili all’organizzazione (sistema delle persone) ed alla gestione (sistema delle operazioni)” *Il sistema informativo e le funzioni direzionali negli enti pubblici non economici* Giappichelli Torino p. 3

²⁴ A riguardo si vedano i contributi ricompresi in *Azienda: contributi per un rinnovato concetto generale* (a cura di) A. Vigano, Cedam, Padova 2000

²⁵ Ci si riferisce alla definizione di aziende di A. Amaduzzi vista quale “un sistema di forze economiche che sviluppa, nell’ambiente di cui è parte complementare, un processo di produzione, o di consumo, o di produzione e di consumo insieme a favore del soggetto economico ed altresì degli individui che vi cooperano” *L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1967, p. 20

²⁶ G. Farneti Verso una nuova definizione di azienda con quali conseguenze sull’economia aziendale: prime riflessioni, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di economia aziendale*, N.7-8, Giuffrè, Milano 1999 p. 346

²⁷ Per un approfondimento sull’unitarietà del concetto di azienda con particolare riguardo ai temi dell’azienda pubblica che stiamo trattando nel presente lavoro si veda G. Farneti *Le aziende pubbliche nella ricerca e nella didattica: alcune riflessioni*, in *Rirea*, 1996 n. 5-6.

aziende pubbliche oggetto del nostro studio.

Il **finalismo aziendale**²⁸ cioè viene a ricondursi esclusivamente all'economicità e, quindi alla durabilità: economicità che assume caratteri diversi a seconda dell'attività economica posta in essere ma che è diretta a soddisfare le esigenze dei soggetti destinatari dell'attività aziendale in quanto "soddisfare i loro bisogni in condizioni di efficienza (o di minimizzazione dei costi) corrisponde (...) ad affermare la creazione di utilità che qualifica la realizzazione delle finalità aziendali e dunque dell'equilibrio economico nelle quali le stesse si configurano."²⁹ In sintesi l'economicità è "combinazione, dell'«efficienza-produttività» e dell'«efficacia» delle operazioni che danno contenuto all'attività aziendale e attraverso i quali si soddisfano i bisogni dell'individuo"³⁰ che non necessariamente vengono a coincidere con il profitto ma, più in generale si identificano nel rispetto di quelle condizioni necessarie ad assicurare la durabilità³¹ dell'azienda.

Ma l'**economicità** non costituisce un carattere sufficiente per qualificare l'azienda. La stessa definizione fornita richiama ulteriori caratteri indispensabili costituiti dall'autonomia e dalla visione sistemica .

L' **autonomia** è intesa quale libertà di decisione a livello strategico ed operativo finalizzata a permettere, senza condizionamenti libertà, di decisione ai centri a ciò deputati.

Riguardo infine la **visione sistemica**, occorre precisare che anche se proposto alla fine, esso costituisce il primo carattere distintivo dell'azienda ed implica una interrelazione dinamica³² di sistemi di livello inferiore finalizzati ad obiettivi comuni, che garantiscono la sopravvivenza del sistema³³ originario³⁴ .

D'altra parte su detto carattere e più in generale sull'osservazione dell'oggetto³⁵ "azienda" secondo un modello sistemico, la dottrina aziendale³⁶ appare concorde. Il grande pregio

²⁸ Sulla visione unitaria del fine nelle due classi di azienda di produzione e di erogazione si veda E. -Giannessi, *Interpretazione sul concetto di azienda pubblica*, in AA.VV., *Saggi in memoria di Gino Zappa*, cit. p. 1038

²⁹ G. Farneti Verso una nuova definizione di azienda con quali conseguenze sull'economia aziendale: prime riflessioni, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di economia aziendale*, N.7-8, Giuffrè, Milano 1999 p. 352

³⁰ G. Farneti Verso una nuova definizione di azienda con quali conseguenze sull'economia aziendale: prime riflessioni in *Rivista Italiana di Ragioneria e di economia aziendale*, N.7-8, Giuffrè, Milano 1999 p. 352

³¹ Crf. E. -Giannessi, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in AA.VV. *Saggi in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè, 1961 o E. Viganò *Azienda: contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova.

³² L'approccio sistemico non si limitava a definire il rapporto di correlazione tra le parti ma vedeva il concetto di sistema quale un elemento in continua evoluzione che trovava nell'equilibrio dinamico uno dei postulati di base.

³³ "Il carattere sistemico dell'azienda dipende dalla stessa natura delle operazioni di gestione che risultano intimamente legate tra loro da un rapporto di tipo "da causa ad effetto". Nel loro insieme tutte le manifestazioni del mondo aziendale costituiscono un corpo unico di fenomeni retti da leggi identiche e orientati verso fini comuni." U. Bertini *Il sistema d'azienda* , Giappichelli Torino pag. 29

³⁴ "Esso (la visione sistemica dell'azienda) implica fundamentalmente l'integrazione di tutte le operazioni , poste in essere per realizzare gli obiettivi dell'organizzazione. Consente di comprendere l'importanza e la relatività di ogni comportamento" E. Cavalieri , in Rirea, cit. p. 119

³⁵ " Spesso per ragioni di semplicità espositiva ma, impropriamente, si dice che un determinato oggetto (una macchina, una persona, una azienda) è un sistema; si intenda..... che un oggetto di conoscenza non è un sistema (le macchine, le persone, le aziende non sono sistemi) bensì che tale oggetto è osservato e rappresentata secondo un modello di tipo sistemico" A. Airoidi, G. Brunetti, V. Coda, *Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1999, p. 77

³⁶ "La concezione sistemica di azienda, di derivazione zappiana, è condivisa dai principali esponenti della dottrina economico-aziendale, i quali , pur con alcune differenze, si mostrano sostanzialmente d'accordo nel riconoscere la presenza di una serie di attributi che caratterizzano il sistema aziendale."M. Paoloni op. cit. p. 6. ed anche: A. Amaduzzi, *Il sistema sociale ed i suoi sottosistemi*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale" n. 1 , 1972; U. Bertini *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli Torino 1990; G. Farneti *Introduzione all'economica dell'azienda pubblica*, Giappichelli, 1996, P. Onida *Economia d'azienda*, Utet, Torino 1971; G. Ferrero, *Impresa e management*, Giuffrè, Milano 1987, E. Giannessi, *Le aziende di produzione originaria*, vol I, *Le aziende agricole*, Corsi, Pisa, 1960; C. Masini, *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino 1970; S. Sciarrelli, *Il sistema impresa*, Cedam, Padova, 1982; G. Zanda, *La grande*

dell'economia aziendale italiana³⁷ è stato, infatti, quello di implementare le logiche sistemiche nello studio dell'azienda e dei suoi aspetti, superando dispute dottrinarie spesso sterili e introducendo un'analisi la quale, partendo da una visione di insieme che aveva il suo momento di unione nella stessa finalizzazione e nel conseguimento degli equilibri tendenziali di lungo periodo, giungeva ad analizzare i vari sub sistemi³⁸ che la compongono quali parti di un tutto.

Ne consegue che anche in questo lavoro potremmo articolare, nel rispetto dei principali contributi dottrinari, il sistema aziendale integrato in tre principali sub sistemi³⁹ che identificano le manifestazioni di esistenza e di funzionamento delle aziende in relazione ai tre momenti tipici dell'amministrazione economica :

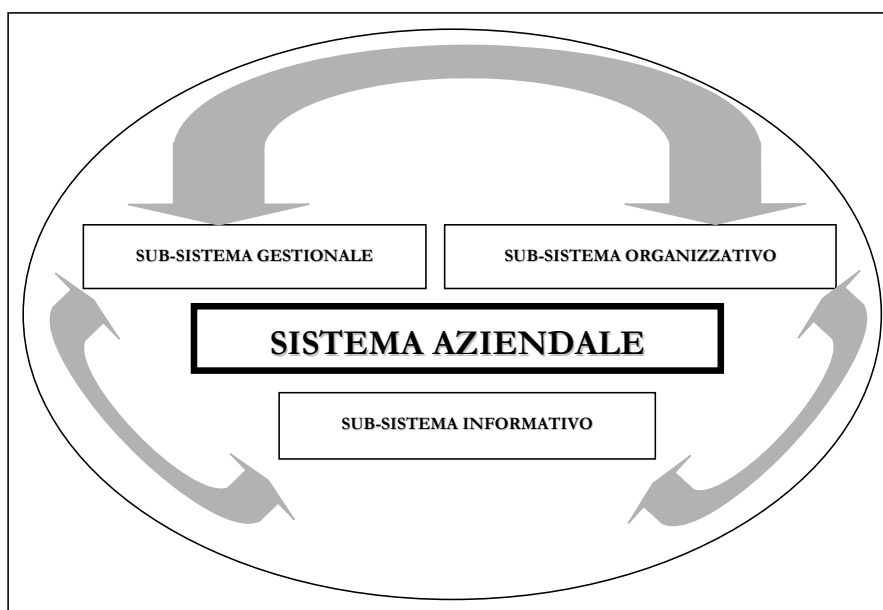
- **sottosistema organizzativo**, che individua i centri di attività attraverso i quali l'azienda si manifesta e definisce le coordinazioni ottimali delle risorse disponibili, indicandone la composizione più conveniente ed i rapporti gerarchico-funzionali affinché siano raggiungibili gli obiettivi e le strategie deliberati;
- **sottosistema gestionale**, che si occupa della realizzazione di quanto convenuto in sede organizzativa, coordinando le operazioni necessarie al perseguimento dei fini aziendali;
- **sottosistema informativo**, infine, che individua i metodi ed i sistemi attraverso cui procedere alla rilevazione dei fatti aziendali. Con la rilevazione si provvede a quantificare i risultati delle attività poste in essere, ordinando la metodologia di rilevazione in funzione dell'oggetto di interesse. A questo scopo, accanto alle metodologie contabili sempre più spesso si affiancano metodologie di tipo matematico-statistico per fornire un'attendibile chiave di lettura di fenomeni altrimenti difficilmente interpretabili.

impresa, Milano 1974; G. Paolone- L. D'Amico, *L'economia aziendale, nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, 1994.

³⁷ A riguardo interessante è l'analisi di U. Bertini, *Il sistema d'azienda*, Giappichelli Torino, dove chiarisce, trattando dell'evoluzione del concetto d'azienda nella dottrina che "A ragion del vero, va detto infatti che le enunciazioni fatte da Zappa, Ceccherelli e da altri studiosi di Scuola Italiana, non soltanto non sono state superate dai più recenti studi nord-americani, ma, anzi, per la vastità profondità di analisi, costituiscono un costante punto di riferimento, offrendo altresì spunti originali per lo sviluppo di nuovi schemi" p. 28

³⁸ "Abbiamo in precedenza visto che in un sistema possono intravedersi più sub sistemi, riguardanti come complesse parti dell'unità. La definizione dei vari sub sistemi non è assoluta e varia a seconda del grado di complessità del sistema totale ed a seconda dei criteri soggettivi di riferimento" A. Amaduzzi, *Economia Aziendale*, Cacucci, Bari, 1985 p. 73

³⁹ Riferendoci alla "teoria dei sistemi" ed in particolare la sua propensione a scomporre il sistema generale in sottosistemi che si pongono in una relazione funzionale del tutto analoga a quella riscontrabile tra insieme e sottinsieme si può facilmente passare da una analisi generale verso una diretta ad approfondire il sistema nelle sue componenti essenziali. La dottrina a riguardo ha operato varie distinzioni tra i sub sistemi proponendo classificazioni diverse per ordine e grado. Ai fini della nostra indagine e cioè quella volta ad approfondire l'ente pubblico come azienda, adotteremo la prospettiva tipica dell'economia aziendale volta a considerare la stessa sotto l'aspetto organizzativo (sub sistema organizzativo) gestionale (sub sistema decisionale o gestionale) ed informativo (sub sistema informativo o del controllo).



FONTE: ZIRUOLO

In tale contesto, l'azienda può essere vista quale una interrelazione dinamica⁴⁰, di sistemi di livello inferiore finalizzati ad obiettivi comuni, che garantiscono la sopravvivenza del sistema⁴¹ originario⁴² da realizzare contestualmente con il perseguimento degli ulteriori caratteri distintivi dell'azienda rinvenibili nell'autonomia e nella economicità⁴³.

1.3.1 AZIENDA DI PRODUZIONE, DI EROGAZIONE E COMPOSTA

Se la coordinazione sistemica, l'autonomia e la durabilità sono il denominatore comune di qualsiasi tipo di azienda, diverse sono le finalità che essa persegue.

La dottrina tradizionale aziendale ha ritenuto che qualsiasi azienda si proponga di soddisfare i bisogni umani perseguendo detto obiettivo o direttamente o indirettamente. Proprio da ciò è possibile proporre una prima distinzione tra:

- azienda di erogazione;
- azienda di produzione ;

⁴⁰ L'approccio sistemico non si limitava a definire il rapporto di correlazione tra le parti ma vedeva il concetto di sistema quale un elemento in continua evoluzione che trovava nell'equilibrio dinamico uno dei postulati di base.

⁴¹ "Il carattere sistemico dell'azienda dipende dalla stessa natura delle operazioni di gestione che risultano intimamente legate tra loro da un rapporto di tipo "da causa ad effetto". Nel loro insieme tutte le manifestazioni del mondo aziendale costituiscono un corpo unico di fenomeni retti da leggi identiche e orientate verso fini comuni." U. Bertini *Il sistema d'azienda*, Giappichelli Torino pag. 29

⁴² "Esso (la visione sistemica dell'azienda) implica fundamentalmente l'integrazione di tutte le operazioni , poste in essere per realizzare gli obiettivi dell'organizzazione. Consente di comprendere l'importanza e la relatività di ogni comportamento" E. Cavalieri , in *Rirea*, cit. p. 119

⁴³ Per un approfondimento sui caratteri identificativi dell'azienda si veda P. Onida, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971; E. .Giannessi, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in AA.VV. *Saggi in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè 1961; E. Vigano' *Il concetto generale di azienda*, in E. Vigano' (a cura di) *Azienda, primi contributi di una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova , 1997; R. Ferraris Franceschi, *L'azienda: forme, aspetti, caratteri e criteri discriminanti* in *Appunti di Economia aziendale* (a cura di E. Cavalieri), vol. I. Edizioni Kappa, Roma 1996.

- azienda composta.

Per comprendere la differenza è opportuno richiamare alcuni aspetti operativi dell'attività economica presente in ogni azienda e precisamente l'acquisizione delle risorse (umane, finanziarie, strumentali), la loro combinazione e, quindi, la destinazione.

L'**acquisizione** è il processo di ottenimento della disponibilità economica di beni e persone (aspetto organicistico). Essa può essere libera dal mercato, obbligata, volontaria o imposta.

La **combinazione** è il processo con cui le risorse vengono coordinate (fattori di coordinazione) in rapporto all'oggetto di attività. La combinazione è produttiva quando vi è produzione di utilità e diventa economica quando la differenza tra input ed output può essere espressa in termini monetari.

La **destinazione** è il processo finale dell'attività economica dell'azienda e viene distinta in

- **scambio** quando il prodotto derivante dalla combinazione produttiva è destinato all'esterno attraverso un'apposita negoziazione tra le parti costituite dall'azienda e da soggetti terzi;
- **erogazione** quando il prodotto derivante dalla combinazione produttiva è destinato all'esterno senza una negoziazione ma attraverso un atto unilaterale di erogazione da parte dell'azienda;
- **consumo** quando il prodotto derivante dalla combinazione produttiva è destinato all'interno, cioè, ai soggetti che costituiscono l'azienda senza alcuna negoziazione.

Proprio la differente destinazione dei prodotti derivanti dalla combinazione produttiva permette di giungere ad una distinzione tra *azienda di erogazione e di produzione*.

La prima (*azienda di erogazione*) è quella particolare tipologia di azienda che si occupa direttamente e durevolmente di soddisfare i bisogni di determinati soggetti o solo una data classe di questi bisogni (attraverso la ricchezza disposizione dell'azienda), procedendo dapprima all'acquisizione delle risorse e, successivamente alla loro distribuzione. Distribuzione che potrà avvenire secondo modalità erogative o di consumo a cui si ricollega una ulteriore sottoclassificazione tra:

- aziende di consumo
- aziende di erogazione in senso stretto

Appartengono alla prima sottocategoria quelle aziende di erogazione che producono beni e servizi non destinati allo scambio, ma al soddisfacimento di bisogni di persone che sono all'interno della stessa (beneficiari) attraverso una attività di consumo interno. Costituiscono esempi in tal senso le *associazioni e le cooperative di consumo*.

Nelle aziende di erogazione in senso stretto invece le attività distributive di consumo sono sostituite da un processo erogativo. Esempi di tale aziende sono le fondazioni bancarie, le IPAB.

Le *aziende di produzione* invece, producono beni e servizi destinati allo scambio. Scambio, quale forma di destinazione dei prodotti e servizi derivanti dall'attività di acquisizione e combinazione, destinata all'esterno come conseguenza di una negoziazione tra parti libere quali l'azienda e soggetti terzi. Quando l'attività di scambio è orientata al profitto la dottrina individua l'impresa che, dunque, costituisce un tipo particolare di azienda la quale, oltre ai caratteri minimi distintivi, presenta anche lo specifico scopo di dirigere la propria azione alla produzione di un reddito per il proprietario.

Pertanto, il perseguimento di un determinato fine si realizza nella combinazione economica di fattori, orientata ad un processo di produzione o di consumo di risorse (fattori della produzione), cui deve necessariamente conseguire la remunerazione dei fattori economici impiegati.

Sul tema della remunerazione dei fattori impiegati, però, vi è necessità di un chiarimento: è opinione radicata che i bisogni che le aziende pubbliche, e quindi anche le aziende pubbliche territoriali devono soddisfare, non sono riconducibili ad una remunerazione attesa, come nel caso delle imprese, ma alle esigenze della vita sociale come la sicurezza, l'istruzione, l'assistenza sanitaria, lo sviluppo economico, la tutela dell'ambiente, ed altro.

Tuttavia essa è stata superata con riferimento alla concezione generale dei fini aziendali che, sia per l'azienda pubblica sia per quella privata, trova collocazione unitaria, in quanto *“ambedue le classi fondamentali – aziende di produzione e di erogazione – pur svolgendo attività diverse hanno in comune lo scopo di conseguire un determinato equilibrio economico, a valere nel tempo, suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati e un compenso, proporzionale ai risultati raggiunti, al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge”*(Giannessi, 1961.b: 1038).

Alle aziende di erogazione ed a quelle di produzione la dottrina ha ritenuto giungere alla classificazione di una terza tipologia costituita dalle *aziende composte* che presentano congiuntamente i caratteri delle prime e delle seconde. In esse, infatti, si svolgono attività sia di consumo che di produzione. Si tratta generalmente di aziende di erogazione nelle quali si svolgono anche attività produttive patrimoniali (investimenti e disinvestimenti con eventuale contrazione e estinzione dei necessari debiti di finanziamento, conseguimento dei redditi che ne derivano e sostenimento dei connessi oneri) o d'impresa (produzione di beni e servizi e loro vendita sul mercato). Tali processi produttivi hanno carattere strumentale rispetto al generale processo di erogazione, avendo soprattutto lo scopo di fornire i mezzi di consumo di cui si avvale, sicché la loro coesistenza non fa venire meno l'unitarietà dell'azienda.

1.3.2 AZIENDA PUBBLICA E PRIVATA

La distinzione proposta nel paragrafo precedente basata sulla attività economica non è certamente l'unica presente. Le aziende possono essere classificate secondo vari criteri, ad esempio:

- in relazione al fine;
- in relazione alla dimensione.
- in relazione al soggetto economico;
- in relazione al soggetto giuridico

Ai fini dell'indagine che intendiamo approfondire all'interno di questo lavoro una classificazione che dobbiamo necessariamente prendere in considerazione è quella che distingue l'azienda pubblica da quella privata.

La distinzione in questo caso si fonda:

- su un criterio economico che analizza la natura privata o pubblica del soggetto economico
- su un criterio giuridico che prende invece in considerazione la natura privata o pubblica del soggetto giuridico.

Si ricorda che il *soggetto giuridico* è la persona fisica o giuridica titolare degli obblighi e dei diritti derivanti dall'attività d'azienda, mentre il *soggetto economico*, che dunque, non necessariamente coincide con il soggetto giuridico, è la persona o il gruppo di persone che di fatto detiene il potere volitivo e che esercita il potere decisionale da cui nasce la strategia aziendale.

La combinazione dei due criteri determina i contenuti della tabella sotto riportata.

Dalla sua lettura si evidenzia che l'azienda pubblica è rintracciabile ogni qual volta il soggetto economico è pubblico. Più in particolare quando il soggetto aziendale appartiene ad un soggetto pubblico, allora l'azienda è pubblica ed il *soggetto economico* si situa esternamente alla gestione operativa, allocandosi presso gli utenti/consumatori che, in quanto tali, perdono ogni possibilità diretta di gestione e controllo delle operazioni che li coinvolgono, ma, in virtù dei meccanismi di democrazia elettiva, possono concorrere alla nomina degli organi volitivi degli enti gestori.

Soggetto giuridico privato	Azienda privata	Azienda pubblica
Soggetto giuridico pubblico	-----	Azienda pubblica
	Soggetto economico privato	Soggetto economico pubblico

Un ulteriore livello di analisi e di classificazione delle aziende ed in particolare di quelle pubbliche può essere ottenuta mettendo a confronto caratteri soggettivi (azienda pubblica e privata) con i caratteri oggettivi in precedenza analizzati (azienda di erogazione e di produzione).

La tabella che segue sintetizza anche in questo caso le varie combinazioni.

Azienda di erogazione/composta	Aziende pubbliche di erogazione	Aziende non profit
Azienda di produzione	Imprese pubbliche	Imprese private
	Azienda pubblica	Azienda privata

Si noti come all'interno delle aziende pubbliche è possibile distinguere tra

- *aziende pubbliche di produzione (o imprese pubbliche)* che dunque costituiscono un istituto autonomo sul piano giuridico ed economico, nel quale si svolgono processi di produzione di beni e servizi di pubblico interesse e /o utilità e che sono ceduti verso il corrispettivo di un prezzo di scambio. Da un punto di vista aziendale esse si caratterizzano come aziende di produzione avente un soggetto economico pubblico. Ci si riferisce alle unità operanti direttamente nel sistema economico, come partecipazioni statali, enti pubblici economici, aziende municipalizzate e cioè allo strumento attraverso cui il comune, la provincia, la regione e lo Stato intervengono nel sistema economico con la produzione e la cessione di beni e servizi sul mercato.

- *aziende pubbliche di erogazione* che, invece costituiscono aziende composte con un soggetto economico pubblico. Esse a loro volta sono vengono a definirsi per differenza rispetto alla classe precedente e cioè non svolgono attività imprenditoriali finalizzate al conseguimento del lucro e trovano una ulteriore articolazione con riferimento all'elemento che maggiormente li caratterizza⁴⁴ in:
 - o *aziende pubbliche istituzionali* orientate a svolgere una finalità di interesse pubblico per la quale vengono istituiti senza alcun vincolo territoriale. Esse sono espressione di una comunità portatrice di un interesse pubblico senza alcun vincolo territoriale quali enti di previdenza, ordini professionali ecc;
 - o *aziende pubbliche territoriali* (APT) dirette alla gestione delle funzioni assegnate da esercitare all'interno di un ben circoscritto territorio di riferimento. Esse costituiscono espressione di una comunità politicamente organizzata incidente su un territorio definito statale, regionale, provinciale o comunale.

Proprio a queste ultime (APT) intendiamo riferirci nel prosieguo del lavoro. A tal fine ne analizzeremo dapprima i caratteri di aziendalità ed i relativi principi e valori quindi il sistema delle amministrazioni pubbliche all'interno del quale esse rivestono un ruolo certamente non secondario sia per numerosità che per funzioni esercitate.

1.4 GLI ENTI LOCALI

Conclusa l'analisi delle classificazioni delle aziende, nei paragrafi che seguono intendiamo riscontrarne i caratteri di aziendalità, riferendoci, come già accennato specificatamente a quei soggetti pubblici quali gli altri enti locali come le province, i comuni e le comunità montane, le unioni di comuni e le città metropolitane⁴⁵ che hanno nel territorio un elemento essenziale di riferimento e che dalla dottrina economico-aziendale sono definiti "*aziende pubbliche territoriali*" mentre dalla dottrina giuridica ed dal legislatore sono indicati con il termine di "*enti territoriali*".

La Costituzione pone gli enti locali alla base del sistema statale, riconoscendo in esse le "cellule fondamentali" dell'intero apparato amministrativo ed organizzativo della Repubblica.

L'art. 5 della Cost., non a caso, include il riconoscimento e la tutela delle autonomie locali fra i principi fondamentali della Repubblica. Inoltre, l'art. 114 precisa che la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato. Ai comuni, alle province ed alle città metropolitane che hanno dunque un riconoscimento costituzionale si aggiungono poi altre amministrazioni individuate dall'art. 2 del D. Lgs. 267/2000 Testo Unico Enti Locali.

Volendo riassumere l'insieme di soggetti riclassificabili all'interno delle cosiddette "Amministrazioni locali" o, come più correttamente le definiremo nel corso del presente lavoro quali "Aziende pubbliche territoriali locali – APTL" avremo:

- i **Comuni**, che sono "enti originari" e coincidono di solito con un centro urbano storicamente identificato come tale. Il Comune è l'ente locale che rappresenta la propria

⁴⁴ "Gli enti territoriali si contrappongono a quelli istituzionali. Giustamente afferma lo Zanobini che <<i>i primi sono formati da interi gruppi demografici residenti sopra un territorio e annoverano questo fra i loro elementi: non si propongono un solo fine o fini tassativamente determinati, una una generalità di scopi suscettibili via via di espansione e di aumento. I secondi sono costituiti soltanto da persone che trovansi in condizioni determinate e sono unite per la cura di fini che a tali condizioni si collegano>>" S. Buscema, op. cit., IV vol. nota 19 p. 89

⁴⁵ Si precisa che nel corso del lavoro non si farà un esplicito riferimento alle comunità montane alle unioni di comuni ed alle città metropolitane per il ruolo marginale che in alcuni casi rivestono o per l'analogia riscontrabile nell'analisi che andremo a svolgere con la contabilità comunale. Ciò non toglie che essi costituiscano uno dei soggetti rientranti nella casistica in oggetto.

comunità, ne cura gli interessi e ne promuove lo sviluppo; gode di autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri Statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica (art. 3 TUEL). E' da precisare, inoltre che la nuova elencazione prevista dall'art. 114, ribalta la precedente, antepoendo i Comuni agli altri enti. Così viene amplificata la portata dell'art. 3 cit., e viene evidenziato il ruolo del nuovo Comune come cellula autonoma e primaria per ogni determinazione amministrativa relativa alla gestione dei servizi e del governo della collettività locale.

- le **Province**, definite dall'art. 3, comma 3, TUEL, quali enti locali intermedi tra Comune e Regione, con il compito di curare gli interessi e promuovere lo sviluppo della comunità provinciale: come il Comune, anche la Provincia gode di autonomia statutaria, organizzativa, amministrativa, impositiva e finanziaria e concorre alla determinazione degli obiettivi contenuti nei piani e nei programmi dello Stato e delle Regioni, provvedendo, per quanto di propria competenza, alla loro specificazione ed attuazione.
- le **Comunità montane**, sono unioni di Comuni, enti locali costituiti tra Comuni montani e parzialmente montani, anche appartenenti a Province diverse, per la valorizzazione delle zone montane, per l'esercizio di funzioni proprie, di funzioni conferite e per l'esercizio associato delle funzioni comunali. La costituzione della Comunità montana avviene con provvedimento del Presidente della Giunta regionale; la Comunità ha un organo rappresentativo e un organo esecutivo composti da sindaci, assessori o consiglieri dei Comuni partecipanti (art. 27 TUEL). Le norme sulle Comunità si estendono anche alla **Comunità isolana o d'arcipelago**, che può essere istituita dai Comuni interessati in ciascuna isola o arcipelago di isole, ad eccezione della Sicilia e della Sardegna, ove esistono più Comuni (art. 20 TUEL).
- le **Unioni di Comuni**, sono enti locali, costituiti da due o più Comuni di norma contermini allo scopo di esercitare congiuntamente, ed evidentemente ad un livello sovracomunale, una pluralità di funzioni di competenza. L'atto costitutivo e lo Statuto dell'Unione sono approvati dai Consigli dei Comuni partecipanti con le procedure e la maggioranza richieste per le modifiche statutarie. Nell'individuazione degli organi le disposizioni statutarie devono comunque prevedere il Presidente dell'Unione scelto tra i sindaci dei Comuni interessati, mentre gli altri organi devono essere formati da membri delle Giunte e dei Consigli dei Comuni associati, garantendo la rappresentanza delle minoranze. Alle Unione dei Comuni si applicano, in quanto compatibili, i principi previsti per l'ordinamento dei Comuni (art. 32 TUEL).
- le **Città metropolitane**, che sono speciali tipi di Province istituibili all'interno di Aree metropolitane dal Comune capoluogo e dagli altri Comuni ad esso uniti da contiguità territoriale e da rapporti di stretta integrazione in ordine all'attività economica, ai servizi essenziali, ai caratteri ambientali e alle relazioni sociali e culturali. I Comuni che ne fanno parte costituiscono tutti insieme una grande conurbazione caratterizzata dalla continuità del tessuto urbano e dalla comunanza di interessi (si pensi all'*hinterland* di Milano, di Roma o Napoli).

1.4.1 LE FUNZIONI ASSEGNATE ALLE APT E PRINCIPIO DI SUSSIDIARIETÀ

A ciascun azienda pubblica territoriale locale sono riferibili specifiche funzioni amministrative. Il criterio di ripartizione delle stesse è definito dalla stessa Costituzione che nell'articolo 118 precisa: *“Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.*

I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze.

La legge statale disciplina forme di coordinamento fra Stato e Regioni nelle materie di cui alle lettere b) e h) del secondo comma dell'articolo 117, e disciplina inoltre forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali.

*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del **principio di sussidiarietà.**"*

Dalla sua lettura si evince come esso attribuisca principalmente al Comune, ente locale più vicino alla popolazione, il compito di esercitare concretamente i compiti amministrativi (cd municipalismo di esecuzione) potendosi derogare al principio solo nei casi in cui sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza, l'ente territoriale superiore (Città metropolitane, Provincia o Regione) può esercitare tali funzioni in modo più efficace. Tutto ciò rafforza il ruolo di programmazione che la Regione deve svolgere in quanto ente di governo locale per antonomasia.

Detto modello caratterizzato da un forte decentramento amministrativo è l'effetto del recepimento nel nostro ordinamento con la legge Costituzionale 3/2001 del c.d. **principio di sussidiarietà**, introdotto dal Trattato sull'Unione Europea del 7 febbraio 1992 (Trattato di Maastricht) quale principio regolatore dei rapporti tra Unione e Stati membri" richiamato nel preambolo di Trattato⁴⁶ e poi esplicitato nell'art. 5⁴⁷.

Occorre precisare che detto principio è uno delle fondamenta della Dottrina Sociale della Chiesa: se già presente in scritti di San Tommaso d'Aquino e nella *Rerum Novarum* (1891) di Leone XIII, la formulazione classica è contenuta nell'enciclica *Quadragesimo Anno* (1931) di papa Pio XI:

"...siccome non é lecito togliere agli individui ciò che essi possono compiere con le loro forze e l'industria propria per affidarlo alla comunità, così é ingiusto rimettere ad una maggiore e più alta società quello che dalle minori e inferiori comunità si può fare." Ne deriverebbe "un grave danno e uno sconvolgimento del retto ordine della società" poiché "l'oggetto naturale di qualsiasi intervento della società stessa é quello di aiutare in maniera suppletiva (subsidium afferre) le membra del corpo sociale, non già distruggerle ed assorbirle." Di conseguenza, "é necessario che l'autorità suprema dello Stato rimetta ad assemblee minori ed inferiori il disbrigo degli affari e delle cure di minore importanza"" per poter "eseguire con più libertà, con più forza ed efficacia le parti che a lei sola spettano (...) di direzione, di vigilanza, di incitamento, di repressione, a seconda dei casi e delle necessità."

Volendone delineare i contenuti potremmo dire che esso è un principio fondamentale di libertà e di democrazia che si articola su tre livelli:

a) *lo Stato interviene solo in assenza di un'attività di "corpi intermedi"*: le varie istituzioni statali devono creare le condizioni che permettano alla persona e alle aggregazioni sociali (famiglia, associazioni, gruppi, in una parola i cosiddetti "corpi intermedi") di agire liberamente e non devono sostituirsi ad essi nello svolgimento delle loro attività. Questo perché la persona e le altre componenti della società vengono "prima" dello Stato: l'uomo è principio, soggetto e fine della società e gli ordinamenti statali devono essere al suo servizio. Per questo motivo lo Stato deve

⁴⁶ "[...] DECISI a portare avanti il processo di creazione di un'unione sempre più stretta fra i popoli dell'Europa, in cui le decisioni siano prese il più vicino possibile ai cittadini, conformemente al principio della sussidiarietà."

⁴⁷ *La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato.*

Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario.

L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato.

fare in modo che i singoli e i gruppi possano impegnare la propria creatività, iniziativa e responsabilità, impostando ogni ambito della propria vita come meglio credono, risolvendo da soli i propri problemi. In questo modo, si uniscono insieme il massimo di libertà, di democrazia e di responsabilità, sia personale che collettiva.

b) lo Stato deve intervenire (*sussidiarietà deriva da subsidium, che vuol dire aiuto*) solo quando i singoli e i gruppi che compongono la società non sono in grado di farcela da soli: questo intervento sarà temporaneo e durerà solamente per il tempo necessario a consentire ai corpi sociali di tornare ad essere indipendenti, recuperando le proprie autonome capacità originarie.

c) l'intervento sussidiario della mano pubblica deve comunque essere portato dal livello più vicino al cittadino: quindi in caso di necessità il primo ad agire sarà il comune. Solo se il comune non fosse in grado di risolvere il problema deve intervenire la provincia, quindi la regione, lo Stato centrale e infine l'Unione Europea. Questa gradualità di intervento garantisce efficacia ed efficienza, libera lo Stato da un sovraccarico di compiti e consente al cittadino di controllare nel modo più diretto possibile. Applicando questo principio, lo Stato si mette davvero al servizio dei cittadini, aiutando la formazione di un cittadino attivo e autonomo, che non sia un suddito passivo e sempre bisognoso di assistenza.

Partendo da dette brevi riflessioni nei paragrafi successivi analizzeremo le principali competenze di province e comuni.

1.4.1.1 Le funzioni assegnate alle Province

Alla **Provincia** ai sensi dell'art. 19 TUEL spettano funzioni amministrative e di interesse provinciale che comprendono vaste zone intercomunali o l'intero territorio provinciale in determinati settori quali:

- difesa del suolo, tutela e valorizzazione dell'ambiente e prevenzione delle calamità naturali;
- tutela e valorizzazione delle risorse idriche ed energetiche;
- valorizzazione dei beni culturali;
- viabilità e trasporti;
- protezione della flora e della fauna, parchi e riserve naturali;
- caccia e pesca nelle acque interne;
- organizzazione dello smaltimento dei rifiuti a livello provinciale, rilevamento, disciplina e controllo degli scarichi delle acque e delle emissioni atmosferiche e sonore;
- servizi sanitari, di igiene e profilassi pubblica, attribuiti dalla legislazione statale e regionale;
- compiti connessi alla istruzione secondaria di secondo grado e artistica e alla formazione professionale, compresa, l'edilizia scolastica, attribuiti dalla legislazione statale e regionale;
- raccolta ed elaborazione dati, assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali.

Ad esse, inoltre sono delegate compiti di promozione, coordinamento di attività, nonché la realizzazione di opere di rilevante interesse provinciale nel settore economico, produttivo, commerciale, turistico, sociale, culturale e sportivo (art. 19 comma 2 TUEL).

Ulteriore specifico compito delle Province è quello della programmazione il cui procedimento viene delineato dal comma 1 dell'art. 20 TUEL (raccolta e coordinamento delle proposte avanzate dai Comuni, concorso alla determinazione dei programmi regionali, formulazione e adozione di propri programmi pluriennali, generali e settoriali; promozione del coordinamento delle attività programmatiche dei Comuni). Tale compito si svolge secondo norme dettate dalla legge regionale, mentre è la stessa Provincia a predisporre e ad adottare il piano territoriale di coordinamento che determina gli indirizzi generali di assetto del territorio, ovvero le diverse destinazioni del territorio, la localizzazione delle maggiori infrastrutture e delle principali vie di comunicazione, gli obiettivi e i modi intervento per la sistemazione idrica, idrogeologica ed idraulico-forestale (interessi ambientali).

1.4.1.2 Le funzioni assegnate ai Comuni

Se il legislatore definisce con sufficiente precisione le funzioni assegnate alle Province, non allo stesso modo opera con riferimento ai comuni. Ad essi ai sensi dell'art. 13 TUEL si limita ad attribuire tutte le funzioni amministrative che riguardano la popolazione ed il territorio comunale, precipuamente nei settori organici dei servizi alla persona e alla comunità, dell'assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico, salvo quanto non sia espressamente attribuito ad altri soggetti dalla legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze.

Inoltre gestisce i servizi elettorali di stato civile di anagrafe, di leva militare e di statistica. Dette funzioni sono esercitate dal Sindaco quale Ufficiale di Governo.

Precisa infine che ulteriori funzioni amministrative per servizi di competenza statale possono essere affidate ai comuni dalla legge che regola anche i relativi rapporti finanziari, assicurando le risorse necessarie.

Volendo semplificare e solo a fini didattici definire alcune delle principali competenze dei comuni potremmo far riferimento alla articolazione del bilancio in funzioni e servizi che, anche se non esaustivamente riassumono molte delle competenze loro assegnate.

1.4.2 L'AUTONOMIA DEGLI ENTI LOCALI

Tra i principi ispiratori che hanno caratterizzato l'attività del legislatore dal 1990 ad oggi occorre certamente considerare l'autonomia. Questa, introdotta con la legge 142/1990 è stata poi riproposta nel Testo Unico degli enti locali (D.Lgs. 267/2000) trovando, infine, dignità costituzionale con la recente riforma del titolo V del 2001 (L. cost. 18/10/2001, n. 3). Essa si articola in:

- autonomia normativa
- autonomia organizzativa
- autonomia finanziaria
- autonomia tributaria

L'autonomia normativa trova una sua ulteriore articolazione in

- autonomia statutaria
- autonomia regolamentare.

Con riferimento **all'autonomia statutaria** si precisa che la preminente importanza conferita allo Statuto dagli artt. 2 e 4 della L. 142/1990, è stata ripresa ed amplificata dal D.Lgs. 267/2000, il cui art. 1, comma 3, ha individuato come limite all'esplicazione della potestà statutaria i soli principi di legislazione statale in materia di ordinamento degli enti locali. Il nuovo art. 114 Cost., da ultimo, esaltando la funzione degli statuti come espressioni primarie delle autonomie normativa ed amministrativa degli enti locali, ha visto come unico limite all'autonomia statutaria *“i principi fissati dalla Costituzione”*. Esso dunque stabilisce le norme fondamentali dell'organizzazione dell'ente e, in particolare:

- specifica le attribuzioni degli organi e le forme di garanzia e di partecipazione delle minoranze, i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio;
- stabilisce i criteri generali in materia di organizzazione dell'ente, le forme di collaborazione fra comuni e province, della partecipazione popolare, del decentramento, dell'accesso dei cittadini alle informazioni e ai procedimenti amministrativi, lo stemma e il gonfalone e quanto ulteriormente previsto dal presente testo unico.

Per quanto concerne l'**autonomia regolamentare**, invece, si ricorda che questa potestà è stata storicamente attribuita agli enti locali ed ora ha ricevuto conferma nel nuovo art. 117 Cost., che ha posto una vera riserva costituzionale di regolamento a favore dei Comuni, Province e Città metropolitane "*in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite*", così ponendo su di uno stesso piano tanto gli enti locali quanto le Regioni, nell'ottica di un deciso federalismo amministrativo.

Costituiscono esempio di autonomia regolamentare i regolamenti relativi a:

- funzionamento del Consiglio
- di contabilità
- di riscossione delle entrate
- tributari
- urbanistici
- di gestione di specifici servizi
- di gestione del patrimonio dell'ente

Correlata all'autonomia regolamentare è anche l'**autonomia organizzativa** disciplinata dall'art. 87 del TUEL dove il legislatore precisa che gli enti locali disciplinano, con propri regolamenti, in conformità allo statuto, l'ordinamento generale degli uffici e dei servizi, in base a criteri di autonomia, funzionalità ed economicità di gestione e secondo principi di professionalità e responsabilità. La potestà regolamentare in materia organizzativa si esercita, tenendo conto di quanto demandato alla contrattazione collettiva nazionale, nelle seguenti materie:

a) responsabilità giuridiche attinenti ai singoli operatori nell'espletamento delle procedure amministrative;

b) organi, uffici, modi di conferimento della titolarità dei medesimi;

c) principi fondamentali di organizzazione degli uffici;

d) procedimenti di selezione per l'accesso al lavoro e di avviamento al lavoro;

e) ruoli, dotazioni organiche e loro consistenza complessiva;

f) garanzia della libertà di insegnamento ed autonomia professionale nello svolgimento dell'attività didattica, scientifica e di ricerca;

g) disciplina della responsabilità e delle incompatibilità tra impiego nelle pubbliche amministrazioni ed altre attività e casi di divieto di cumulo di impieghi e incarichi pubblici.

Da ultimo occorre richiamare l'**autonomia finanziaria**. Si tratta di un principio aziendale che ha trovato diretta collocazione in Costituzione. L'art. 119 nella sua formulazione originaria prevedeva che essa fosse prerogativa esclusiva delle Regioni. Con la riforma del Titolo V, invece, è stata riconosciuta anche agli altri livelli di governo locale autonomia finanziaria di entrata e di spesa, in linea con il nuovo principio di *federalismo fiscale* basato su due principi essenziali:

- il superamento del sistema della "finanza derivata", in base al quale gran parte dei tributi veniva riscossa dallo Stato, che provvede poi a ridistribuirne il gettito agli enti locali;
- la fissazione di principi e strumenti di coordinamento della finanza e del sistema tributario dello Stato e degli enti territoriali.

In particolare dalla lettura dell'articolo 119 si evince che comuni, province e regioni hanno risorse autonome articolabili in tre grandi macroaggregati:

- a) Entrate tributarie
- b) Fondo perequativo
- c) Finanza straordinaria

Con riferimento alle entrate tributarie l'art. 119 recepisce in Costituzione la potestà già prevista nell'art. 3 TUEL di Comuni, Province e Città metropolitane di:

- produrre integralmente le risorse finanziarie per alimentare le attività e i compiti istituzionali (autonomia di entrata). Si fa notare che a differenza di quanto avviene per le

Regioni la capacità di stabilire ed applicare tributi resta inattuato per comuni e province o, meglio, trova modalità di declinazione differenti. La riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione – che sancisce che nessuna potestà patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge – preclude a questi enti l'esercizio di una potestà impositiva diretta analoga a quella delle regioni.

- amministrare in piena autonomia le risorse disponibili (autonomia di spesa);
- disporre di risorse non necessariamente messe a disposizione da enti sovraordinati (risorse autonome);
- imporre tributi ed entrate propri dei quali è stabilita l'entità nonché di definire le procedure applicative di riscossione (autonomia impositiva);
- usufruire, nel finanziamento delle proprie attività, anche di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferiti al loro territorio;

Il fondo di perequazione previsto dal comma 3 dell'art. 119 Cost., ha la stessa finalizzazione delle risorse di finanza ordinaria e serve proprio a compensare, senza vincoli di destinazione, la povertà di entrate autonome di enti con territorio a ridotta capacità contributiva.

Infine, la finanza straordinaria è costituita da risorse aggiuntive (risorse per trasferimenti dalla Comunità Europea, dallo Stato o dalle Regioni) previste dal comma 5 dell'art. 119 cit., destinate a qualsiasi area territoriale dello Stato si renda bisognevole di interventi straordinari (non più solo, come nella vecchia dizione costituzionale, il Mezzogiorno e le isole).

Se la riforma costituzionale ha dato vita ad una concreta autonomia finanziaria di comuni e province un ulteriore passo in avanti è stato compiuto con la legge 42/2009 (legge delega sul federalismo fiscale) che ha posto le basi per un complessivo riassetto delle relazioni fra i diversi livelli di governo, con l'obiettivo di reimpostare su nuove e più moderne basi l'intero sistema di finanza pubblica. Detta legge prevede che l'architettura del federalismo fiscale si regga su due pilastri:

- a) riconoscimento di una maggiore autonomia di entrata imperniata su un mix di tributi propri manovrabili e compartecipazioni legate al territorio per responsabilizzare gli amministratori secondo il paradigma "pago-vedo-voto",
- b) garanzia,
 - a. dell'intergale copertura su tutto il territorio nazionale, dei costi e fabbisogni connessi ai livelli essenziali delle prestazioni ed alle funzioni fondamentali, di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*) e *p*), della Costituzione, calcolati, però, non più (come accaduto finora) in base alla spesa storica, bensì ad un livello standard, al fine di coniugare autonomia e responsabilità anche sul lato della spesa.
 - b. per le restanti funzioni, della perequazione delle capacità fiscali, con un livellamento solo parziale delle differenze territoriali.

Per gli enti locali è l'art. 11 ad operare la distinzione:

1) spese per funzioni costituzionalmente protette (identificate con le funzioni fondamentali ex art. 117, comma 2, lett. *p*), Cost.), per le quali è garantita la copertura integrale dei relativi fabbisogni standard di spesa,

2) spese relative ad altre funzioni, perequate in ragione della capacità fiscale.

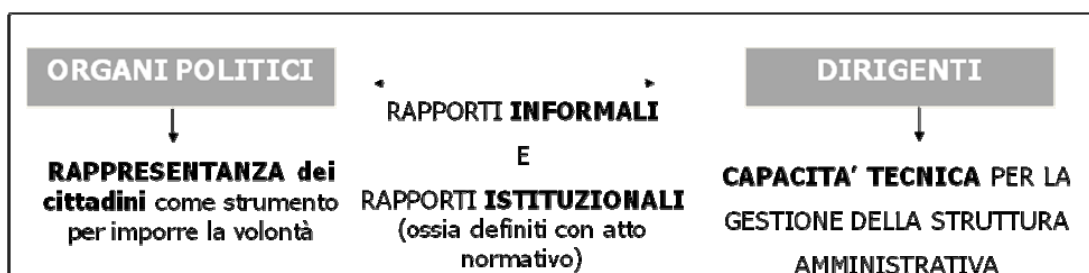
Alle due tipologie si aggiungono poi spese finanziate con i contributi speciali, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali.

3.2 LA GOVERNANCE DEGLI ENTI LOCALI

La governance degli enti locali è disciplinata dal legislatore nel Testo unico degli enti locali, individuando organi e competenze di ciascuno di essi.

È opportuno precisare, però, che il modello costruito prevede un soggetto economico pubblico bicefalo caratterizzato dalla presenza di organi politici e tecnici che assolvono comunque a funzioni molto differenti.

Gli organi politici hanno infatti funzioni di programmazione, indirizzo e controllo e non esercitano direttamente competenze gestionali che sono svolte invece dai dirigenti o, nei comuni sprovvisti di dirigenti, dai responsabili a cui il sindaco abbia conferito incarichi dirigenziali.

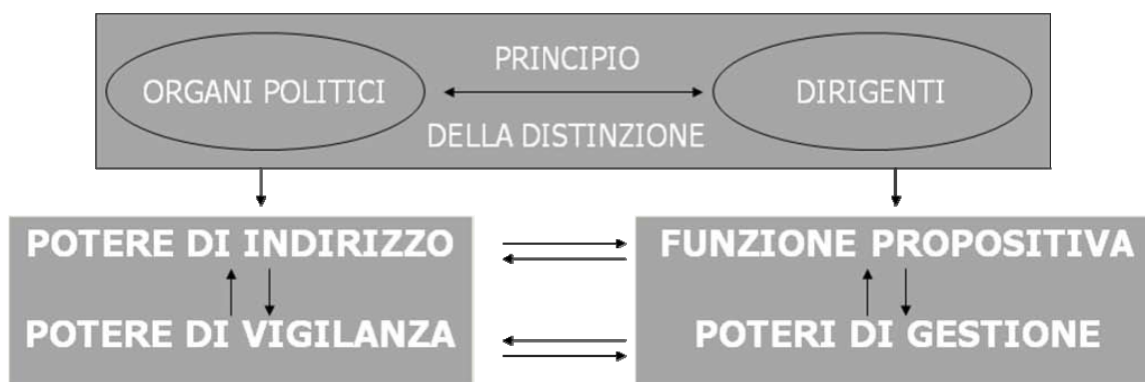


Siamo dinanzi ad un principio, la cosiddetta *separazione* o, per meglio dire, *distinzione delle competenze* tra organi politici e vertici burocratici che costituisce un tratto comune di tutte le Amministrazioni pubbliche. Non mancano tuttavia alcune eccezioni a tale principio generale che devono essere esplicitamente previste dal legislatore. Le più importanti riguardano:

- la attribuzione diretta al sindaco di specifiche competenze gestionali, ad esempio quelle attribuite come ufficiale di governo o rappresentante la comunità locale, che prevedono l'adozione delle ordinanze contingibili ed urgenti;
- la possibilità offerta alle giunte dei comuni fino a 5.000 abitanti di assegnare la direzione di strutture organizzative ad uno dei propri componenti. La adozione di atti gestionali da parte degli organi politici, al di fuori delle ipotesi previste dalla legge, costituisce un vizio che inficia la legittimità dell'atto. I provvedimenti adottati dagli organi politici collegiali, giunta e consigli, sono chiamati deliberazioni. Essi devono essere accompagnati da un parere, obbligatorio ma non vincolante, del responsabile della struttura amministrativa competente sulla legittimità e regolarità tecnica e da uno del responsabile della ragioneria sulla copertura finanziaria.

Il processo decisionale, di per sé unitario, si sviluppa seguendo un percorso di natura circolare che investe con compiti e competenze distinte sia gli organi politici che i dirigenti. E' interessante segnalare comunque che il diverso ruolo attribuito presuppone una adeguata interazione finalizzata a definire una unica strategia.

Nei paragrafi che seguono analizzeremo i principali soggetti che caratterizzano il processo decisionale pubblico.



1.4.2.1 Gli organi politici

Gli organi politici sono:

- il **Consiglio**: ai sensi dell'art. 42, D.Lgs. 267/2000 il Consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo, con competenza esclusiva relativamente ad alcuni atti fondamentali preminentemente di natura programmatoria dell'ente;
- la **Giunta**: compie tutti gli atti rientranti nelle funzioni degli organi di governo, che non siano riservati dalla legge al Consiglio e che non ricadano nelle competenze, previste dalla legge o dallo Statuto, del Sindaco o degli organi di decentramento; collabora con il Sindaco nell'attuazione degli indirizzi generali del Consiglio, riferisce annualmente a quest'ultimo sulla propria attività e svolge attività propositive e di impulso nei confronti dello stesso (art. 48, TUEL);
- il **Sindaco** che è eletto a suffragio universale e diretto, rappresenta il Comune, convoca e presiede la Giunta, nonché il Consiglio quando non è previsto un Presidente e sovrintende al funzionamento dei servizi e degli uffici e all'esecuzione degli atti (ex art. 50 T.U.).

Al sindaco compete inoltre:

- sovrintendere all'esecuzione degli atti e dell'espletamento delle funzioni attribuite o delegate al Comune;
- coordinare e riorganizzare, nell'ambito della disciplina regionale e sulla base degli indirizzi del Consiglio Comunale, gli orari di apertura e di chiusura degli esercizi commerciali e dei servizi pubblici, nonché gli orari di apertura al pubblico degli uffici periferici delle PP.AA.;
- provvedere, sulla base degli indirizzi stabiliti dal Consiglio, alla nomina, designazione e revoca dei rappresentanti del Comune, presso enti, aziende ed istituzioni;
- provvedere alla nomina dei responsabili degli uffici e dei servizi, nonché all'attribuzione e definizione degli incarichi dirigenziali e di collaborazione esterna;
- esercitare altresì le altre funzioni attribuitegli quale autorità locale nelle materie previste da specifiche disposizioni di legge.

Inoltre il sindaco, quale **ufficiale di Governo**, sovrintende (ex art. 54 T.U.):

- alla tenuta dei registri di stato civile e di popolazione, nonché agli adempimenti demandatagli in materia elettorale, di leva militare e di statistica;
- all'emanazione di atti attribuitigli dalle leggi e dai regolamenti in materia di ordine pubblico e di pubblica sicurezza;

- alla vigilanza su tutto quanto possa interessare la sicurezza e l'ordine pubblico, informandone il Prefetto. Sul punto si ricordi la competenza del Sindaco in materia di rilascio dei passaporti ex L. 340/2000.

Gli organi tecnici, invece sono riconducibili alle figure che seguono.

Il **Segretario comunale** è un funzionario pubblico, dipendente dal Ministero dell'Interno, previsto per ciascun Comune (e ciascuna Provincia, ove prende il nome di *Segretario Provinciale*). Ai sensi dell'art. 97 D.Lgs. 267/2000:

- svolge compiti di collaborazione e funzioni di assistenza giuridico-amministrativa nei confronti degli organi dell'ente, in ordine alla conformità dell'azione amministrativa alle leggi, allo Statuto ed ai Regolamenti;

- partecipa con funzioni consultive, referenti e di assistenza alle riunioni del Consiglio e della Giunta e ne cura la verbalizzazione;

- esercita le altre funzioni attribuitegli dallo Statuto e dai regolamenti, o conferitegli dal Sindaco o dal Presidente della Provincia.

Il Segretario comunale è posto in una posizione di vertice nella gerarchia dell'ente locale e sovrintende e coordina l'attività dei dirigenti, salvo il caso in cui ex art. 108 T.U. sia stato nominato un *direttore generale*. In tal caso le funzioni di coordinamento dei dirigenti sono esercitate da quest'ultimo, restando al Segretario la sua specifica funzione di garante della legalità e correttezza amministrativa e di *"notaio" dell'amministrazione.*;

I Dirigenti comunali. Spetta ai Dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme dettati dagli Statuti e dai regolamenti, nonché tutti i compiti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno non ricompresi tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente o non rientranti tra le funzioni del Segretario o del Direttore generale (art. 107, T.U).

Nei Comuni privi di personale di qualifica dirigenziale le funzioni dirigenziali possono essere attribuite, con provvedimento motivato del Sindaco, ai responsabili degli uffici e dei servizi, indipendentemente dalla loro qualifica funzionale (art. 109, T.U);

Il Direttore generale. Ai sensi dell'art. 108, T.U. il Sindaco (nei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti) e il Presidente della Provincia possono nominare previa deliberazione della Giunta, un Direttore generale (c.d. *city manager*).

Egli provvede ad attuare, secondo le direttive impartite dal Sindaco o dal Presidente della Provincia, gli indirizzi e gli obiettivi stabiliti dagli organi di governo dell'ente. Per i Comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti è prevista la nomina di un Direttore generale 'consortile' per la gestione coordinata o unitaria dei servizi tra i Comuni.

2 IL SISTEMA INFORMATIVO NEGLI ENTI LOCALI

2.1 IL SISTEMA INFORMATIVO

Prima di procedere ad una disamina del sistema contabile degli enti territoriali si ritiene opportuno richiamare alcuni brevi cenni sul ruolo da esso rivestito all'interno di un sistema informativo aziendale.

Rifacendoci agli studi sul sistema-azienda, possiamo riscontrare come il concetto di "sistema" considerato nella sua accezione astratta, evidenzia una cooperazione di forze che tende a riportare ad unità l'attività di più elementi tra loro coordinati aventi un obiettivo comune. Detta visione, implementata nell'azienda, determina la capacità di analizzare la stessa attraverso la sua scomposizione in realtà sistemiche a loro volta riconducibili a quella di livello superiore attraverso la finalità aziendale comune⁴⁸.

Abbiamo già analizzato in precedenti parti del testo come l'ente locale, quale azienda pubblica territoriale possa essere esaminata scomponendola in sub sistemi⁴⁹ in cui quello informativo "ha per oggetto l'analisi dei metodi per la determinazione quantitativa dei fatti aziendali ed è preposto al controllo integrato del processo operativo dell'unitario sistema aziendale"⁵⁰. Esso deve essere analizzato quale un insieme eterogeneo di informazioni che vengono organizzate, coordinate, rielaborate e gestite dall'azienda sfruttando tecniche e metodologie diverse per far fronte, nel modo migliore, a quella esigenza informativa interna ed esterna.

Le informazioni, così ottenute, costituiscono un vero e proprio sistema linfatico che alimenta quello decisionale creando una circolarità per cui "ogni azione, posta in essere a seguito delle decisioni assunte sulla base di un supporto informativo determina il sorgere di dati consuntivi intorno all'esecuzione dell'azione stessa. Tali dati, sottoposti a procedure di controllo, generano informazioni circa il grado di raggiungimento degli obiettivi in relazione ai quali l'azione era stata

⁴⁸ "Il sistema si presenta, in generale come un insieme di elementi legati da un reciproco nesso di relazioni e coordinati per il perseguimento di un obiettivo comune.

Esso viene ad essere caratterizzato:

- dalla graduale ripartizione in sistemi di ordine inferiore (subsistemi) fino alla individuazione
- dell'unità elementare non più scomponibile;
- dalle relazioni istaurabili tra le parti e gli elementi;
- dagli obiettivi e subobiettivi perseguibili dall'intero sistema e dalle singole parti." G. Paolone – *Il Bilancio d'esercizio*, Giappichelli, Torino, 1994 pag. 26

⁴⁹ Riferendoci alla "teoria dei sistemi" ed in particolare la sua propensione a scomporre il sistema generale in sottosistemi che si pongono in una relazione funzionale del tutto analoga a quella riscontrabile tra insieme e sottinsieme si può facilmente passare da una analisi generale verso una diretta ad approfondire il sistema nelle sue componenti essenziali. La dottrina a riguardo ha operato varie distinzioni tra i sub sistemi proponendo classificazioni diverse per ordine e grado. Ai fini della nostra indagine e cioè quella volta ad approfondire l'ente pubblico come azienda, adotteremo la prospettiva tipica dell'economia aziendale volta a considerare la stessa sotto l'aspetto organizzativo (sub sistema organizzativo) gestionale (sub sistema decisionale o gestionale) ed informativo (sub sistema informativo o del controllo).

⁵⁰ G. Paolone, *op. cit.* il quale prosegue "Servendosi di regole e di principi da rispettare, esso fornisce al subsistema operativo gli strumenti di rilevazione (contabile ed extracontabile) degli accadimenti che di esso fanno parte, nonché un flusso continuo di informazioni necessario per alimentare i successivi processi di decisione-azione." Pag.28

intrapresa; queste informazioni possono alimentare nuove decisioni che hanno lo scopo di proporre altre azioni in funzione dei medesimi obiettivi oppure la revisione degli obiettivi stessi.⁵¹”

Nello stesso tempo, non può essere disconosciuto al sistema informativo il ruolo di comunicazione esterna all'azienda diretto a creare un processo di scambio reciproco di informazioni con l'ambiente esterno volto a conoscerlo ed interpretarlo prevedendone eventuali modificazioni, al fine di renderlo compatibile con i fini aziendali.

Da quanto detto consegue che non appare possibile standardizzare le metodologie, le tecniche e gli strumenti da predisporre per detti fini, in quanto essi dovranno trovare la propria genesi nelle risposte da dare, di volta in volta, ai vari soggetti interessati.

Viceversa si può concludere che il sistema informativo risulterà variamente articolato e strutturato per rispondere alle diverse funzioni legate alle dimensioni aziendali⁵², ai diversi tipi di decisione⁵³ a cui è indirizzato ed, ancora, alle necessità delle aree aziendali⁵⁴ contribuendo, in ogni caso, al raggiungimento degli scopi prefissati.

2.2 IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE

La ripartizione dell'azienda sottosistemi può essere oggetto di ulteriori articolazioni. Limitandoci all'esame del flusso informativo di natura contabile, è possibile individuare una suddivisione in sub sistemi di secondo ordine, quali il sottosistema della contabilità, quello dei bilanci, quello dei programmi e dei piani integrati, e dell'analisi costi-prezzi che trovano la propria genesi nei “principi di Ragioneria”. Questi ultimi, infatti costituiscono l'insieme degli assiomi su cui si basa il sistema del controllo nell'accezione che lo vede diretto all'elaborazione dei dati contabili ed alla conoscenza degli andamenti passati e futuri dell'azienda.

Se, infatti, l'economia aziendale come scienza teorica-pura, caratterizzata dall'analisi del sistema operativo “si compone di principi riferibili ad un universo astratto facendo ricorso per la sua dimostrazione, a metodi di logica formale e simbolica”⁵⁵, dall'altro la ragioneria si preoccupa dell'analisi delle aziende realmente operanti, individuando altri principi operativi volti a misurare, attraverso espressioni numeriche, i risultati. La dottrina a riguardo è solita individuare :

- il principio della contabilità generale e delle contabilità settoriali
- il principio del bilancio d'esercizio e dei bilanci straordinari
- il principio dell'analisi dei dati
- il principio della pianificazione integrata e della programmazione di singoli settori.

⁵¹ E. Cavalieri *Ricerche di economia dell'impresa*, Cedam, Padova, 1984, pag.239.

⁵² Allo stesso modo il ricorso a ciascuna di esse è legato ad una valutazione che misuri i benefici prodotti dalla conoscenza del dato rispetto al costo sostenuto: aziende medio grandi potranno trovare interessante affrontare costi di conoscenza che una di più piccole dimensioni può ritenere superfluo o non indispensabili visti gli oneri correlati.

⁵³ Si pensi alle differenti esigenze riscontrabili tra soggetti preposti a decisioni strategiche rispetto ad altri che dovranno fornire risposte tattiche e operative.

⁵⁴ A riguardo U. Bertini trattando delle aree funzionali dell'azienda e dei relativi subsistemi informativi (della produzione, del marketing, della finanza, del personale) chiarisce che” scopo di questi sottosistemi informativi è quello di offrire al management un quadro completo delle condizioni operative, attuali e prospettive, per ciascuna delle quattro fondamentali aree funzionali. L'articolazione del sistema delle informazioni d'azienda per aree informative funzionalmente distinte consente di approfondire la conoscenza dei problemi specifici delle diverse funzioni avendo riguardo alle condizioni che sovrintendono la logica operativa delle singole aziende ed in alcuni casi del mercato.” op. cit., pag. 146

⁵⁵ Si veda G. Paolone, op. cit., pag. 18

Tali principi trovano una loro correlazione con quelli parametrici dell'economia aziendale ed esprimono le diverse modalità di rilevazione ed elaborazione dei dati a seconda della finalità informativa e di controllo richieste nell'azienda.

In altri termini, il sistema informativo, nel suo complesso, è frutto di una attività di analisi che da un lato articolandosi per fasi successive⁵⁶ determina l'oggetto cui indirizzare le indagini conoscitive e, dall'altro, definendo il grado di approfondimento da conseguire, individua gli strumenti e le procedure di rilevazione più idonee alla situazione prefigurata.

Le varie procedure di indagine risentono delle esigenze conoscitive ed, in base a queste, sono calibrate, costruite ed utilizzate. Volendo schematizzare, anche ai fini dell'analisi che andremo a condurre, le soluzioni di rilevazione degli aspetti operativi della gestione di una azienda, potremmo operare una articolazione quale quella che segue:

- rilevazioni contabili sistematiche
- rilevazioni contabili settoriali
- rilevazioni extracontabili
- rilevazioni qualitative⁵⁷.

Le **rilevazioni contabili sistematiche** rivolgono la loro indagine al complesso aziendale generale, ricercando una visione di sintesi dell'attività svolta attraverso apposite scritture finalizzate alla determinazione del reddito d'esercizio e del capitale visti quali "oggetti complessi".

Le **rilevazioni settoriali**, al contrario, si rivolgono ad analizzare oggetti semplici ed intervengono nel momento in cui da una visione diretta ad investigare dati complessi, si passa ad un'altra, nella quale questi ultimi vengono disaggregati, permettendo indagini conoscitive più approfondite e, fornendo allo stesso tempo, alle scritture complesse, elementi e dati che poi sono soggetti ad ulteriore rielaborazione⁵⁸

⁵⁶ Sull'analisi delle fasi di rilevazione, rifacendoci all'impostazione di A. Amaduzzi, potremo distinguere:

un prima fase di *scelta dei fenomeni* oggetto di osservazione

-determinazione quantitativa

-classificazione dei dati rilevati nella fase precedente

-elaborazione al fine di trasformare i dati grezzi in informazioni

-rappresentazione dei dati al fine di renderli utilizzabili ai soggetti a cui essi sono rivolti

-interpretazione dei risultati ai fini aziendali per cui sono stati determinati e scelti

⁵⁷ Si veda G. Bruni – *Contabilità per l'alta direzione*, e ETAS libri, 1990, pag. 104

⁵⁸ La contabilità sistematica o generale è quindi preposta, con grado più o meno accentuato, al compimento della sintesi delle rilevazioni amministrative, mentre l'analisi è fornita dalle scritture elementari e dalle contabilità settoriali o speciali. La prima è strutturata per la conoscenza dei risultati attribuibili all'esercizio; le seconde hanno lo scopo di fornire conoscenze analitiche su particolari settori aziendali. Tra queste ultime, particolare rilievo rivestono:

-la contabilità relativa al magazzino, finalizzata alla rilevazione dei flussi fisici dei beni che lo compongono, eventualmente raggruppati in modo omogeneo e del loro livello di fine periodo;

-la contabilità del personale preposto all'espletamento delle varie attività lavorative con l'indicazione della qualifica e del relativo livello retributivo;

-la contabilità del parco immobilizzi, per la conoscenza della vicenda tecnica ed economica dei beni a fecondità ripetuta, dalla loro acquisizione alla loro eliminazione dal processo produttivo;

-la contabilità finanziaria, al fine di evidenziare le esposizioni nei confronti dei soggetti ed istituzioni esterne al sistema aziendale e le possibilità di darne adeguata copertura;

-le contabilità clienti e dei fornitori, idonee a fornire informazioni sulla posizione di ognuno di essi ed a valutare, in ultima analisi le rispettive posizioni creditorie e debitorie." G. Paolone op. cit 1994 pag. 19

Alle due tipologie di rilevazioni, che vedono nel conto lo strumento di elaborazione dei fatti aziendali se ne contrappongono altre due che utilizzano strumenti differenti di misurazione i quali, molto spesso, completano le precedenti e forniscono ulteriori elementi di approfondimento degli aspetti specifici che, in molti casi, non possono trovare la loro corretta determinazione con le contabilità in precedenza analizzate.

Anche in questo caso dovremmo, però, distinguere due differenti modalità. Una prima basata su **rilevazioni extracontabili** di natura quantitativa che, quantunque non utilizzino grandezze monetarie (valori) per la misurazione degli accadimenti gestionali si basano ugualmente su rilevazioni che hanno a fondamento i sistemi di misurazione (unità di misura) e che, quindi, sono ricomprensibili all'interno degli studi quantitativi.

Un'ultima forma è, invece, data da **rilevazioni qualitative** basate non più su elementi misurabili ma semplicemente percepibili o apprezzabili che non trovano un valore monetario o fisico di misurazione di base ma che, fondandosi su elementi di giudizio relativi, sono generalmente utilizzati per completare le informazioni a disposizione del "decisore" e, quindi, hanno una funzione complementare nell'intero sistema del controllo.

E' intuibile il diverso ruolo svolto da ciascuna di esse nel processo informativo di una azienda.

Le rilevazioni sistematiche, nella loro complessità, sono prive di quel livello di analiticità riconosciuto a quelle settoriali ma determinano, alla stesso tempo, una sintesi contabile generale utile per valutazioni di apprezzamento del reddito e del capitale misurate attraverso la compilazione del bilancio d'esercizio, sia da parte di soggetti interni che esterni. Da un lato, infatti, esse rispondono a quelle richieste conoscitive esogene da parte di tutti i soggetti che in qualche modo risultano interessati alle sorti dell'azienda⁵⁹. In tal senso gli obblighi ed i vincoli giuridici imposti dalle disposizioni del codice civile o dalle leggi di contabilità pubblica, costituiscono un utile strumento di uniformità che facilita la lettura di coloro che non hanno partecipato alla gestione ed alla elaborazione dei relativi documenti contabili.

Allo stesso tempo e nonostante i limiti che ogni attività di sintesi produce, esse appaiono utili per delle prime valutazioni sull'andamento degli equilibri economici, finanziari e patrimoniali. L'ermeticità, accompagnata ad una adeguata generalità delle informazioni in esse rinvenibili, permette di giungere, attraverso una utilizzazione e rielaborazione dei risultati evidenziati, alla costruzione di giudizi basati su analisi dei flussi e dei fondi o su indici appositamente costruiti, che in molti casi possono risultare sufficienti per una visione d'insieme del fenomeno aziendale. Ciò non toglie che ogni processo decisionale può richiedere ulteriori informazioni alle quali la contabilità generale non è in grado di fornire risposte ma da cui esse in qualche modo discendono.

Pertanto, appare eccessiva quella visione che vede un suo utilizzo solo a fini informativi esterni. Certamente il rivolgersi a misurare solo fatti esterni o che hanno rilevanza con l'esterno e che, come tali modificano le consistenze patrimoniali dell'azienda, non giustifica un suo utilizzo solo a fini, di pubblicità. Allo stesso modo, è impensabile ritenere, se si escludono le ipotesi in cui la convenienza all'acquisizione di informazioni più approfondite si scontri con una valutazione negativa in una ottica costi-benefici, che essa, per la capacità di generare indici o altre analisi che facilitino confronti spazio temporali, possa essere vista quale unico strumento del sistema informativo.

Man mano che aumentano le richieste di informazione, il sistema si evolve verso soluzioni più complesse. Nasce, quindi, l'esigenza di affiancare a rilevazioni sistematiche delle altre quali quelle elementari o la necessità di introdurre misurazioni extracontabili basate su un approccio statistico ed in alcuni casi qualitativo che rendano sempre più oculata la scelta da affrontare.

⁵⁹ Per un approfondimento sul tema si veda G. Paolone op. cit. 1994 pag.42 e seguenti

2.3 IL SISTEMA CONTABILE

Prima di procedere oltre nella trattazione si ritiene opportuno chiarire i termini oggettivi della nostra indagine. In particolare è opportuno definire il significato assegnato, in detto contesto, alla locuzione “sistema contabile” visto che il significato non è univoco ma oggetto di diversa interpretazione a seconda dei contenuti conoscitivi di volta in volta richiesti.

Nel nostro caso riteniamo opportuno riferirci a quella interpretazione che fa coincidere i contenuti informativi con quelli di “contabilità generale” la quale, a sua volta, è riconducibile ad una accezione dottrinale propria della cultura aziendale del nostro paese che si differenzia, per la diversa finalizzazione, da quella che caratterizza la concezione nord americana di “contabilità finanziaria”⁶⁰.

Quest’ultima, infatti, rivolge la sua attenzione principalmente alla capacità informativa che la contabilità possiede nei confronti dell’esterno essendo vista quale strumento di comunicazione per gli stakeholders. Questi, costituiti da banche, azionisti, obbligazionisti, dai creditori, dallo Stato da soggetti, cioè, estranei alla vita quotidiana aziendale, non possono conoscere i criteri seguiti da ciascun soggetto economico nella elaborazione e presentazione delle informazioni e, quindi, necessitano di un sistema di regole necessarie per standardizzare le nozioni disponibili facilitando anche comparazioni tra soggetti diversi. La “contabilità finanziaria” diventa, quindi, l’insieme sistematico e coordinato di “regole” che permettono il conseguimento di tale obiettivo.

Al contrario la “contabilità generale” a cui intendiamo riferirci, anche se non è priva di elementi atti a favorire una comunicazione verso l’ambiente esterno, è inquadrata e diretta principalmente a implementare sistemi decisionali interni⁶¹.

Essa, intesa quale ulteriore sub sistema,⁶² non presenta quel livello di analiticità né tanto meno quell’elevato contenuto probabilistico che, al contrario, contraddistingue gli altri sistemi, ma al contempo, assicura una unitaria visione della gestione aziendale basata sulle operazioni dei rimanenti sub sistemi e su un sistema di scritture che, scaturendo da queste è in grado di

⁶⁰ Precisa M. Rea che “Secondo una ben nota impostazione statunitense- che peraltro ha trovato ampio risalto nella dottrina europea- occorre distinguere la contabilità finanziaria (financial accounting) dalla contabilità direzionale (managerial accounting)” e prosegue richiamando R.N. Anthony, *Principi di contabilità aziendale*, Etas, Milano, 1992 che La contabilità finanziaria <<ha lo scopo fondamentale di fornire informazioni a persone che operano al di fuori dell’azienda,(...). Poiché i terzi utilizzano informazioni contabili provenienti da molte aziende diverse, è evidentemente necessario che le regole fondamentali siano applicabili indiscriminatamente a tutte le aziende, sia perché l’informazione di una azienda possa venir comparata con quella di un’altra, sia per evitare la necessità di apprendere un insieme di regole fondamentali, separatamente per ciascuna azienda. Tali regole fondamentali costituiscono l’oggetto della contabilità finanziaria.” *Le aziende sanitarie pubbliche*, Giappichelli Torino, 1998, p. 102

⁶¹ A riguardo E. Cavalieri op. cit. pag.251-252, U. De Dominicis, Prefazione Italiana di : R.N. Anthony, *Contabilità per la direzione*, Milano Etas Kompass 1969

⁶² Sui sub sistemi all’interno del sistema informativo si veda quando già riportato e precisamente all’articolazione proposta da U. Bertini che, a riguardo, ricollegando gli stessi alle quattro funzioni aziendali individua

- a) il sottosistema informativo della produzione
- b) il sottosistema informativo del marketing
- c) il sottosistema informativo della finanza
- d) il sottosistema informativo del personale

ciascuno dei quali, entro i limiti fissati dal management, presenta una autonomia nello sviluppo ed applicazione di tecniche autonome.

fornire una rappresentazione completa della vita amministrativa di una azienda sintetizzabile attraverso la misurazione dell'economicità della gestione⁶³.

Inoltre, intendiamo riportarci ad un concetto di "contabilità" che si riferisce ad una concezione del "conto" diretto a misurare gli aspetti finanziari ed economici di ciascun accadimento gestionale per la definizione finale del "reddito" e del "capitale" piuttosto che ad una, di natura strumentale, che lo vede quale "un insieme di scritture relative ad un dato oggetto avente come scopo quello di rilevarne l'aspetto qualitativo e quantitativo"⁶⁴ e che, di conseguenza, porta a ricomprendere, nella voce "contabilità", tutti quei sub-sistemi contabili che usano il conto quale strumento di rilevazione di fatti gestionali⁶⁵.

In tale contesto, quindi, la nostra analisi si circoscrive all'approfondimento di grandezze economiche quali il reddito e il capitale attraverso un'analisi delle operazioni aziendali trattate secondo un modello che enfatizza il perseguimento delle condizioni di economicità e che fornisce una completa analisi delle stesse sotto il punto di vista finanziario ed economico.

In tal modo, la contabilità assume le caratteristiche proprie di un sistema informativo quali la funzionalità alle decisioni aziendali alle diverse esigenze dei vari livelli aziendali, la finalizzazione, cioè, l'orientamento alla produzione di informazioni utili, l'integrabilità intesa come capacità di trasformare le informazioni a disposizione utilizzabili dai diversi soggetti interessati, la flessibilità, in quanto capace di adeguarsi alle varie esigenze, con tempestività e con adeguata affidabilità.

Essa diviene non solo lo strumento indispensabile per alimentare il sistema decisionale fornendo una rappresentazione complessiva degli andamenti economici e finanziari passati e futuri ma, allo stesso tempo, essendo una fonte inesauribile di informazioni, assume la funzione di input indispensabile per i sistemi informativi delle varie funzioni.

Questi risultati sono conseguibili attraverso un'analisi dei componenti positivi e negativi di reddito condotta durante l'esercizio e che trovano una risoluzione nel bilancio⁶⁶ che raccorda, attraverso una operazione di sintesi, tutti i dati di contabilità generale riportando ad unitarietà l'intero sistema informativo aziendale.

In altri termini, l'analisi del bilancio d'esercizio costituisce il necessario e successivo passaggio del sistema contabile. In esso, infatti, trova rappresentazione in modo sintetico e attraverso la rappresentazione in schemi appositamente redatti, l'intera dinamica aziendale.

2.4 IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'ENTE TERRITORIALE

2.4.1 UNA ANALISI STORICA

⁶³ "I dati della contabilità generale costituiscono perciò nel loro insieme un sistema perfetto di informazioni; l'oggetto comune al quale sono riferite tutte le rilevazioni è il più ampio e complesso che si possa immaginare, coincidendo con gli aspetti economici e finanziari della gestione." U Bertini, *op.cit.*, pag. 148

⁶⁴ A. Amaduzzi *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1978 pag.549

⁶⁵ In tale accezione anche i sistemi supplementari quali il sistema dei rischi, dei beni di terzi, degli impegni ma, anche la stessa contabilità analitica se utilizza il conto quale strumento di misurazione sarebbero da comprendere nel concetto di "contabilità". Riteniamo al contrario che ai fini della nostra analisi sia sufficiente soffermarci su una panoramica più ristretta quale quella già indicata.

⁶⁶ In questo momento ci riferiamo al bilancio d'esercizio o bilancio consuntivo ordinario delle aziende private.

L'ordinamento contabile degli enti pubblici, a differenza di quanto riportato nei paragrafi precedenti per lungo tempo non ha assunto quel ruolo e quella funzione rivestiti dalla contabilità all'interno di un sistema informativo aziendale ma si è limitato a dar dimostrazione dei fatti amministrativi.

Al fine di comprenderne le motivazioni di questa scelta, appare interessante ripercorrere brevemente l'evoluzione storica della materia, partendo dal periodo storico in cui si afferma lo Stato moderno⁶⁷ e cercando di comprendere i motivi che hanno condotto a considerarla parte di una più ampia scienza giuridica dell'amministrazione. In realtà, pure le istituzioni dell'evo antico avevano sentito l'esigenza di rilevare fatti di natura amministrativo-contabile anche di rilevante struttura e complessità così come trattato dagli studiosi dei profili storici della scienze computistiche. Ma, nella maggior parte dei casi, si trattava di casi riconducibili a forme di contabilità collettiva e non di contabilità di Stato.

Il passaggio da semplice tecnicismo a scienza dell'amministrazione viene a determinarsi nel momento in cui la contabilità pubblica non si limita solo all'originario ruolo di "far di conto" a rilevare, cioè, i fatti amministrativi collettivi attraverso una loro contabilizzazione finanziaria ma si trasforma in strumento per "dar conto" delle finalità o del risultato conseguito in detta attività. Ciò accade nel momento in cui, all'interno del processo evolutivo che portò alla formazione dello Stato moderno ed all'organizzazione della società politica, l'amministrazione veniva a trasferirsi ad una entità esterna all'autorità sovrana che, con il tempo, acquisirà una sua autonomia andando a determinare il momento esecutivo dell'esercizio del potere.

Detto processo si consolida in circa due secoli e porta alla formazione di una dottrina che, inizialmente definita come una raccolta di prassi e consuetudini, assume via via i caratteri di scienza amministrativa.

Nella prima fase assistiamo alla elaborazione di un modello di norme che nasceva da una raccolta e dal successivo coordinamento di canoni, comportamenti dettati soprattutto dall'esperienza giornaliera e che poteva sintetizzarsi, come un prontuario dell'arte di amministrare un popolo secondo le stesse logiche con cui si amministrano i beni di famiglia. D'altra parte, la concezione di Stato come condizione del "re" conduceva a ritenere il patrimonio statale quale bene del sovrano e da questi messo a disposizione della collettività (finalizzazione pubblica).

La fase successiva dell'assolutismo empirico, è quella che porta alla definizione di entità statuali organizzate, territorialmente e politicamente autonome, con la conseguente strutturazione di un apparato amministrativo a cui, però, non era ancora riconoscibile una individualità rispetto alla potestà politica del sovrano. Ne consegue che tutta la dottrina contabile, sviluppatasi in detto periodo, non assume il valore di scienza dei fini limitandosi a rappresentare contabilmente l'amministrazione dello Stato.

Il momento di svolta nell'evoluzione della materia è da individuare nell'affermazione della cosiddetta "ragion di stato", che conduce all'evoluzione dello Stato verso l'assolutismo istituzionale del periodo illuminista.

La ricerca di razionalità che caratterizza detto periodo storico in tutte le branche della ricerca scientifica, porta a riconsiderare la rilevanza dell'organizzazione dell'amministrazione, da intendere non più quale esercizio di funzioni pubbliche da parte del sovrano, quanto, piuttosto, quale struttura autonoma al servizio dello Stato che, a sua volta, non si identifica con il monarca ma viene a sintetizzarsi nel concetto di "cura degli interessi supremi della collettività".

Anche la materia contabile subisce in tale periodo una netta trasformazione: si riconosce definitivamente la separazione dei fini del sovrano da quelli dello Stato, dei beni demaniali da quelli personali del Principe; si assiste alla nascita di una scienza contabile nuova la quale, prendendo

⁶⁷"L'ordinamento contabile e la relativa scienza di studio nacque in un rapporto di intima connessione con la costruzione di un sistema di economia e finanza nel periodo di insorgenza ed affermazione dello Stato moderno." A. Barettoni Arleri, *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino (voce Contabilità pubblica) p. 1-5

spunto dalle prassi amministrative relative alle procedure di entrata e di spesa, subisce un lento ma progressivo processo di giuridicizzazione. Detto processo si combina, poi, con l'assegnazione aggiuntiva di quel ruolo di rendicontazione dell'azione amministrativa all'interno di una visione propria dello stato post rivoluzione francese⁶⁸.

L'influenza dei principi scaturiti dalla rivoluzione, sono alla base di tutto il processo evolutivo della contabilità pubblica. Infatti, essa afferma una nuova visione dello Stato quale struttura basata sulla sovranità assoluta della legge da cui non possono essere escluse neanche le disposizioni contabili che, quindi, sono ricondotte e subordinate alla normativa vigente, gettando le basi di quel processo di incardinamento nel diritto amministrativo moderno.

Quest'ultimo, infatti, ricondusse la materia ad un insieme di norme e regolamenti contabili volti a tipizzare i comportamenti gestori relativamente agli aspetti finanziari, demaniali e patrimoniali e permise di indirizzare il processo evolutivo della gestione contabile verso una attività di controllo che rispondeva, all'esigenza di individuare strumenti che permettessero un riscontro dell'attività svolta dai vari organi.

Il privilegiare i fatti sindacatori su quelli funzionali aumentò una idea diffusa che vedeva i procedimenti contabili come sottoinsieme di quelli amministrativi.

Venne, pertanto, sottovalutata ogni analisi aziendale, mentre grande risalto furono assunti dalle verifiche interfunzionali tra gli organi della pubblica amministrazione. Il risultato fu quello di ricomprendere la contabilità pubblica ed i suoi procedimenti nell'area dell'attività strumentale che alla fine riconosce alla stessa una rilevanza esclusivamente interna.

In detto contesto di inserisce il modello "classico" dell'organizzazione dello Stato oggetto di approfondimento in apposito capitolo. Qui ci interessa evidenziare come il disinteresse verso l'ambiente esterno e verso una visione unitaria dell'oggetto di indagine (la P.A.) ha determinato lo sviluppo di norme contabili particolarmente frammentarie orientate a disciplinare, in modo spesso prolisso, gli aspetti specifici della gestione e la finalizzazione aziendale.

Ne consegue che la contabilità generale ed il bilancio negli enti territoriali non hanno assunto in quel tempo le funzioni descritte trattando del ruolo del sistema informativo aziendale⁶⁹, ma si sono orientate a esplicitare gli aspetti amministrativi della gestione, anche quando la dilatazione del fenomeno finanziario pubblico e l'ampliamento delle tipologie di controlli hanno messo in crisi l'originaria impostazione di contabilità pubblica.

Tuttavia è da sottolineare come l'atteggiamento legislativo volto a non abbandonare la precedente impostazione giuridica per una soluzione che privilegiasse gli aspetti aziendali della gestione, non ha permesso l'evoluzione della materia che tutti si attendevano.

⁶⁸ Pur in un contesto di ispirazione economica ebbe quindi inizio un lento processo di giuridicizzazione dello studio della contabilità, in quanto in questa evoluzione anche l'azione contabile divenne subordinata alla doverosità del fine e, quindi, nel successivo processo di antitesi autorità-libertà, alla legge; nella teorizzazione da parte degli studiosi dello stato di polizia, che per primi si imbarcarono sullo studio del fenomeno <<pubblica amministrazione>> in senso moderno, larga parte fu dedicata alla disciplina della amministrazione finanziaria dello Stato. L'apparire della scienza giuridica dell'amministrazione portò quindi da un canto alla attrazione della scienza contabile, nota come scienza camerale dei fini del buon governo finanziario per il benessere pubblico, al diritto amministrativo; e dall'altro, alla assegnazione aggiuntiva di quel secondo significato del dar conto o rendicontare la questione, in un ambito di influenza dell'esperienza post rivoluzionaria francese." A. Barettoni Arleri, *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, 1985,(voce Contabilità pubblica) p. 1-5

⁶⁹ A riguardo A.Buccellato, riferendosi ai bilanci ed ai rendiconti sottolinea: " Ancor meno questi strumenti contabili possono, poi, fornire adeguate informazioni intorno all'uso razionale delle risorse ed all'individuazione di eventuali inefficienze e sprechi e delle relative responsabilità" Il sistema informativo delle aziende pubbliche , Cedam, Padova, 1992

2.4.2 IL RUOLO ATTUALE DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'ENTE TERRITORIALE

Uno degli aspetti del precedente assetto normativo è stato quello di aver cercato di considerare tutti gli strumenti contabili (compresi contabilità generale e bilancio) come mezzi per esercitare una attività di controllo amministrativo.

Ne consegue che il processo evolutivo della contabilità non è risultato particolarmente veloce ed agevole. Solo negli ultimi anni, infatti, con il declino di una visione centralistica e autorizzatoria si è modificato l'approccio legislativo verso questi documenti che stanno riappropriandosi di un ruolo informativo proprio. Ciò detto non può essere sconosciuto che alcune differenze sussistono e permangono rispetto alle imprese.

Mentre l'azienda di produzione, quale azienda lucrativa, trova nel mercato la sua linfa vitale, ed attraverso esso realizza gli scambi di fattori produttivi e di prodotti finiti che le garantiscono il perseguimento degli equilibri tendenziali e, quindi, la sopravvivenza stessa nel sistema, l'azienda pubblica è caratterizzata dall'assenza di una correlazione diretta che leghi tra loro, da un lato gli aspetti qualitativi e quantitativi dei servizi erogati o prodotti e, dall'altro, le risorse acquisite per essi. Volendo ulteriormente approfondire detto tema, rivolgendoci specificatamente agli enti oggetto della nostra analisi, possiamo evidenziare come essi acquisiscono dal mercato, sostenendo i relativi costi, i fattori produttivi necessari per ottenere al termine del proprio processo trasformativo i servizi da fornire alla collettività. Le risorse consumate, però, a differenza delle imprese non sono reintegrate dai ricavi ma da proventi che in molti casi non sono correlati al grado di apprezzamento espresso dai cittadini essendo costituiti per la maggior parte da tributi o, nel caso degli enti territoriali minori da trasferimenti⁷⁰. In altri termini, anche nei comuni dove, a seguito di un processo autonomistico abbiamo assistito ad una riduzione della finanza derivata a favore di una propria e dove già in passato esistevano forme di remunerazione diretta di servizi, anche se in misura non congrua⁷¹, riscontriamo in maniera marginale entrate intese quali controprestazioni del cittadino misuratrici, attraverso il "prezzo", di una "utilità" determinatasi nel mercato.

Non vi è, cioè, un processo di scambio che, attraverso la cessione del bene o del servizio misuri la capacità dell'azienda di remunerare congruamente tutti i fattori produttivi impiegati. Al contrario, il servizio erogato dall'azienda pubblica è priva di quella misura dell'"utilità" che solo la vendita sul mercato può determinare⁷².

Si potrebbe arrivare a concludere che, confrontando tra loro una impresa ed una azienda non lucrativa che forniscono lo stesso servizio, le differenze sono generate essenzialmente dalle modalità di determinazione del prezzo che, nel primo è ottenuto dall'incontro della curva della domanda con quella dell'offerta mentre, nel secondo, da decisioni spesso del tutto estranee al

⁷⁰ Precisa G. Farneti riferendosi agli enti locali quali esempio di aziende non lucrative che essi "acquisiscono nei mercati i fattori della produzione (sostenendo costi per il personale, acquisti di beni, servizi, interessi ecc.), li impiegano (...), ottengono servizi che mettono a disposizione dei cittadini. Per questa loro attività consumano risorse, i costi; queste risorse sono però reintegrate, contrariamente alle imprese, indipendentemente dal giudizio di efficacia espresso dai cittadini, sono infatti reintegrate per mezzo di proventi che normalmente prescindono dall'attività svolta (trasferimenti e tributi) od hanno con essi collegamenti parziali (entrate patrimoniali legate al sistema tariffario). In Rirea cit., 1999

⁷¹ Ci riferiamo ai servizi a domanda individuale ed a carattere produttivo così come definiti dal legislatore nell'ordinamento contabile degli enti locali

⁷² "E' noto come la mancanza del mercato rispetto al collocamento dei risultati produttivi ponga seri problemi sul versante degli strumenti atti a dimostrare il richiamato equilibrio. In modo particolare la sostanziale assenza dei relativi prezzi non permette di usare l'equazione tradizionale atta ad esprimere l'equilibrio economico dell'impresa, equazione che deve mettere in luce una tendenziale eccedenza dei ricavi sui costi, e non lo permette proprio perché non si conoscono o non sono significativi i ricavi nella loro globalità" G. Farneti, op. cit., 1997 pag. 29

processo trasformativo-distributivo che si basano su valutazioni di carattere politico e sociale (prezzi politici)⁷³.

Se contabilità e bilancio esprimono nelle imprese una rappresentazione contabile rispettivamente analitica e sintetica dei vari fatti gestionali finalizzata ad una indagine conoscitiva di quelle variabili indispensabili a garantire il perseguimento degli obiettivi tendenziali di lungo periodo, nel caso di aziende pubbliche non lucrative gli stessi supporti contabili (contabilità e bilancio) assumono un differente rapporto di causa ed effetto.

Se, cioè, nelle imprese il bilancio costituisce l'epilogo di un processo sistematico di rilevazioni nelle altre esso, almeno fino alle sperimentazioni che stanno caratterizzando gli ultimi anni, è visto come lo strumento centrale del sistema informativo mentre la contabilità, che da esso consegue, assume un ruolo complementare, misurando esclusivamente i rapporti tra i vari organi⁷⁴.

Non essendo presente il mercato, quindi, non vi è l'esigenza di elaborare, attraverso il supporto contabile, informazioni in grado di influenzare le decisioni o partecipare alla formulazione di scelte finalizzate a garantire la massimizzazione dell'utilità dei prodotti venduti e di quelli acquisiti, quanto, piuttosto quella, di rispondere ad esigenze di osservazione dei rapporti tra organi sovraordinati e sotto ordinati. Si pensi, a titolo di esempio, al rapporto che fin dalla nascita delle monarchie costituzionali ha caratterizzato il confronto dapprima tra monarca e parlamento⁷⁵ e, poi, tra governo e parlamento o, ancora, riferendoci ai comuni tra consiglio e giunta. In tutti i casi prospettati è riscontrabile una funzione di controllo da parte dell'organo volitivo su quello esecutivo che trova nel sistema di rilevazioni, lo strumento più adatto per realizzarsi.

Anzi proprio il sub sistema contabile, con la funzione autorizzatoria esercitata attraverso il bilancio di previsione e la "contabilità finanziaria", ha favorito un approccio dottrinario di natura giuscontabile che ha finito con il privilegiare l'aspetto giuridico della gestione.

In detta visione il bilancio di previsione assume un ruolo cardine del sistema informativo aziendale non costituendo solo una "fase tecnica" facoltativa diretta a favorire scelte programmatiche attraverso un sistema di rilevazioni libere nei contenuti e nella forma ma, al contrario, invertendo il processo logico di rilevazione propria delle aziende private, assume una rilevanza esterna definendo, in particolare, per la parte spesa, i limiti massimi previsti per ciascuna unità elementare.

Da quanto detto consegue che anche il momento successivo della gestione, con le scritture finanziarie rileva il verificarsi delle azioni preventivamente programmate introducendo, attraverso le "fasi dell'entrata e della spesa", un sistema di vincoli e di verifiche che danno risalto ai "valori" nel momento in cui assumono particolare rilievo dal punto di vista giuridico. Si tratta di una rilevazione basata sul riscontro della legittimità dell'azione di governo o sul controllo della spesa pubblica che, di fatto, appare in contrasto con sistema economico patrimoniale nel quale la stessa misurazione è

⁷³ "La caratterizzazione degli istituti pubblici come <<aziende di erogazione>> o come <<aziende composte>> (di produzione e di consumo) è collegata al fatto che i <<prodotti>> dell'attività dell'amministrazione pubblica sono in toto o in parte ceduti senza un diretto corrispettivo economico (prezzo) o con corrispettivi che non hanno la funzione di oggettivare giudizi di convenienza (tariffe intese come contributo alla copertura del costo fissato al di fuori delle <<leggi di mercato>> o tasse intese come prelievo coattivo collegato tecnicamente alla cessione di un servizio o alla emissione di un certificato). Tale situazione può dipendere :

-dalle caratteristiche di bene collettivo del <<prodotto>> dell'attività;

-da scelte motivate da opportunità politico sociali assunte dai massimi organi istituzionali (scelte politiche)." E. Borgonovi op. cit. 1996 pag. 119

⁷⁴ Su detta impostazione che conduce a definire la contabilità quale "contabilità di bilancio" si veda E. Borgonovi , op. cit.

⁷⁵ Per un approfondimento si veda il successivo capitolo.

finalizzata ad uno scopo del tutto diverso quale l'individuazione, in un periodo prestabilito, dei costi e dei proventi e con esso dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia⁷⁶.

Il capitolo precedente, mettendo in evidenza la natura aziendale dell'ente locale, ha contestualmente sottolineato l'importanza di un sistema informativo adeguato che trova nel sistema contabile una adeguata base di sviluppo dei processi decisionali in grado di far fronte alle esigenze conoscitive di quanti sono interessati ad essi ed al loro sviluppo. Inoltre è da sottolineare come l'intero sistema delle informazioni e con esso quello contabile, costituendo una struttura complementare alle decisioni aziendali, risente fortemente del contesto che è chiamato a rappresentare. L'attuale situazione evidenzia, nonostante i notevoli passi avanti verificatisi dal 1990, ai nostri giorni un processo evolutivo ancora in crescita che se da un lato ha scardinato la precedente concezione burocratica e meccanicistica della pubblica amministrazione, dall'altro non è ancora arrivato a completare quel processo di rinnovamento capace di riportare al centro, non solo della discussione dottrina ma anche di quella operativa, attraverso adeguati supporti contabili, l'identità aziendale di ciascun ente locale.

Nonostante le innovazioni introdotte, frutto dell'apporto e del contributo degli studiosi di discipline economico aziendali, è riscontrabile ancora la presenza di elementi tipici di un approccio giuridico alla materia. Più in generale possiamo affermare che il processo di trasformazione avviato e finalizzato all'implementazione di un modello gestionale degli enti territoriali non si è ancora concluso.

Allo stesso modo, restringendo i termini della nostra analisi al sottosistema contabile ci rendiamo conto come esso, quantunque abbia seguito la riforma, al momento non è ancora giunto a quel livello di perfezionamento che, partendo dalla raccolta dei dati contabili, giunge attraverso la loro elaborazione e sintesi (documenti consuntivi) alla produzione di informazioni che contestualmente presentano caratteristiche tali da innescare quel processo di decisione-azione interna o di comunicazione all'esterno⁷⁷.

2.5 LINEE EVOLUTIVE DEI MODELLI CONTABILI DEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

Nel corso dei capitoli precedenti abbiamo cercato, dopo aver circoscritto i termini della nostra indagine agli enti locali, di fornire uno scenario degli altri sistemi che interagiscono con quello contabile ed, in particolare, con la contabilità e con il bilancio, al fine di giungere ad individuare cause e relazioni che possono aver spinto il legislatore ad una definizione della materia secondo le linee in precedenza ripercorse.

⁷⁶ Osserva a riguardo A. Buccellato che "i prospetti contabili che mettono a raffronto le entrate e le spese e le attività e le passività, sia nella fase di previsione che consuntiva, non servono ad esprimere l'efficacia dell'azienda. Possono, invero, mettere in luce alcuni aspetti delle condizioni economiche, finanziarie e patrimoniali entro le quali si doveva svolgere e si è poi effettivamente svolta l'azione amministrativa, ma devono necessariamente presupporre (senza fornirne la dimostrazione) che le spese siano state in ogni caso, convenientemente destinate e sostenute per la soddisfazione dei bisogni degli effettivi destinatari" *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992, p.10

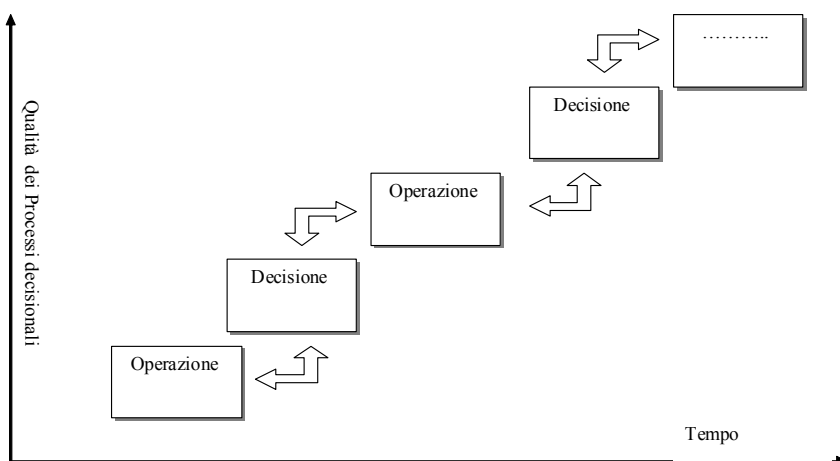
⁷⁷ Proprio su quest'ultimo aspetto osserva A. Buccellato: "Le necessità informative delle aziende pubbliche sono rese ancor più complesse dalla loro maggiore compenetrazione (rispetto alle gestioni private) con l'ambiente in cui operano. Il loro soggetto economico è il risultato di un processo democratico di rappresentatività elettiva che non coincide con i proprietari dell'azienda, il loro patrimonio non ha contorni ben definiti e si confonde con il capitale collettivo, i bisogni ritenuti essenziali devono essere normalmente perseguiti in ogni caso ed a qualsiasi costo, la gestione deve essere condotta secondo i programmi preventivamente approvati e sulla base delle norme previste dal diritto amministrativo, i processi ed i risultati aziendali devono essere di dominio pubblico ai fini della trasparenza dell'amministrazione, sia per la tutela degli interessi del cittadino che per il controllo collettivo dell'operato degli amministratori, la misurazione dei risultati complessivi si presenta difficile nei servizi a domanda collettiva e nell'apprezzamento dei rendimenti delle attività ad elevato contenuto intellettuale." *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992

Dopo tale indagine possiamo concludere che, qualsiasi azienda è caratterizzata da una gestione che si realizza attraverso un complesso di operazioni (atti di gestione⁷⁸) i quali, quantunque osservabili da diversi aspetti, sono riconducibili ad una unitaria finalità. In tale contesto il sistema informativo assume una particolare importanza quale sub sistema complesso, di informazioni di vario genere, riferibili a tutti i fatti aziendali con rilevanza interna ed esterna, in grado di migliorare i processi decisionali e garantire la durabilità del sistema.

Al suo interno, poi, un ruolo non marginale è assegnato al sub “sistema delle rilevazioni economiche d’azienda” che evidenzia i “risultati economici” generati dal sistema degli scambi ed è misuratore, da un lato dell’utilità dei beni e dei servizi prodotti e venduti e, dall’altro, del valore del giudizio della scarsità dei fattori produttivi acquisiti.

Ma, il sistema delle rilevazioni contabili non si limita alla semplice analisi dei fatti aziendali nel loro ciclico evolversi, in quanto la sua stessa natura lo trasforma, a sua volta, in sistema informativo in grado di rappresentare una utile base su cui impostare le scelte successive.

In questo modo si genera una circolarità tra il sistema delle decisioni, a sua volta influenzante quello delle operazioni e quello delle rilevazioni, per cui ciascuna di queste risulta produttrice di input in una fase e di output in un’altra nei confronti della rimanente.



Si pensi, ad esempio, al ruolo informativo che il sistema delle rilevazioni può fornire a quello delle decisioni nella fase di acquisizioni di fattori produttivi e come, a loro volta, detti fatti aziendali, a seguito di loro svolgimento, forniscano nuove informazioni al primo, generando una spirale virtuosa che, nel tempo, dovrebbe tendere ad un miglioramento della qualità delle informazioni e, quindi, delle decisioni e delle operazioni aziendali.

Se, a livello generale, quanto detto appare implementabile indifferentemente in una azienda di produzione come in una non lucrativa, in realtà, spostando il campo di osservazione dalle une alle altre, vengono a modificarsi i principi, i metodi e le tecniche di rilevazione e di elaborazione dei

⁷⁸ “L’atto di gestione è costituito dall’azione compiuta da un organo aziendale attraverso la quale viene decisa ed eseguita una operazione, sia essa di acquisto, di vendita, di trasformazione merceologica o tecnica, di finanziamento, di partecipazione ecc., o anche una coordinata sequenza di operazioni.” A Amaduzzi, Economia aziendale, Cacucci, p. 179

dati, fermo restando l'obiettivo comune di ricercare "il massimo grado di espressività delle caratteristiche della gestione"⁷⁹.

L'azienda di produzione, caratterizzata dal confronto continuo con il mercato nel quale opera, individua nei "valori" generati dagli scambi di acquisizione di fattori produttivi e di alienazione di beni prodotti, il suo oggetto principale. Infatti l'analisi di essi, misuratori attraverso elaborazioni sintetiche dell'economicità della gestione, determina il contenuto della contabilità generale ed, al contempo, facilita riflessioni ed indagini degli organi aziendali riassumibili nella contabilità direzionale in cui vengono a sintetizzarsi giudizi sulla convenienza e sul perdurare dell'equilibrio economico a seguito degli scambi eseguiti, da programmare o semplicemente da realizzare⁸⁰. In ogni caso la rilevazione di ciascun atto di gestione è finalizzata ad analizzarne i riflessi sul reddito e sul capitale.

Diverso, invece, è l'oggetto e, ancor più, il significato da dare ai valori delle transazioni eseguite dalle aziende pubbliche. Abbiamo già evidenziato, in altre parti del presente lavoro, come l'assenza di un mercato e di una libera definizione dei prezzi ottenuti dall'incontro tra domanda ed offerta, impedisca al sistema contabile di esprimere un giudizio sintetico sull'economicità della gestione.

Ciò non toglie che il sistema degli scambi, a cui essa partecipa sia nella fase di acquisizione di fattori produttivi sia in quella di cessione-erogazione di beni e servizi, possa trovare rilevazione attraverso un sistema di "valori" che, però, non costituisce l'unico input al sub-sistema decisionale il quale, nell'ambito del proprio processo di indirizzo, si vede vincolato in modo sensibile, dal sub-sistema normativo.

Quantunque la contabilità generale, con metodi e strumenti oggetto di successivo approfondimento, continui a rilevare i fatti di gestione che si vengono a produrre a seguito di rapporti con soggetti pubblici o privati esterni, essa non rappresenta l'oggetto principale da cui far discendere giudizi sulla reale convenienza delle operazioni poste in essere.

Questi ultimi, infatti, devono essere attentamente filtrati da quell'insieme coordinato di norme che intervengono nei processi decisionali, modificando alcune valutazioni basate esclusivamente sull'economicità .

Occorre, poi, differenziare i casi in cui la norma interferisce nella definizione delle decisioni aziendali. In tal senso potremmo distinguere:

- disposizioni che per i motivi di equità sociale, impongono scelte contrarie alla razionalità economica
- disposizioni che, per garantire trasparenza e controllo nella gestione della "cosa pubblica", impongono la ripartizione di scelte aziendali tra organi diversi.

In entrambi i casi la funzione strumentale del sistema di rilevazioni viene a modificarsi rispetto all'impostazione riscontrabile nelle aziende private.

Nel caso di cui al punto a), ci troviamo semplicemente di fronte a scelte che, quantunque determinate secondo gli stessi criteri delle aziende private vengono rettifiche al fine di adeguarsi ad esigenze che si ricollegano alla stessa finalità dell'azienda pubblica.

⁷⁹ "Nel dare soluzione ai problemi riguardanti il tipo di operazioni da rilevare (quali operazioni rilevare) il momento da assumere a base della rilevazione (quando rilevare), la natura dei valori da rilevare (come rilevare) la dottrina economico-aziendale sempre si richiama al principio fondamentale della <<ricerca del massimo grado di espressività delle caratteristiche della gestione>>. Ed è con riferimento a questo principio che si devono analizzare le caratteristiche della <<contabilità pubblica>>, o meglio del <<sistema di rilevazioni delle aziende composte pubbliche>>. E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA Milano, 1996; p. 304

⁸⁰ In tale ottica sono quindi da analizzare tutte le contabilità budgetarie le quali vengono a svolgere le funzione di rilevazioni preventive finalizzate all'assunzione di decisioni successive.

Nel caso di cui al punto b), invece, il sub sistema contabile viene completamente a trasformare i suoi fini informativi, orientandosi ad evidenziare i rapporti interorganici esistenti tra i soggetti preposti al governo ed all'amministrazione, divenendo il mezzo attraverso cui trasmettere all'esterno la sintesi di questo confronto.

Proprio l'affermarsi di questa seconda soluzione ha portato, negli anni, a differenziare sempre più la contabilità pubblica da quella privata, dando luogo ad un autonomo sistema caratterizzato da principi e metodi generali di rilevazione dei fatti aziendali sintetizzabili all'interno di un modello conosciuto generalmente come "modello finanziario-autorizzatorio".

Infatti, quantunque la contabilità pubblica e privata trovino una origine comune, nel corso dell'ottocento subiscono uno sviluppo diverso giungendo ad una formalizzazione di principi e metodi di rilevazione completamente differenti a causa dell'esigenza da parte del soggetto pubblico di privilegiare elementi di controllo preventivo, non presenti nell'impresa privata.

La necessità di assicurare un sistema di controlli tra collettività amministrata e soggetti eletti deputati a governarla, ha portato a differenziare lo scopo delle rilevazioni rispetto ad una impresa adeguando, di conseguenza, tutti i supporti contabili che sono stati costruiti per fornire informazioni tali da facilitare tale fine.

Relativamente all'oggetto della rilevazione, invece, si deve segnalare come questo sia rimasto inalterato, cioè quello di rilevare, al pari dell'impresa, i valori generati da fatti aziendali anche se, gli stessi, poi, sono stati finalizzati ad esigenze conoscitive differenti in quanto nel caso dell'azienda pubblica essi non sono ricondotti, attraverso una rappresentazione sintetica, a misurare il reddito ed il patrimonio quanto, piuttosto, a verificare in termini preventivi e consuntivi l'equilibrio tra sacrifici richiesti (attraverso l'imposizione tributaria) e ricchezza prodotta (con l'erogazione di beni e servizi) alla collettività amministrata.

In quanto al metodo utilizzato l'impresa si è orientata verso il metodo della partita doppia mentre le aziende pubbliche hanno optato, fin dall'origine, ad eccezione di un breve periodo nella seconda metà dell'ottocento⁸¹, per un metodo di rilevazione basato sulla partita semplice in cui ogni fatto gestionale dava origine al funzionamento di un solo conto che riassumeva tutto il processo decisionale ed autorizzativo collegato ad esso, dalla fase di previsione di spesa fino a quella finale di pagamento⁸².

	Contabilità d'impresa	Contabilità pubblica
Scopo delle rilevazioni	Grado di raggiungimento delle condizioni di economicità	Regolare i rapporti interorganici assicurando equilibri finanziari

⁸¹ Crf. P. D'Alvise sottolinea come nel 1874 lo Stato italiano introdusse scritture con il metodo della partita doppia ben presto abbandonate per passare al metodo logismagrafico e quindi per tornare nuovamente, una volta venuto meno Cerboni, al metodo della partita semplice. Crf. *Contabilità di Stato* cit.

⁸² "Il metodo della partita semplice si basa invece sul presupposto che il potere dell'azienda pubblica di influenzare i fatti economici si rinnovi ogni anno e sia, per sua natura istituzionale, duraturo, per cui diventa essenziale controllare annualmente l'equilibrio ab origine delle decisioni di prelievo e di impiego della ricchezza e seguire, poi, fase per fase, lo sviluppo della singola decisione per impedire la rottura di tale equilibrio" E. Borghonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA Milano, p. 309

Oggetto delle rilevazioni	Valori generati da operazioni "esterne"	Valori generati da operazioni "esterne"
Metodo delle rilevazioni	Metodo della partita doppia	Metodo della partita semplice

Detta scelta si basava sull'assunto che l'equilibrio economico era conseguibile attraverso i poteri impositivi propri di una potestà statale che era nelle condizioni, attraverso un inasprimento del carico tributario, per far fronte ad eventuali situazioni di disequilibrio che, di conseguenza, divenivano temporanee.

Ma il principio autorizzatorio non si è limitato a modificare solo lo scopo, l'oggetto ed il metodo di un sistema di rilevazione pubblico rispetto a quello d'impresa ma anche i rapporti di consequenzialità che generalmente si instaurano tra le varie registrazioni e le loro sintesi.

Nella contabilità privata sono, infatti, le scritture sistematiche, periodicamente riassunte nel bilancio, che permettono una valutazione complessiva dei risultati conseguiti attraverso una "sintesi di fine esercizio" delle scritture relative a singole operazioni, all'interno del "bilancio" che si compone di una parte economica volta alla misurazione del risultato d'esercizio e di una parte patrimoniale che evidenzia la consistenza e la struttura del capitale aziendale, delle sue attività, delle passività e del netto.

In detto contesto le scritture preventive (si pensi a documenti di budget) non hanno una rilevanza esterna ed una definizione giuridica, essendo liberi nella struttura e nella forma.

Nel caso delle aziende pubbliche, invece, l'esigenza di informazione esterna viene a materializzarsi già nella fase di predisposizione del documento contabile preposto a definire i vincoli ed i limiti di imposizione tributaria e di spesa di un ente.

La centralità rivestita dall'aspetto autorizzatorio della gestione ed, in particolare, il ruolo di controllo preventivo esercitato sull'organo esecutivo, attraverso il bilancio di previsione, ha fatto assumere a questo documento un ruolo predominante nel tradizionale sistema contabile degli enti pubblici territoriali.

L'analisi condotta sull'evoluzione storica ha già evidenziato come l'approvazione del bilancio, inteso quale documento di previsione, abbia costituito il primo vincolo imposto al sovrano nel passaggio da forme di monarchia assoluta a quelle costituzionali ed, in tale contesto, avevamo avuto modo di soffermarci sulla necessità di individuare un supporto contabile in grado di sintetizzarne i vincoli.

Da esso traevano origine le scritture gestionali che misuravano le entrate e le spese oltre che i documenti di rendicontazione dell'attività svolta.

Ne consegue, che l'intera attività di rilevazione degli enti pubblici viene a differenziarsi in tre principali sub sistemi:

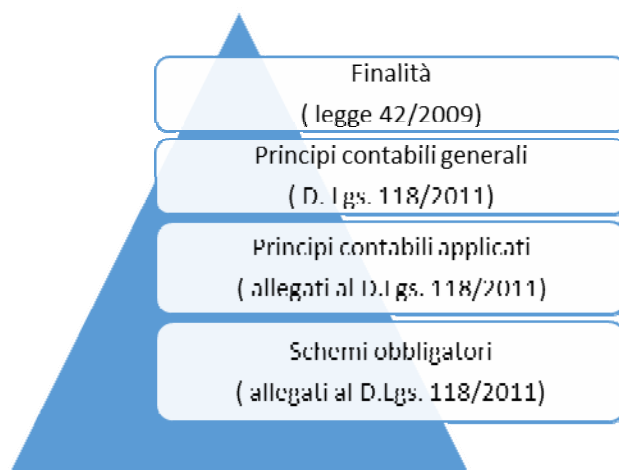
- il sub sistema della programmazione e del bilancio
- il sub sistema delle rilevazioni delle operazioni nel corso dell'esercizio
- il sub sistema dei documenti di rendicontazione dell'attività svolta.

L'ordine proposto non è casuale ma frutto di un percorso di trattazione che verrà seguito in analogia a quanto fatto dal legislatore nell'evoluzione del modello contabile in corso di esame.

2.5.1 L'ARCHITETTURA DEL MODELLO CONTABILE VIGENTE

Prima di procedere nell'analisi dei vari sub sistemi è interessante segnalare come l'impianto del nuovo ordinamento contabile rispetta la struttura di un vero e proprio "modello contabile" individuando:

- finalità;
- principi generali;
- ed infine principi applicati.



In particolare

- le finalità sono rintracciabili nella legge 42/2009 ed in particolare nell'art. 2 della stessa così come modificata dal D. Lgs. 196/2009;
- i principi contabili generali, che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono informarsi le norme regolamentari per orientare l'ente nella conduzione dei processi di programmazione, gestione e rendicontazione, sono rintracciabili nell'allegato 1 al D. Lgs. 118/2011 così come modificato ed integrato dal D. Lgs. 126/2014;
- i principi contabili applicati, infine, che costituiscono criteri particolari di valutazione e di iscrizione delle singole poste e garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea attraverso l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili, sono anch'essi allegati al D. Lgs. 118/2011.

Volendo riassumere i principali elementi innovativi, introdotti al termine del biennio di sperimentazione e recepiti dal legislatore, potremmo elencare i seguenti istituti:

- 1) definizione dei nuovi principi contabili;
- 2) modifica del principio contabile della competenza finanziaria che assume la denominazione di competenza finanziaria "potenziata";
- 3) l'introduzione di un nuovo strumento contabile quale il "fondo pluriennale vincolato";
- 4) la modifica del "fondo crediti di dubbia esigibilità";
- 5) la revisione degli strumenti e dei modelli di programmazione e rendicontazione;
- 6) l'introduzione del piano dei conti integrato;
- 7) la previsione del bilancio consolidato.

Nei paragrafi che seguono, dopo una breve introduzione, analizzeremo ciascuno di essi, soffermandoci sugli aspetti ritenuti di maggiore interesse in fase di prima applicazione.

2.6 I NUOVI PRINCIPI CONTABILI

Così come già accaduto per il precedente ordinamento, il legislatore, nel ridisegnare il modello contabile, ne individua i presupposti nei Principi Contabili Generali: si tratta di postulati di base che definiscono il sistema di regole fondanti cui l'intero sistema di bilancio deve informarsi.

E' opportuno ricordare che i postulati erano presenti anche nel precedente ordinamento e sono stati oggetto di evoluzione nel tempo, in risposta alle crescenti esigenze dei destinatari dei bilanci per quanto concerne la qualità dell'informazione e l'attendibilità dei valori.

In particolare, un primo nucleo di questi principi, già presente nella prima formulazione dell'articolo 162 del D. Lgs. 267/2000, venne successivamente arricchito con l'approvazione dei principi contabili confluendo nel documento denominato "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*" approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008. A riguardo si segnala che, se il testo di legge si limitava ad individuare solo:

- Unità;
- Annualità;
- Universalità;
- Integrità;
- Veridicità;
- Pareggio finanziario;
- Pubblicità;

Il documento redatto ed implementato dall'Osservatorio aveva previsto l'introduzione di ulteriori postulati desumibili dall'ordinamento quali:

- Comprensibilità;
- Significatività e rilevanza;
- Attendibilità;
- Verificabilità;
- Coerenza;
- Congruità;
- Motivata flessibilità;
- Neutralità;
- Prudenza;
- Comparabilità;
- Competenza finanziaria;
- Competenza economica.

Il nuovo testo legislativo, in vigore al 1 gennaio 2015 di fatto recepisce, con qualche piccola modifica, l'impianto originario così come integrato dal richiamato documento dell'Osservatorio, e propone anche per il rinnovato ordinamento, l'obbligo di osservare alcuni principi generali esplicitati nell'art. 3 e nell'allegato n.1 del D.Lgs. n. 118/2011, così come modificato, quali:

- *l'annualità*, le entrate e le spese sono riferite all'anno in esame e non ad altri esercizi;
- *l'unità*, il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni previste dalla legge;
- *l'universalità*, tutte le entrate e le spese sono state previste nel bilancio;
- *l'integrità*, le entrate e le uscite sono state iscritte senza compensazioni;
- *la veridicità ed attendibilità*, le previsioni sono supportate da attente valutazioni che tengono conto sia dei trend storici che delle aspettative future;

- *la significatività e rilevanza*, l'informazione riportata è qualitativamente significativa e finalizzata ad influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente;
- *la flessibilità*, i documenti sono comunque modificabili attraverso le modalità previste dal legislatore;
- *la congruità*, nella costruzione dei documenti è verificata l'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti;
- *la prudenza*, sono iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste;
- *la coerenza interna*, per cui gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale sono conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- *la coerenza esterna*, per cui vi è connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica;
- *la continuità nella costanza*, la valutazione delle poste contabili di bilancio è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita;
- *la comparabilità e la verificabilità*, le informazioni di bilancio sono costruite in modo da essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali.
- *la neutralità*, la redazione dei documenti contabili è basata su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi;
- *la pubblicità*, per cui è garantita la trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione;
- *l'equilibrio di bilancio*, inteso come vincolo del pareggio finanziario del bilancio di previsione;
- *la competenza finanziaria*, e cioè l'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni);
- *la competenza economica*, per cui le operazioni devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari;
- *la prevalenza della sostanza sulla forma*, per cui i fatti aziendali sono rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

La tabella che segue mette a confronto vecchi e nuovi principi.

Postulati D. Lgs. 267/2000	Principi contabili generali D.Lgs. 118/2011
Veridicità	Veridicità
	Correttezza
	Prevalenza della sostanza sulla forma
	Coerenza- congruità

	Attendibilità, verificabilità, prudenza
	Continuità, costanza, comparabilità
	Significatività e rilevanza, neutralità
Chiarezza	Comprensibilità
Specializzazione	
Annualità	Annualità
Pubblicità	Pubblicità
Universalità	Universalità
Integrità	Integrità
Unità	Unità
Elasticità	Flessibilità
Pareggio	Competenza Finanziaria
	Competenza economica
	Equilibri di bilancio

A riguardo si segnalano alcuni elementi di novità, quali:

- il nuovo principio dell'**equilibrio di bilancio**, corollario al principio costituzionale del pareggio di bilancio;
- la revisione del **principio di competenza finanziaria** e cioè del criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese;
- la revisione del principio della **competenza economica**, che riferisce contabilmente gli effetti delle operazioni che ogni amministrazione pubblica svolge ed in base al quale le "utilità economiche" sono attribuite all'esercizio cui tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si manifestano i relativi movimenti finanziari.

Tra le novità di maggiore rilevanza della riforma, che destano non poche perplessità in chi scrive, si annovera sicuramente il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma*, in quanto la sua concreta applicazione, ancorché residuale rispetto al complessivo sistema dei postulati, sembra contrastare con la rigidità di impianto normativo che non lascia ampi spazi di manovra in sede applicativa.

3 IL SUB SISTEMA DELLA PROGRAMMAZIONE E DEL BILANCIO

3.1 LA NUOVA PROGRAMMAZIONE NEGLI ENTI LOCALI

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificata e integrata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39, al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo⁸³, dedica alla "Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica" il titolo terzo e prevede che tutte le amministrazioni pubbliche conformino l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione.

Ancor più che in passato, dunque, la programmazione assume un ruolo essenziale nei processi decisionali pubblici: è con questa attività infatti che le amministrazioni concorrono, condividendone le conseguenti responsabilità, al perseguimento degli obiettivi definiti in ambito nazionale in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

Attraverso la programmazione trova concreta applicazione il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in un intervallo temporale definito, attività e risorse necessarie per il conseguimento di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente.

I documenti nei quali si formalizza il processo devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

⁸³ Il Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 ha definito il ciclo di programmazione in ambito europeo attraverso l'introduzione del semestre europeo che, al fine di garantire il coordinamento preventivo delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, la trasmissione alla Commissione degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e le politiche economiche e di bilancio di ciascun Paese, in una fase antecedente la loro attuazione a livello di singolo Stato. Per questa ragione, entro la fine del mese di aprile, ciascun Paese trasmette alle autorità europee il Programma di Stabilità (PS) e il Programma Nazionale di Riforma (PNR). Il semestre europeo concentra il ciclo della programmazione nel primo semestre di ciascun anno, lasciando alla seconda parte dell'esercizio l'adozione delle misure programmate, ed è articolato secondo il seguente schema:

- nel mese di gennaio, la Commissione europea elabora l'analisi annuale sulla crescita in cui fornisce l'indagine sulle prospettive macroeconomiche e formula le proposte strategiche per l'economia europea;
- nel mese di marzo, la Commissione europea predispose un rapporto sulla base del quale il Consiglio europeo indica i principali obiettivi di politica economica per l'Unione europea e l'Area euro e le possibili strategie di riforma per conseguire tali obiettivi (c.d. linee guida);
- nel mese di aprile, gli Stati membri, tenuto conto delle indicazioni fornite, comunicano alla Commissione i propri obiettivi di medio termine e le principali azioni di riforma che intende adottare con l'aggiornamento del Programma di stabilità e del Programma nazionale di riforma;
- nei mesi di giugno e luglio, il Consiglio Europeo e il Consiglio dei Ministri finanziari, sulla base della valutazione dei Programmi di stabilità, forniscono indicazioni specifiche per ciascun Paese. Il Consiglio, nel caso in cui ritenga necessaria una modifica degli obiettivi di medio termine e le misure indicate per il loro conseguimento, inviterà lo Stato membro a rivedere il programma presentato;
- nei mesi successivi, ciascuno Stato membro, tenuto conto delle raccomandazioni e delle decisioni del Consiglio e della Commissione, predispose il bilancio e le misure di politica economica finalizzate al loro conseguimento.

Il programma di stabilità deve indicare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica almeno per un triennio, nominali e strutturali; l'obiettivo di debito pubblico; le analisi di sensitività del debito a differenti scenari di crescita e di tassi di interesse, la ripartizione per livelli di governo degli obiettivi di finanza pubblica, un'articolazione per i principali aggregati di entrate ed uscite del bilancio pubblico e il dettaglio della manovra necessaria a conseguire gli obiettivi in ciascun anno del periodo di previsione.

- 1) conoscere, relativamente a Missioni e Programmi di bilancio, i risultati che l'ente si propone di conseguire,
- 2) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati in sede di rendicontazione.

Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza, il collegamento tra:

- quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- portatori di interesse di riferimento;
- risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

3.2 I CONTENUTI DELLA PROGRAMMAZIONE

Proseguendo nella lettura del principio contabile, si evince che i contenuti della programmazione devono essere declinati in coerenza con:

- 1) il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cosiddetto gruppo amministrazioni pubblica);
- 2) gli indirizzi di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale.

Schematizzando:



I caratteri qualificanti di tale attività sono riassumibili in:

- 1) valenza pluriennale del processo;
- 2) lettura non solo contabile dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione;
- 3) coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

Partendo da queste premesse, il legislatore ridisegna l'intero processo di programmazione e, con esso, l'insieme dei documenti che costituiscono il cosiddetto "sistema di bilancio", introducendo un nuovo processo di declinazione delle decisioni politiche che trova applicazione in distinti documenti (in alcuni casi del tutto nuovi) per ognuno dei quali fissa specifici termini di approvazione in corso d'anno.

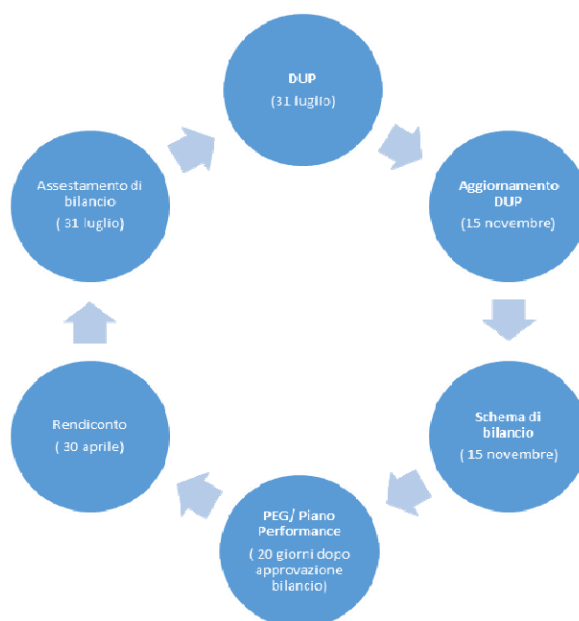
A riguardo, il punto 4.1 del principio contabile applicato individua quali strumenti di programmazione degli enti locali :

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), deliberato dal Consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di eventuali variazioni al quadro normativo di

riferimento, la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al DUP;

- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 20 giorni l'approvazione del bilancio;
- e) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto o entro 30 giorni dall'approvazione di tali documenti;
- f) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- g) le variazioni di bilancio;
- h) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il *sistema di bilancio* dell'ente, da approvarsi entro il 30 aprile da parte del Consiglio⁸⁴.

Si tratta di un sistema di documenti che richiama nella struttura e nei tempi il c.d. "ciclo di Deming" previsto dalla letteratura aziendalistica. Schematizzando:



Il ciclo di Deming applicato al sistema di bilancio degli enti locali

Nel proseguo della presente trattazione ci soffermeremo su ciascuno di questi documenti, ma ci preme evidenziare da subito come appare del tutto chiaro il disegno legislativo di definire un percorso, temporalmente scandito, di progressiva costruzione del bilancio annuale, partendo da documenti programmatici di orizzonte temporale più vasto. Non a caso il primo comma dell'art. 151 del TUEL precisa *“Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”*

⁸⁴ Anche su tale termine esiste una discrasia tra quanto previsto al punto 4.2 del principio contabile applicato alla programmazione dove si prevede che lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, deve essere approvato da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio, e quanto riportato nell'articolo 227 del TUEL.

4 IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

4.1 LE FINALITÀ DEL DUP

Il Documento Unico di Programmazione è certamente lo strumento di programmazione che presenta maggiori elementi di novità e di discontinuità con il passato.

A riguardo, è opportuno premettere che, con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, gli enti locali che non hanno partecipato alla sperimentazione non erano tenuti alla predisposizione di questo documento ed hanno adottato pertanto la "vecchia" Relazione Previsionale e Programmatica. Per questi enti l'obbligo di adozione del DUP scatta a partire dal 2016; viceversa, gli enti già in sperimentazione nel corso del 2014, erano chiamati ad adottare il DUP già per il triennio 2015 -2017.

Nell'intenzione del legislatore tale documento segna l'avvio del ciclo annuale di programmazione locale e viene adottato a conclusione del processo di programmazione dell'UE, conosciuto come "semestre europeo". Non a caso infatti, a differenza di quanto accadeva in passato con la RPP, il DUP viene predisposto dalla Giunta in anticipo rispetto al bilancio di previsione ed entro il 31 luglio di ciascun anno, e quindi presentato al Consiglio per l'adozione.

Solo nel caso di insediamento di una nuova amministrazione, qualora i termini fissati dallo Statuto comportano la presentazione delle linee programmatiche di mandato oltre il 31 luglio (termine previsto per la presentazione del DUP), il DUP e le linee programmatiche di mandato sono presentate contestualmente e, in ogni caso, prima dell'approvazione del bilancio di previsione riguardante gli esercizi cui il medesimo DUP si riferisce.

Il DUP si inserisce, dunque, in modo completamente nuovo all'interno del ciclo di pianificazione, programmazione e controllo degli enti locali, separandosi completamente dal bilancio annuale e confluendo (correttamente) all'interno di un processo *top-down* di costruzione dei programmi e degli obiettivi che parte dal *Documento di indirizzi* di cui al comma 3 dell'art. 46 del TUEL ("*linee programmatiche relative ad azioni e progetti da realizzare*"), oltre che dal Bilancio di inizio mandato previsto dal D.L. 174/2012, e che si conclude, al termine del quinquennio, con un altro documento obbligatorio (il Bilancio di fine mandato) previsto dall'art. 4 del D.L.174/2012.

Con riferimento alle finalità di questo documento si nota come, sostituendosi al Piano Generale di sviluppo ed alla Relazione Previsionale e Programmatica, esso assurge a guida del processo di pianificazione strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico ed unitario le discontinuità ambientali ed organizzative.

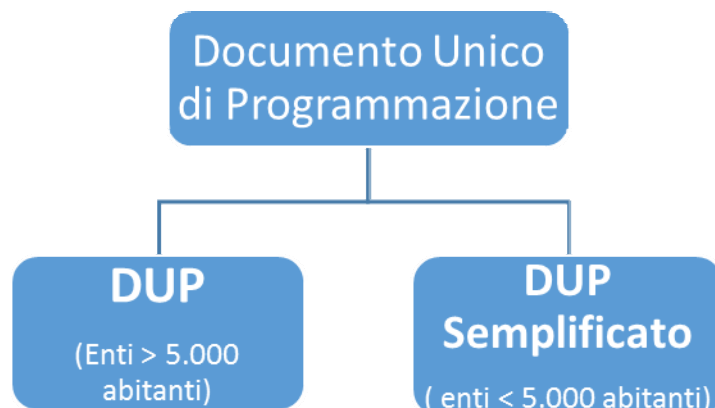
In questa nuova configurazione il DUP, distinto dal bilancio sia nei tempi che nelle modalità di definizione, nel dare avvio al processo di programmazione annuale dell'ente locale, diviene il presupposto necessario di tutti gli altri documenti della programmazione, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio. Non a caso il comma 5 del novellato articolo 170 del D. Lgs. 267/2000 prevede che il DUP costituisce presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione.

4.2 LA STRUTTURA DEL DUP

A differenza di quanto previsto nel D.P.R. 194/96 per la RPP, il legislatore per il Documento Unico di Programmazione non ha definito un modello tipo, limitandosi, anche per soddisfare le

diverse esigenze informative presenti nei vari livelli di governo, alla prescrizione dei contenuti minimi e lasciando agli enti la libertà nella scelta delle modalità di rappresentazione dei dati.

Ha, comunque previsto, nella modifica introdotta dal D.M. 20 maggio 2015, la possibilità da parte degli enti con dimensione demografica minore (inferiore a 5.000 abitanti) di predisporre il cosiddetto “DUP Semplificato”.



4.2.1 IL DUP (INTEGRALE)

Per quanto riguarda la struttura il D.lgs. 118/2011 nel principio contabile della programmazione e il D. Lgs.267/2000 così come entrambi modificati dal D. Lgs. 126/2014, individuano una composizione del DUP articolata in due sezioni:

- la Sezione Strategica (SeS) con un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo;
- la Sezione Operativa (SeO), riferita ad un periodo più breve, pari a quello del bilancio di previsione. Quest'ultima, inoltre, si divide in due parti:
 - o Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
 - o Parte 2, contenente la programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.



Dalla lettura del nuovo Tuel e del principio contabile sono rintracciabili diversi elementi di similitudine con il passato che certamente possono facilitare la costruzione e presentazione del documento al Consiglio.

4.2.1.1 La Sezione Strategica (SeS)

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato di cui all'art. 46 comma 3 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento, gli indirizzi strategici dell'ente.

Anche su questo punto è interessante segnalare come il principio contabile precisi che il quadro strategico di riferimento dovrà essere determinato *“anche in coerenza con le linee di indirizzo della programmazione regionale e tenendo conto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea”*: in altri termini, il quadro strategico di riferimento costituisce il filo conduttore che dovrebbe legare insieme i vari livelli di programmazione. Ne consegue che, dopo delineato sia a livello microeconomico che macroeconomico il contesto strategico in cui l'ente si muove, il documento deve presentare:

- le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo;
- le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali;
- gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato e a quelli degli enti strumentali e partecipati che costituiscono nel loro insieme il *“gruppo pubblico locale”*;
- gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente.

Così come formulato, il DUP mantiene sotto il profilo temporale una natura scorrevole comunque limitata agli esercizi rientranti nel mandato di governo. Tale impostazione la si può ricavare anche dal contenuto del Principio contabile della programmazione dove al punto 8.1 si precisa che *“ Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.”*

Ogni anno gli obiettivi strategici sono oggetto di verifica nello stato di attuazione e, qualora ne ricorrano le condizioni, possono essere opportunamente riformulati dandone adeguata motivazione.

Il processo annuale descritto trova poi una sua naturale conclusione al termine del mandato allorché l'amministrazione rende il conto del proprio operato, attraverso la relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, che costituisce una vera e propria *“dichiarazione certificata”* delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa svolta e dei risultati conseguiti rispetto ai programmi posti a base del proprio operato.

4.2.1.2 I contenuti della Sezione strategica

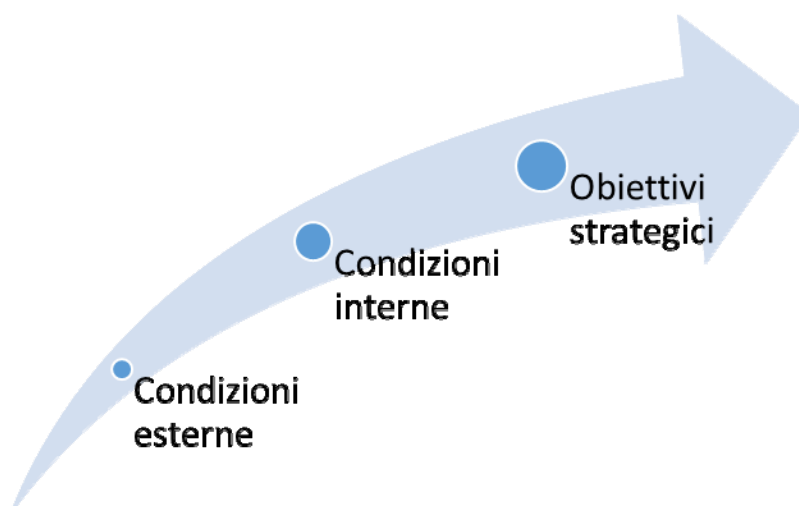
Con riferimento ai contenuti della SeS, partendo dall'assunto che la stessa si propone di definire il quadro strategico di riferimento all'interno del quale si inserisce l'azione di governo dell'amministrazione, occorre prendere in considerazione

- a) lo scenario nazionale ed internazionale così come recepiti annualmente nel Documento di Economia e Finanza (DEF) e nella legge di Stabilità sul comparto degli enti locali e quindi anche sull'ente;
- b) lo scenario regionale al fine di analizzare i riflessi della programmazione regionale sul nostro ente;
- c) lo scenario locale inteso come analisi del contesto socio-economico e finanziario dell'ente in cui si inserisce l'azione di governo.

Definito questo ambito, si descrivono le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo, le politiche che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali nonché gli indirizzi generali di programmazione sempre riferiti al periodo di mandato.

Rispettando una struttura tipica di tutti i documenti di pianificazione e di programmazione anche per il DUP il legislatore individua un percorso finalizzato alla costruzione e definizione degli obiettivi strategici.

Questo percorso prende spunto da una indagine conoscitiva delle condizioni esterne ed interne all'ente, sia in termini attuali che prospettici, per giungere alla definizione di indirizzi generali di natura strategica.



Con riferimento alle condizioni esterne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili:

- gli obiettivi individuati dal Governo per il periodo considerato anche alla luce degli indirizzi e delle scelte contenute nei documenti di programmazione comunitari e nazionali. A tal fine si suggerisce di riportare in questa parte del documento le principali disposizioni normative che possono influenzare le scelte dell'amministrazione e/o limitarne l'operato;
- la valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo. A tal fine si suggerisce di recuperare alcune tabelle già presenti nella prima parte della RPP;
- i parametri economici essenziali utilizzati per identificare, a legislazione vigente, l'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'ente e dei propri enti strumentali, segnalando le differenze rispetto ai parametri considerati nella Decisione di Economia e Finanza (DEF).

Con riferimento alle condizioni interne, l'analisi strategica richiede la definizione di alcuni contenuti della programmazione strategica e dei relativi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato. In particolare dovranno essere analizzati:

1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard. In questo contesto dovranno essere specificati anche gli indirizzi generali assegnati ad organismi ed enti strumentali, oltre che alle società controllate e partecipate precisando:
 - a. la loro situazione economica e finanziaria,
 - b. gli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire,
 - c. le procedure di controllo di competenza dell'ente;
2. indirizzi generali di natura strategica, verificandone anche la sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali dovranno essere definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
 - a. gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascun anno dell'arco temporale di riferimento della SeS;
 - b. i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
 - c. i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
 - d. la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
 - e. l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
 - f. la gestione del patrimonio;
 - g. il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
 - h. l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
 - i. gli equilibri della situazione corrente, quelli generali del bilancio e quelli in termini di cassa.
3. disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa;
4. coerenza e compatibilità presente e futura con le disposizioni del patto di stabilità interno e con i vincoli di finanza pubblica.

4.2.1.3 La Sezione Operativa (SeO)

La Sezione Operativa del DUP declina in termini gestionali le scelte strategiche in precedenza tratteggiate.

In particolare, la SeO contiene la programmazione operativa dell'ente con riferimento ad un arco temporale sia annuale che triennale e, come tale, costituisce guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente. Per tale ragione anche i suoi contenuti sono allineati con la nuova struttura del bilancio di previsione.

Con riferimento al suo contenuto finanziario la SeO:

- copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione,
- è redatta
 - o per competenza con riferimento al triennio,
 - o per cassa con riferimento al primo esercizio,
- individua

- per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS;
- per ogni programma e per tutto il periodo di riferimento del DUP, gli obiettivi operativi annuali da raggiungere, con specifica indicazione dei correlati aspetti finanziari, sia in termini di competenza (con riferimento all'intero periodo considerato) che di cassa (con riferimento solo al primo esercizio), della manovra di bilancio.

4.2.1.4 I contenuti della SeO

Come già visto per la SeS anche per la SeO il legislatore individua e definisce un contenuto minimo costituito da:

- a. indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;
- b. dimostrazione della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
- c. per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
- d. indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
- e. indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti;
- f. per la parte spesa, una redazione per programmi all'interno delle missioni, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate;
- g. analisi e valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
- h. valutazione sulla situazione economico – finanziaria degli organismi gestionali esterni;
- i. programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali;
- j. programmazione del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale;
- k. piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali.

Il contenuto minimo riportato analiticamente nel principio contabile dovrà essere collocato all'interno delle due parti in cui la SeO si articola.

4.2.1.5 La struttura della SeO

La Sezione Operativa del Documento Unico di Programmazione si articola in due parti:

- Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, con riferimento sia all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
- Parte 2, contenente la programmazione di dettaglio, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

4.2.1.6 La Parte 1 della SeO

Analizzando i contenuti minimi richiesti dal legislatore con riferimento alla Sezione Operativa del DUP ci rendiamo immediatamente conto che la stessa può essere strutturata in modo molto simile a quanto gli enti locali già facevano nella Relazione Previsionale e Programmatica.

Volendone schematizzare i contenuti, lo stesso legislatore ritiene indispensabile avviare l'indagine da una analisi delle condizioni operative dell'ente ed, in particolare, da approfondimenti sui seguenti punti:

- a) le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili nonché le caratteristiche dei servizi dell'ente;
- b) con riferimento alla risorse finanziarie sarà necessario procedere dapprima ad un approfondimento delle entrate e quindi, sulla base delle previsioni di queste ultime, determinare la spesa e le scelte politico-gestionali correlate. In particolare per la parte entrata dovrà essere presentata una valutazione generale dei mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli. La valutazione delle risorse finanziarie dovrà evidenziare, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico degli scostamenti rispetto agli «accertamenti» degli esercizi precedenti.

Da ricollegare all'analisi delle entrate è anche la valutazione e gli indirizzi in materia di:

- I. tributi e tariffe dei servizi
 - II. ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti,
 - III. capacità di indebitamento e relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio
 - IV. compatibilità con i vincoli di finanza pubblica.
- c) Per la parte spesa, la programmazione dovrà riguardare l'articolazione in Missioni e Programmi specificando con riferimento a questi ultimi:
 - I. i bisogni per ciascun programma all'interno delle missioni, con particolare riferimento ai servizi fondamentali;
 - II. le modalità di finanziamento delle spese correnti "*consolidate*", riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari;
 - III. la copertura della spesa di "*sviluppo*", intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività o all'avvio di un nuovo servizio;
 - IV. con riferimento alla previsione di spese di "*investimento*" e relative fonti di finanziamento, occorre valutarne la sostenibilità negli esercizi futuri in termini di spese indotte;
 - V. l'analisi e la valutazione degli *impegni pluriennali* di spesa già assunti a valere sugli anni finanziari cui la SeO si riferisce;
 - VI. l'analisi del "*Fondo pluriennale vincolato*" sia di parte corrente sia relativo agli interventi in conto capitale, per valutare tempi e modalità della realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'amministrazione.
 - d) gli orientamenti circa i contenuti degli obiettivi del Patto di Stabilità interno da perseguire ai sensi della vigente normativa in materia e le relative disposizioni per i propri enti strumentali e società controllate/partecipate;
 - e) la descrizione e l'analisi della situazione economico - finanziaria degli organismi aziendali facenti parte del *Gruppo pubblico locale* e degli effetti della stessa sugli equilibri annuali e pluriennali del bilancio. Vanno indicati anche gli obiettivi che si intendono raggiungere tramite gli organismi gestionali esterni, sia in termini di bilancio sia in termini di efficienza, efficacia ed economicità.

Il prospetto che segue presenta un esempio schematico di rappresentazione dei contenuti programmatici della Missione.

Missione 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione

Descrizione della Missione

Finalità

Risorse strumentali da utilizzare

Risorse umane da utilizzare

Programmi associati alla missione

Programma 1 Denominazione del programma

Programma 2 Denominazione del programma

Programma 3 Denominazione del programma

Programma 4 Denominazione del programma

Programma 5 Denominazione del programma

Risorse assegnate al finanziamento della missione e dei programmi associati

2014

2015

2016

TOTALE

Stato

Regione

Provincia

Unione Europea

Cassa DDPP e Istituti di credito

Altre forme di indebitamento

Fondo Pluriennale Vincolato

Altre entrate

TOTALE Entrate specifiche

Proventi di servizi

Quote di risorse generali

TOTALE Entrate MISSIONE

di cui Entrate straordinarie

Spese impiegate per il conseguimento della missione e dei programmi associati

2014

2015

2016

TOTALE

Titolo I

Altre spese assimilate

TOTALE Spesa corrente

di cui Spese di Sviluppo

Spese Titolo III

TOTALE Spesa Investimento

TOTALE spesa MISSIONE

All'interno di ciascun Programma della Missione sarà poi possibile individuare specifici obiettivi che rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli obiettivi strategici contenuti nella SeS e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del *principio della coerenza tra i documenti* di cui al punto 10 dei Principi contabili generali.

Si intuisce, dunque, che se la missione rappresenta un aggregato macroeconomico particolarmente esteso con funzioni prettamente informative nell'ottica di confronto voluto dalle norme comunitarie, il programma è il perno intorno al quale definire i rapporti tra organi di governo, tra questi e la struttura organizzativa dell'ente, il sistema delle responsabilità, la corretta informazione sui contenuti delle scelte dell'amministrazione da rendere agli utilizzatori del sistema di bilancio.

I programmi devono essere analiticamente definiti in modo da costituire la base sulla quale implementare il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve successivamente portare, tramite la predisposizione e l'approvazione del PEG, all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.



4.2.1.7 Parte 2 della SeO

La seconda parte della sezione operativa del DUP è dedicata alle programmazioni settoriali ed in particolare a quelle che hanno maggior riflesso sugli equilibri strutturali del bilancio quali:

- il programma triennale dei lavori pubblici;
- il programma triennale del fabbisogno del personale;
- il piano delle alienazioni e delle valorizzazioni.

Non a caso nel riformato ordinamento contabile tali documenti non sono più previsti tra gli allegati obbligatori ex articolo 172 del D. Lgs. 267/2000, trovando ora le relative informazioni evidenza proprio nel DUP.

Seguendo questa logica, sempre e solo nel DUP dovranno essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore prevederà la redazione e l'approvazione o si rendano necessari per supportare delle scelte effettuate. Si fa riferimento, ad esempio, alla possibilità di redigere *piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa* di cui all'art. 16, comma 4, del D.L. 98/2011 conv. L. 111/2011.

DUP- Sezione operativa (SeO)

Parte 1

(analisi delle risorse finanziarie e della spesa)

Parte 2

(analisi delle programmazioni settoriali)

....

....

....

Program
ma
Triennale
LLPP

Programm
a triennale
fabbisogno
di
personale

Piano delle
alienazioni
e delle
valorizzazi
oni

Altre
programm
azioni
settoriali

5 IL BILANCIO DI PREVISIONE

5.1 LE FINALITA' DEL BILANCIO DI PREVISIONE

Così come il DUP costituisce il documento strategico della programmazione, il bilancio di previsione, nella nuova struttura proposta dal legislatore del D. Lgs. 118/2011, rappresenta la declinazione operativa delle scelte che l'ente intende realizzare nel triennio cui si riferisce. Tale documento sintetizza il processo decisionale nel quale si combinano valutazioni e scelte, talvolta contrastanti, dei vari organi elettivi che intervengono nel processo di definizione ed adozione e che portano alla:

- considerazione degli effetti delle passate gestioni;
- individuazione delle strategie politiche da conseguire;
- determinazione dell'entità complessiva delle entrate e, di conseguenza delle relative spese.

Nel nuovo assetto previsto dalla riforma, così come la funzione *politico-amministrativa* del bilancio viene ad essere esaltata, trovano conferma anche le restanti prerogative del documento, definite nel TUEL (come modificato dal D. Lgs. 118/2011) e che il principio contabile applicato alla programmazione riassume in:

- *programmazione finanziaria* a supporto del processo decisionale delle amministrazioni pubbliche;
- *destinazione delle risorse* a preventivo attraverso la funzione *autorizzatoria*, connessa alla natura finanziaria del bilancio;
- *verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate;
- *informative* per gli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione e all'andamento finanziario della gestione.

Proprio nell'ottica di assicurare queste funzioni, oltre che di rendere omogenea la rappresentazione delle previsioni di entrata e di spesa dei vari livelli ed organi della Pubblica Amministrazione, il documento subisce una profonda *revisione* che investe i principi generali, la struttura, i contenuti. Nei paragrafi che seguono cercheremo di evidenziare le principali novità e gli eventuali limiti rappresentativi.

5.2 STRUTTURA E CARATTERISTICHE DEL BILANCIO DI PREVISIONE

Il D. Lgs. 126/2014 ha modificato l'articolo 165 del TUEL che dispone la struttura del bilancio. Nella nuova versione il documento, pur restando ancorato ad una soluzione divisa in parti (una con riferimento alle entrate ed una alle spese) così come previsto nello schema dell'allegato 9 al D. Lgs. 118/2011, presenta diversi elementi di novità che possono riassumersi in:

- a) nuova classificazione delle entrate e delle spese;
- b) modifica dell'unità elementare di bilancio e, dunque di voto;
- c) natura triennale del documento;
- d) riproposizione delle previsioni di cassa con riferimento alla prima annualità;
- e) previsione di un stanziamento relativo al fondo di riserva di cassa;
- f) riproposizione della colonna dei residui;
- g) modifiche alla funzione autorizzatoria;

- h) introduzione delle nuove voci previste dal legislatore quali il *Fondo Pluriennale Vincolato* in entrata e in spesa, il *Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità*, l'*Avanzo presunto applicato*.

5.3 LA NUOVA CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE E DELLE SPESE

Con riferimento al punto a) dell'elencazione precedente (classificazione di entrate e spese), il nuovo ordinamento contabile ha previsto una differente struttura dell'entrata e della spesa rispetto a quella previgente, disciplinandola con gli articoli 12, 13, 14 e 15 del D. Lgs. 118/2011, oltre che con i principi contabili applicati tra i quali, in particolare, quello riguardante la programmazione.

Nei paragrafi che seguono procederemo dapprima ad analizzare le entrate per passare successivamente alle spese.

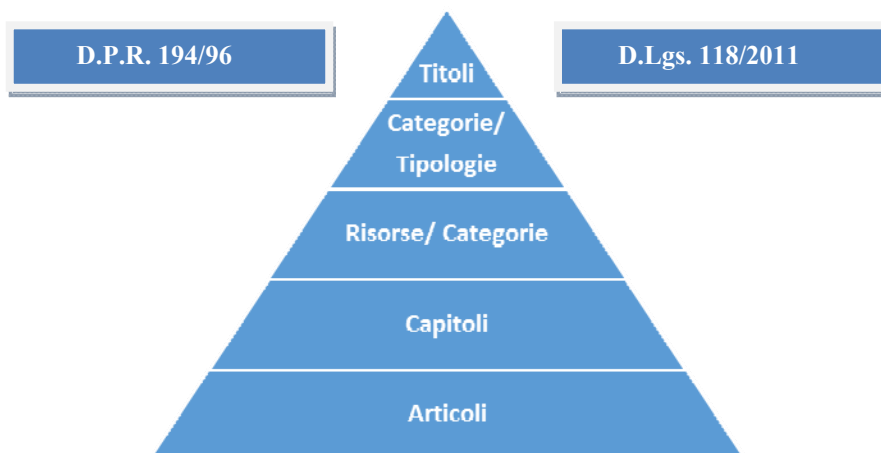
5.4 LA PARTE ENTRATA

Le parte entrata è, rispetto alla spesa, certamente quella che maggiormente ricalca nei contenuti e nella struttura l'articolazione contenuta nel D.P.R. 194/1996. Se, infatti, analizziamo il testo del D. Lgs. 118/2011 ci accorgiamo immediatamente di come trovi conferma l'impianto a struttura piramidale già presente nel bilancio del D.P.R. 194/96, sul quale si innestano alcune lievi modifiche, come quelle relative alla descrizioni di gruppi omogenei, apportate al fine di allinearle con le descrizioni previste nel bilancio dello Stato.

Il risultato di tale attività si concretizza nella nuova formulazione dell'art. 165 del TUEL, così come modificato dal D. Lgs. 126/2014, che, in linea con le prescrizioni dell'art. 15 del D.Lgs. 118/2011, n. 118, prevede la seguente articolazione:

- a) titoli;
- b) tipologie,
- c) categorie,
- d) capitoli
- e) ed eventualmente in articoli

Il grafico che segue mette a confronto la struttura dell'entrata nel precedente documento di bilancio ed in quello in corso di introduzione.



Nei paragrafi che seguono verranno analizzati i contenuti di ciascun livello della "piramide", cercando di evidenziare le correlazioni tra il nuovo ordinamento e quello previgente.

5.4.1 LA PARTE ENTRATA: IL CONFRONTO DEI TITOLI

Il primo di livello di classificazione dell'entrata è costituita dai "Titoli" che, come in passato, individuano le entrate in base alla fonte di provenienza.

Il confronto tra i titoli di entrata previsti nel D.Lgs. 77/95 prima e nel D. Lgs. 267/2000 poi, con quelli introdotti dal D. Lgs. 118/2011 è riassumibile nella seguente tabella.

Bilancio D. Lgs 118/2011 armonizzato	
Titolo 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
Titolo 2	Trasferimenti correnti
Titolo 3	Entrate extratributarie
Titolo 4	Entrate in conto capitale
Titolo 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie
Titolo 6	Accensione Prestiti
Titolo 7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 9	Entrate per conto di terzi e partite di giro

Scorrendo la tabella si può notare che i titoli:

- 1) non prevedono più una numerazione progressiva (dal 7 si passa al 9);
- 2) prevedono l'inserimento di due nuove voci (in corrispondenza dei precedenti titoli 4 e 5).

Con riferimento al punto 1) si fa presente che la soluzione proposta è diretta conseguenza del processo di armonizzazione contabile che prevede, tra l'altro, l'adozione di un unico piano dei conti valido per tutta la Pubblica Amministrazione italiana. L'assenza del titolo 8 è dunque da correlare all'inserimento, nel piano dei conti unico, di un titolo non utilizzabile negli enti locali (in quanto riferibile ad entrate non pertinenti) ma comunque necessario per altri livelli di governo.

Con riferimento al punto 2), invece, i due nuovi titoli sono costituiti da:

- *Titolo 5 - entrate da riduzioni di attività finanziarie*
- *Titolo 7 - anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere.*

E' da notare che l'introduzione dei nuovi titoli nasce esclusivamente per distinguere, opportunamente, entrate che presentano una diversa natura o durata e che, già nel precedente ordinamento, costituivano eccezioni ai fini degli equilibri di bilancio.

Analizziamo infatti le "*Entrate da riduzione di attività finanziarie*", si nota come comprendano le previsioni relative ad alienazioni di attività finanziarie oltre che operazioni di credito che non costituiscono fonti di finanziamento per l'ente.

Allo stesso modo le "*Anticipazioni da istituto tesoriere*" (Titolo 7) sono costituite da finanziamenti a breve che non possono essere finalizzati alla realizzazione di investimenti e, pertanto, devono essere distinti dalle accensioni di prestiti.

Una ultima riflessione riguarda il titolo 9 denominato "*Servizi per conto terzi e partite di giro*". Così come si evince dal punto 7 del principio contabile applicato concernente la competenza finanziaria, i servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, come ad esempio quelle effettuate dall'ente in qualità di sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.

Un discorso a parte deve essere fatto per i "Servizi per conto terzi": si segnala a riguardo che, in deroga alla definizione generale, sono classificate tra tali operazioni anche le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.

Inoltre, ai fini dell'individuazione delle "*operazioni per conto di terzi*", l'autonomia decisionale si ritiene sussistere quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione:

- ammontare,
- tempi
- destinatari della spesa.

A titolo esemplificativo, hanno natura di "Servizi per conto terzi":

- le operazioni svolte dall'ente come "*capofila*" in qualità di mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e consuntivo;
- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. In questo caso l'ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate per conto terzi provvede alla contabilizzazione di accertamento, incasso, impegno e pagamento dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi⁸⁵.

Per le stesse ragioni non hanno natura di "Servizi per conto di terzi" e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

⁸⁵ Da un punto di vista della tecnica contabile, l'eventuale compenso trattenuto o l'eventuale quota di tributo di competenza di chi riscuote l'entrata è registrato attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi (attraverso una regolazione contabile). L'ente per conto del quale è riscosso il tributo/provento, accerta e riscuote l'intero importo del tributo/provento, anche se riceve un versamento al netto delle spese di riscossione o di altre spettanze a favore dell'ente incaricato di riscuotere il tributo/provento. Per la differenza tra gli accertamenti e gli incassi effettivi è effettuata una regolazione contabile: si impegna la spesa relativa alla spese di riscossione o al trasferimento di una quota del tributo/provento e si emette un ordine di pagamento versato in quietanza di entrata del proprio bilancio con imputazione all'unità elementare di bilancio nel quale è stata interamente accertata l'entrata riguardante il tributo/provento in questione.

- le spese sostenute per conto di terzi che comportano comunque autonomia decisionale e discrezionale dell'ente, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali: le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;
- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;
- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" si rinvia a quanto previsto al punto 3.4 del *Principio contabile applicato della contabilità finanziaria* (Allegato n. 4/2 D.Lgs 118/2011).

5.4.2 LA PARTE ENTRATA: IL CONFRONTO DELLE TIPOLOGIE / CATEGORIE

Il secondo livello delle entrate è costituito dalle "Tipologie" definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza (Titolo).

La tabella che segue riporta la nuova struttura delle tipologie articolata per fonte di provenienza (Titolo).

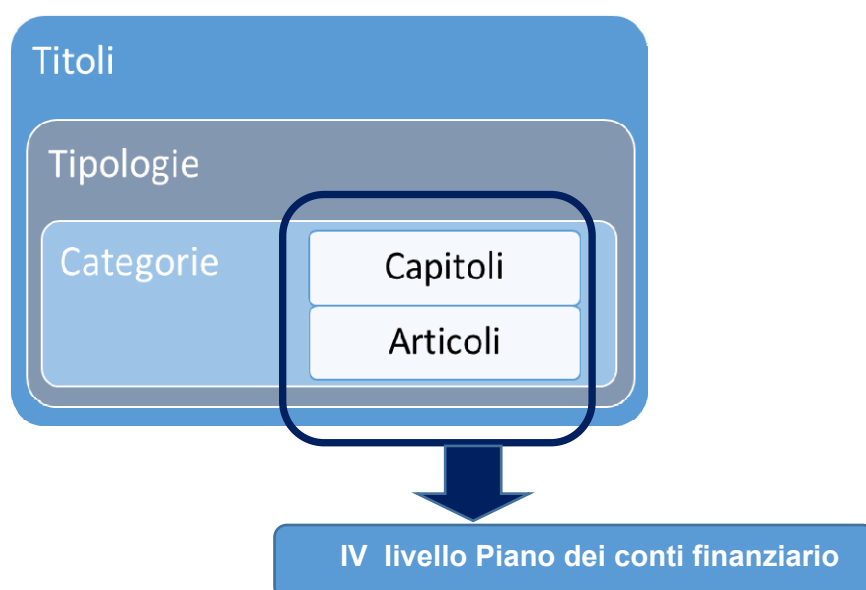
Titoli	Tipologie
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma
Titolo 2 Trasferimenti correnti	Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
Titolo 3 Entrate extratributarie	Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti Tipologia 300: Interessi attivi Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Tipologia 100: Tributi in conto capitale Tipologia 200: Contributi agli investimenti Tipologia 300: Altri trasferimenti in conto capitale

	Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie Tipologia 200: Riscossione di crediti Riscossione crediti di breve termine Tipologia 300: Riscossione crediti di medio-lungo termine Tipologia 400: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
Titolo 6 Accensione Prestiti	Tipologia 100: Emissione di titoli obbligazionari Tipologia 200: Accensione Prestiti a breve termine Tipologia 300: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine Tipologia 400: Altre forme di indebitamento
Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	Tipologia 100: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 9 Entrate per conto di terzi e partite di giro	Tipologia 100: Entrate per partite di giro Tipologia 200: Entrate per conto terzi

5.4.3 LA PARTE ENTRATA: I CAPITOLI E GLI ARTICOLI

Se, come visto, la struttura delle Categorie delle entrate è vincolata allo schema allegato al D. Lgs. 118/2011 così come modificato dal D. Lgs. 126/2014, non altrettanto accade per i relativi capitoli ed articoli che, così come già accadeva con i precedenti schemi di bilancio, restano liberi nella descrizione, lasciando in tal modo all'ente la scelta dell'oggetto e del livello di dettaglio ritenuto più consono alle proprie esigenze informative.

Si segnala a riguardo l'esistenza dell'unico vincolo, prescritto al punto 9.3 del Principio contabile della programmazione, secondo cui i capitoli (e gli eventuali articoli) devono essere raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.



5.5 LA PARTE SPESA

Passiamo all'analisi della spesa per la quale la riforma ha previsto numerose novità: analizzando, infatti, il punto 9.4 del principio contabile applicato alla programmazione, di concerto con l'articolo 165 del TUEL così come novellato dal D. Lgs. 126/2014, si nota che la nuova struttura della spesa prevede una classificazione che privilegia l'aspetto funzionale rispetto a quello economico.

Il comma 4 del novellato art. 165 del TUEL prevede a riguardo che le previsioni di spesa del bilancio siano classificate (secondo le modalità indicate all'articolo 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modifiche) in:

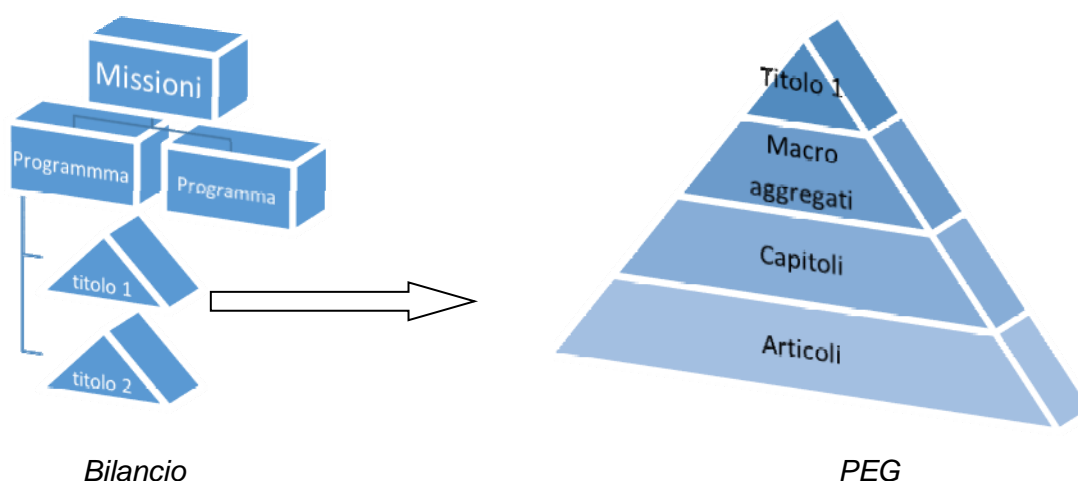
- a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;
- b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.

I programmi a loro volta sono ripartiti in:

- titoli
- macroaggregati
- capitoli
- articoli.

Il nuovo ordinamento, seguendo le esigenze informative di carattere sovranazionale, privilegia la classificazione funzionale (ed il riferimento al COFOG) delle spese, subordinando ad essa la rappresentazione economica; quest'ultima trova piena esplicitazione nel documento gestionale (PEG).

Ne consegue che, continuando nella rappresentazione piramidale della struttura del bilancio, Titoli e Macroaggregati costituiscono il vertice di ciascuna piramide posta al di sotto di ogni programma di spesa.



La struttura della parte spesa del D. Lgs. 118/2011

Si noti come la nuova articolazione della spesa sia funzionale al perseguimento di due differenti logiche informative e di rappresentazione:

- a) una prima *programmatica*, correlata alla classificazione europea e pertanto finalizzata alla lettura ed al consolidamento per missioni e programmi;
- b) una seconda *economico-funzionale*, all'interno di ciascun programma, orientata a fornire informazioni in merito alla gestione.



La classificazione programmatica, vincolata nella struttura, si ricollega alla classificazione COFOG e costituisce l'anello di collegamento sia con il SEC che con la contabilità nazionale.

All'interno di questa classificazione si inserisce quella economica.

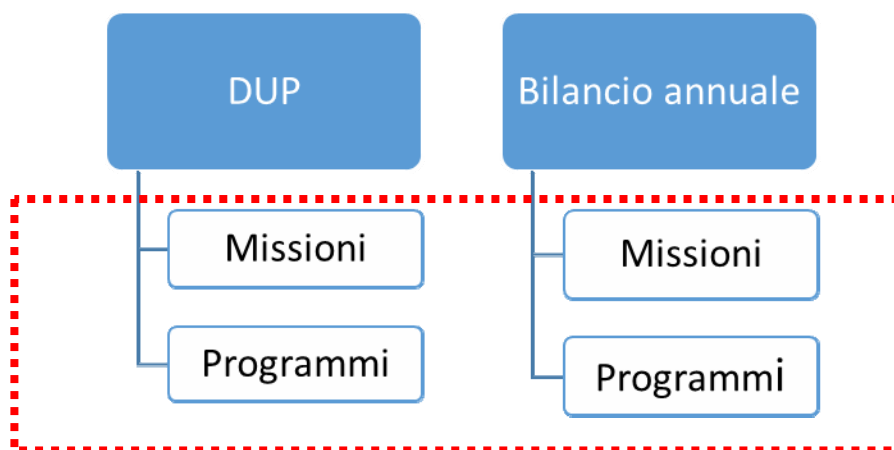
5.5.1 LA CLASSIFICAZIONE PROGRAMMATICA DELLA SPESA

Con riferimento alla classificazione programmatica della spesa bisogna innanzitutto precisare che la nuova struttura delle Missioni e dei Programmi non è più lasciata, come in precedenza, alla libera discrezionalità dell'ente, ma vincolata alle prescrizioni del Glossario allegato al D. Lgs. 126/2014 (all. 14 parte seconda del D. Lgs. 118/2011).

Questa scelta è ben precisata nell'art. 12 del D. Lgs. 118/2011 dove si fa presente che *“Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.”*

Il nuovo modello facendo confluire in un unico documento gli aspetti contabili (bilancio di previsione su tre annualità, di cui la prima costituisce quella relativa alla gestione annuale) e prevedendo una sola possibile classificazione della spesa programmatica per missioni e programmi, semplifica e facilita la lettura dei documenti.

Lo schema che segue sintetizza detta nuova situazione.



5.5.2 LE MISSIONI ED I PROGRAMMI

Nei precedenti paragrafi abbiamo già visto come le Missioni rappresentino le funzioni principali e gli obiettivi strategici che gli enti locali intendono perseguire, destinando a tal fine specifiche risorse finanziarie, umane e strumentali.

La definizione delle Missioni è vincolata ad uno specifico elenco allegato al D.Lgs. 118/2011 nel quale le stesso sono declinate, in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione, secondo lo schema previsto per il bilancio dello Stato.

La tabella che segue riporta l'elenco completo delle voci previste nell'allegato 14 al D.Lgs. richiamato e, dalla loro lettura, risulta evidente come non tutte possano essere applicate dall'ente locale, in quanto riferibili a funzioni di competenza di alti enti (ad esempio quelle relative alla spesa sanitaria, di competenza regionale).

Fermandoci alla prima lettura, notiamo inoltre che le Missioni definite per gli enti territoriali sono 23 di cui le prime 19 sono associabili alle funzioni del precedente bilancio, mentre le rimanenti accolgono spese che, per loro natura, non permettono un'associazione diretta.

Ci riferiamo in particolare alla

- *missione 20*, denominata "Fondi e accantonamenti", che comprende Accantonamenti a fondi di riserva per le spese obbligatorie e per le spese impreviste, a fondi speciali per leggi che si perfezionano successivamente all'approvazione del bilancio, al fondo crediti di dubbia esigibilità con l'esclusione del fondo pluriennale vincolato che viene appostato in corrispondenza alle specifiche missioni e programmi;
- *missione 50* "Debito Pubblico" in cui sono imputati i pagamenti delle quote interessi e delle quote capitale sui mutui e sui prestiti assunti dall'ente e relative spese accessorie. Comprende anche le anticipazioni straordinarie;
- *missione 60* "Anticipazioni finanziarie" dove troviamo le spese sostenute per la restituzione delle risorse finanziarie anticipate dall'Istituto di credito che svolge il servizio di tesoreria, per fare fronte a momentanee esigenze di liquidità;
- *missione 99* "Servizi per conto terzi" in cui confluiscono le spese effettuate per conto terzi e Partite di giro.

Elenco delle Missioni e dei Programmi – All. 14 al D.Lgs. 118/2011

MISSIONE		01	Servizi istituzionali, generali e di gestione
0101	Programma	01	Organi istituzionali
0102	Programma	02	Segreteria generale
0103	Programma	03	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato
0104	Programma	04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
0105	Programma	05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
0106	Programma	06	Ufficio tecnico
0107	Programma	07	Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile
0108	Programma	08	Statistica e sistemi informativi
0109	Programma	09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
0110	Programma	10	Risorse umane
0111	Programma	11	Altri servizi generali
0112	Programma	12	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)
MISSIONE		02	Giustizia
0201	Programma	01	Uffici giudiziari
0202	Programma	02	Casa circondariale e altri servizi
0203	Programma	03	Politica regionale unitaria per la giustizia (solo per le Regioni)
MISSIONE		03	Ordine pubblico e sicurezza
0301	Programma	01	Polizia locale e amministrativa
0302	Programma	02	Sistema integrato di sicurezza urbana
0303	Programma	03	Politica regionale unitaria per la giustizia (solo per le Regioni)
MISSIONE		04	Istruzione e diritto allo studio
0401	Programma	01	Istruzione prescolastica
0402	Programma	02	Altri ordini di istruzione
0403	Programma	03	Edilizia scolastica (solo per le Regioni)

	a		
0404	Programm a	04	Istruzione universitaria
0405	Programm a	05	Istruzione tecnica superiore
0406	Programm a	06	Servizi ausiliari all'istruzione
0407	Programm a	07	Diritto allo studio
0408	Programm a	08	Politica regionale unitaria per l'istruzione e il diritto allo studio (solo per le Regioni)
MISSIONE		05	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
0501	Programm a	01	Valorizzazione dei beni di interesse storico
0502	Programm a	02	Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale
0503	Programm a	03	Politica regionale unitaria per la tutela dei beni e attività culturali (solo per le Regioni)
MISSIONE		06	Politiche giovanili, sport e tempo libero
0601	Programm a	01	Sport e tempo libero
0602	Programm a	02	Giovani
0603	Programm a	03	Politica regionale unitaria per i giovani, lo sport e il tempo libero (solo per le Regioni)
MISSIONE		07	Turismo
0701	Programm a	01	Sviluppo e la valorizzazione del turismo
0702	Programm a	02	Politica regionale unitaria per il turismo (solo per le Regioni)
MISSIONE		08	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
0801	Programm a	01	Urbanistica e assetto del territorio
0802	Programm a	02	Edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia economico-popolare
0803	Programm a	03	Politica regionale unitaria per l'assetto del territorio e l'edilizia abitativa (solo per le Regioni)
MISSIONE		09	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
0901	Programm a	01	Difesa del suolo
0902	Programm a	02	Tutela, valorizzazione e recupero ambientale
0903	Programm a	03	Rifiuti
0904	Programm a	04	Servizio idrico integrato

0905	Programma	05	Aree protette, parchi naturali, protezione naturalistica e forestazione
0906	Programma	06	Tutela e valorizzazione delle risorse idriche
0907	Programma	07	Sviluppo sostenibile territorio montano piccoli Comuni
0908	Programma	08	Qualità dell'aria e riduzione dell'inquinamento
0909	Programma	0909	Politica regionale unitaria per lo sviluppo sostenibile e la tutela del territorio e dell'ambiente (solo per le Regioni)
MISSIONE		10	Trasporti e diritto alla mobilità
1001	Programma	01	Trasporto ferroviario
1002	Programma	02	Trasporto pubblico locale
1003	Programma	03	Trasporto per vie d'acqua
1004	Programma	04	Altre modalità di trasporto
1005	Programma	05	Viabilità e infrastrutture stradali
1006	Programma	06	Politica regionale unitaria per i trasporti e il diritto alla mobilità (solo per le Regioni)
MISSIONE		11	Soccorso civile
1101	Programma	01	Sistema di protezione civile
1102	Programma	02	Interventi a seguito di calamità naturali
1103	Programma	03	Politica regionale unitaria per il soccorso e la protezione civile (solo per le Regioni)
MISSIONE		12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
1201	Programma	01	Interventi per l'infanzia e i minori e per asili nido
1202	Programma	02	Interventi per la disabilità
1203	Programma	03	Interventi per gli anziani
1204	Programma	04	Interventi per i soggetti a rischio di esclusione sociale
1205	Programma	05	Interventi per le famiglie
1206	Programma	06	Interventi per il diritto alla casa
1207	Programma	07	Programmazione e governo della rete dei servizi sociosanitari e sociali
1208	Programma	08	Cooperazione e associazionismo

1209	Programma	09	Servizio necroscopico e cimiteriale
1210	Programma	10	Politica regionale unitaria per i diritti sociali e la famiglia (solo per le Regioni)
MISSIONE		13	Tutela della salute
1301	Programma	01	Servizio sanitario regionale - finanziamento ordinario corrente per la garanzia dei LEA
1302	Programma	02	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per livelli di assistenza superiori ai LEA
1303	Programma	03	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per la copertura dello squilibrio di bilancio corrente
1304	Programma	04	Servizio sanitario regionale - ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi
1305	Programma	05	Servizio sanitario regionale - investimenti sanitari
1306	Programma	06	Servizio sanitario regionale - restituzione maggiori gettiti SSN
1307	Programma	07	Ulteriori spese in materia sanitaria
1308	Programma	08	Politica regionale unitaria per la tutela della salute (solo per le Regioni)
MISSIONE		14	Sviluppo economico e competitività
1401	Programma	01	Industria, PMI e Artigianato
1402	Programma	02	Commercio - reti distributive - tutela dei consumatori
1403	Programma	03	Ricerca e innovazione
1404	Programma	04	Reti e altri servizi di pubblica utilità
1405	Programma	05	Politica regionale unitaria per lo sviluppo economico e la competitività (solo per le Regioni)
MISSIONE		15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
1501	Programma	01	Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro
1502	Programma	02	Formazione professionale
1503	Programma	03	Sostegno all'occupazione
1504	Programma	04	Politica regionale unitaria per il lavoro e la formazione professionale (solo per le Regioni)
MISSIONE		16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
1601	Programma	01	Sviluppo del settore agricolo e del sistema agroalimentare
1602	Programma	02	Caccia e pesca

1603	Programma	03	Politica regionale unitaria per l'agricoltura, i sistemi agroalimentari, la caccia e la pesca (solo per le Regioni)
MISSIONE		17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
1701	Programma	01	Fonti energetiche
1702	Programma	02	Politica regionale unitaria per l'energia e la diversificazione delle fonti energetiche (solo per le Regioni)
MISSIONE		18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
1801	Programma	01	Relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali
1802	Programma	02	Politica regionale unitaria per le relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali (solo per le Regioni)
MISSIONE		19	Relazioni internazionali
1901	Programma	01	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo
1902	Programma	02	Cooperazione territoriale (solo per le Regioni)
MISSIONE		20	Fondi e accantonamenti
2001	Programma	01	Fondo di riserva
2002	Programma	02	Fondo svalutazione crediti
2003	Programma	03	Altri fondi
MISSIONE		50	Debito pubblico
5001	Programma	01	Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
5002	Programma	02	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
MISSIONE		60	Anticipazioni finanziarie
6001	Programma	01	Restituzione anticipazione di tesoreria
MISSIONE		99	Servizi per conto terzi
9901	Programma	01	Servizi per conto terzi e Partite di giro
9902	Programma	02	Anticipazioni per il finanziamento del SSN

A fine della presente disamina, particolarmente utile risulta, per una corretta allocazione delle spese, l'allegato 14 – Parte seconda denominato “Glossario” che, per ciascun “Programma” contenuto nelle missioni, propone una specifica declaratoria di contenuti.

Dalla lettura del glossario è percepibile l'intento del legislatore di:

- riportare ad unità la classificazione per destinazione della spesa, aspetto quest'ultimo di grande rilevanza in quanto costituisce uno dei pilastri della riforma sia della legge 196/2009 che della legge 42/2009;

- creare un collegamento con la classificazione SEC ed in particolare con quella COFOG, attraverso l'associazione di ciascun programma a quest'ultima classificazione di secondo livello.

Per quanto riguarda il primo aspetto (unitaria classificazione per destinazione della spesa) è sufficiente leggere il nuovo ordinamento contabile per notare un costante e preciso riferimento a Missioni e Programmi.

Con riferimento al secondo aspetto (collegamento con la classificazione SEC/COFOG) è interessante analizzare il glossario così come di seguito riportato con riferimento ad una specifica missione.

La seguente tabella, tratta dal citato allegato 14 al D.Lgs. 118/2011 e proposta in questa sede a titolo di esempio, presenta dapprima il titolo ed il numero della missione, quindi una declaratoria generale dei contenuti, ed a seguire per ciascun programma:

- il codice
- la denominazione
- la descrizione
- il gruppo COFOG
- la descrizione del Gruppo COFOG

MISSIONE 04				
ISTRUZIONE E DIRITTO ALLO STUDIO				
Amministrazione, funzionamento ed erogazione di istruzione di qualunque ordine e grado per l'obbligo formativo e dei servizi connessi (quali assistenza scolastica, trasporto e refezione), ivi inclusi gli interventi per l'edilizia scolastica e l'edilizia residenziale per il diritto allo studio. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle politiche per l'istruzione. Interventi che rientrano nell'ambito della politica regionale unitaria in materia di istruzione e diritto allo studio.				
CODICE PROGRAMMA	DENOMINAZIONE	Descrizione	GRUPPO COFOG	Descrizione e GRUPPO COFOG
01	Istruzione prescolastica	Amministrazione, gestione e funzionamento delle scuole dell'infanzia (livello ISCED-97 "0") situate sul territorio dell'ente. Comprende la gestione del personale, delle iscrizioni, delle rette, del rapporto con gli utenti, della pulizia e sanificazione degli ambienti, della rilevazione delle presenze degli alunni. Comprende le spese per il sostegno alla formazione e all'aggiornamento del personale insegnante e ausiliario. Comprende le spese per l'edilizia scolastica, per gli acquisti di arredi, gli interventi sugli edifici, gli spazi verdi, le infrastrutture anche tecnologiche e le attrezzature destinate alle scuole dell'infanzia. Comprende le spese a sostegno delle scuole e altre istituzioni pubbliche e private che erogano istruzione prescolastica (scuola dell'infanzia). Comprende le spese per il diritto allo studio e le spese per borse di studio, buoni libro, sovvenzioni, prestiti e indennità a sostegno degli alunni. Non comprende le spese per la gestione, l'organizzazione e il funzionamento dei servizi di asili nido,	09.1	Istruzione prescolastica e primaria

		ricompresi nel programma "Interventi per l'infanzia e per i minori" della missione 12 "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia". Non comprende le spese per i servizi ausiliari all'istruzione prescolastica (trasporto, refezione, alloggio, assistenza...).		
02	Altri ordini di istruzione non universitaria	<p>Amministrazione, gestione e funzionamento delle attività a sostegno delle scuole che erogano istruzione primaria (livello ISCED-97 "1"), istruzione secondaria inferiore (livello ISCED-97 "2"), istruzione secondaria superiore (livello ISCED-97 "3") situate sul territorio dell'ente. Comprende la gestione del personale, delle iscrizioni, delle rette, del rapporto con gli utenti, della pulizia e sanificazione degli ambienti, della rilevazione delle presenze degli alunni. Comprende le spese per il sostegno alla formazione e all'aggiornamento del personale insegnante e ausiliario. Comprende le spese per l'edilizia scolastica, per gli acquisti di arredi, gli interventi sugli edifici, gli spazi verdi, le infrastrutture anche tecnologiche e le attrezzature destinate alle scuole che erogano istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore. Comprende le spese a sostegno delle scuole e altre istituzioni pubbliche e private che erogano istruzione primaria. Comprende le spese per il diritto allo studio e le spese per borse di studio, buoni libro, sovvenzioni, prestiti e indennità a sostegno degli alunni. Comprende le spese per il finanziamento degli Istituti comprensivi. Non comprende le spese per i servizi ausiliari all'istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore (trasporto, refezione, alloggio, assistenza...).</p>	09.1	Istruzione prescolastica e primaria
			09.2	Istruzione secondaria

02	Altri ordini di istruzione non universitaria	<p>Amministrazione, gestione e funzionamento delle attività a sostegno delle scuole che erogano istruzione primaria (livello ISCED-97 "1"), istruzione secondaria inferiore (livello ISCED-97 "2"), istruzione secondaria superiore (livello ISCED-97 "3") situate sul territorio dell'ente. Comprende la gestione del personale, delle iscrizioni, delle rette, del rapporto con gli utenti, della pulizia e sanificazione degli ambienti, della rilevazione delle presenze degli alunni. Comprende le spese per il sostegno alla formazione e all'aggiornamento del personale insegnante e ausiliario. Comprende le spese per l'edilizia scolastica, per gli acquisti di arredi, gli interventi sugli edifici, gli spazi verdi, le infrastrutture anche tecnologiche e le attrezzature destinate alle scuole che erogano istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore. Comprende le spese a sostegno delle scuole e altre istituzioni pubbliche e private che erogano istruzione primaria. Comprende le spese per il diritto allo studio e le spese per borse di studio, buoni libro, sovvenzioni, prestiti e indennità a sostegno degli alunni. Comprende le spese per il finanziamento degli Istituti comprensivi. Non comprende le spese per i servizi ausiliari all'istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore (trasporto, refezione, alloggio, assistenza...).</p>	09.1	Istruzione prescolastica e primaria
			09.2	Istruzione secondaria

Da notare come la presenza di più codici COFOG in corrispondenza di un singolo Programma (nell'esempio, per il programma 02 "Altri ordini di istruzione non universitaria" sono indicati 2 codici COFOG: 09.1 "Istruzione prescolastica e primaria" e 09.2 "Istruzione secondaria") palesa l'esigenza, da parte dell'ente, di evitare l'applicazione del principio della prevalenza in sede di destinazione delle spesa e, ove necessario, procedere con l'attribuzione della stessa pro-quota in ragione della pertinente declaratoria COFOG.

5.5.3 LA CLASSIFICAZIONE ECONOMICO FUNZIONALE DELLA SPESA

5.5.3.1 La parte spesa : il confronto dei Titoli

All'interno della struttura fin qui descritta si inserisce, per ciascun programma, la classificazione economico funzionale: ogni singolo programma, infatti si articola in Titoli; ed i Titoli, a loro volta, ai soli fini gestionali (nel PEG), sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventuali articoli.

E' importante segnalare come non tutti i titoli sono presenti all'interno dei vari programmi: così come precisato nel punto 9.4 del principio contabile applicato alla programmazione, di norma, i

programmi di spesa sono articolati nei seguenti titoli di spesa che, se presentano importo pari a 0, possono anche non essere trascritti nel bilancio:

<i>TITOLO</i>	<i>Denominazione</i>
TITOLO 1	SPESE CORRENTI
TITOLO 2	SPESE IN CONTO CAPITALE
TITOLO 3	SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE
TITOLO 4	RIMBORSO DI PRESTITI.

Solo per le missioni 60 "Anticipazioni finanziarie" e 99 "Servizi per conto terzi", possono essere previsti in aggiunta anche i seguenti titoli:

*TITOLO 5 CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO
TESORIERE/CASSIERE*

TITOLO 7 SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.

Così come già fatto per le entrate appare particolarmente interessante, nello studio della nuova articolazione per titoli, metterla a confronto con la precedente versione del D.P.R. 194/96. La tabella che segue sintetizza detta attività.

Bilancio D.P.R. 194/1996	Bilancio D. Lgs 118/2011 armonizzato
Titolo 1 Spese correnti	Titolo 1 Spese correnti
Titolo 2 Spese in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
	Titolo 3 Spese per incremento attività finanziarie
Titolo 3 Spese per rimborso prestiti	Titolo 4 Rimborso di Prestiti
	Titolo 5 Chiusura anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 4 Spese conto terzi	Titolo 7 Spese per conto di terzi e partite di giro

Come si può notare dalla lettura della tabella, anche per i Titoli della spesa (oltre all'assenza del titolo 6 per le medesime ragioni viste per l'entrata) è previsto l'inserimento di due nuove voci e, precisamente:

- *Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie*
- *Titolo 7 - Chiusura anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*

L'introduzione di questi due nuovi titoli è motivata dalla necessità (come per l'entrata) di distinguere le spese che presentano differente natura o durata e che, già nel precedente ordinamento, costituivano eccezioni ai fini degli equilibri di bilancio.

In particolare il Titolo 3 *Spese per incremento di attività finanziarie* comprende le previsioni relative ad:

- acquisizioni di attività finanziarie quali partecipazioni e conferimenti di capitale oltre ad altri prodotti finanziari permessi dalla normativa vigente in materia;
- concessione crediti di breve periodo a Amministrazioni Locali oltre che ad organismi interni e/o unità locali dell'amministrazione e ad imprese e famiglie;
- concessione crediti a medio lungo termine a Amministrazioni Locali oltre che ad organismi interni e/o unità locali dell'amministrazione e ad imprese e famiglie;
- versamenti a depositi bancari.

Si tratta di operazioni di rimborso prestiti finanziari che, dunque, non costituiscono investimento e, così come per le entrate, trovano separata evidenza in bilancio.

Allo stesso modo, il Titolo "Chiusura anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere" distingue i prestiti finalizzati a fronteggiare carenze di liquidità da quelli destinati alla realizzazione di investimenti.

Riflessioni del tutto analoghe a quelle fatte per le entrate, riguardano il titolo 7 "Spese per conto terzi e partite di giro".

5.5.3.2 La parte spesa : il confronto dei Macroaggregati/ Interventi di spesa

La classificazione economica della spesa si articola su due livelli: all'interno dei Titoli il legislatore individua infatti i "Macroaggregati" in sostituzione dei precedenti "Interventi di spesa".

Anche in questo caso può risultare interessante, nell'ottica comparativa dei due sistemi contabili, analizzare le analogie e correlazioni esistenti.

Con riferimento al Titolo 1 della spesa il confronto è sintetizzato nella tabella che segue:

macroaggregati D. Lgs. 118/2011
TITOLO 1
101 Redditi da lavoro dipendente
102 Imposte e tasse a carico dell'ente
103 Acquisto di beni e servizi
104 Trasferimenti correnti

105 Trasferimenti di tributi
106 Fondi perequativi (solo Regioni)
107 Interessi passivi
108 Altre spese per redditi da capitale
109 Rimborsi e poste correttive delle entrate
110 Altre spese correnti

Le principali novità sono rintracciabili:

- nel macroaggregato 103 "Acquisto di beni e servizi" che ricomprende gli interventi del D.P.R. 194/96 n. 02 "Acquisto beni di consumo e/o di materie prime", n. 03 "Prestazioni di servizi" e 04 "Utilizzo di beni di terzi", superando in tal modo quella distinzione che tanti problemi gestionali (ci riferiamo alle variazioni di bilancio) ha generato negli enti;
- nei macroaggregati 104 "Trasferimenti correnti", 105 "Trasferimenti di tributi" e 106 "Fondi perequativi" (solo per le Regioni) che costituiscono la scomposizione della voce "Trasferimenti" (intervento 05) del precedente schema contabile;
- nel macroaggregato 110 "Altre spese correnti" in cui confluiscono gli interventi 08 "oneri straordinari della gestione corrente", 09 "Ammortamenti di esercizio" 10 "Fondo svalutazione crediti" e 11 "Fondo di riserva".

Passando ai titoli 2 e 3, il confronto con i precedenti interventi di spesa è così riassunto.

macroaggregati D. Lgs. 118/2011
TITOLO 2
201 Tributi in conto capitale a carico dell'ente
202 Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
203 Contributi agli investimenti
204 Altri trasferimenti in conto capitale
205 Altre spese in conto capitale
TITOLO 3
301 Acquisizioni di attività finanziarie
302 Concessione crediti di breve termine
303 Concessione crediti di medio-lungo termine
304 Altre spese per incremento di attività finanziarie

Anche in questo caso il legislatore ha cercato di semplificare l'articolazione economica di secondo livello: è sufficiente analizzare il contenuto del macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" in cui dovranno essere imputati i fatti aziendali in precedenza classificati negli interventi 01 "Acquisizione di beni immobili", 02 "Espropri e servitù onerose", 03 "Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia", 04 "Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia", 05 "Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche" e 06 "Incarichi professionali esterni".

Da notare inoltre che gli interventi di spesa 08, 09 e 10 riguardanti investimenti di natura finanziaria, vengono separati dal resto delle spese in conto capitale ed imputati nel nuovo Titolo 3 della spesa.

Con riferimento al titolo 4 e 5 non sono da segnalare particolari novità o modifiche così come di seguito riportato.

macroaggregati D. Lgs. 118/2011
TITOLO 4
401 Rimborso di titoli obbligazionari
402 Rimborso prestiti a breve termine
403 Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
404 Rimborso di altre forme di indebitamento
TITOLO 5
501 Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere /cassiere

Infine per quanto riguarda le partite di giro si rinvia a quanto già detto trattando delle categorie di entrata.

macroaggregati D. Lgs. 118/2011
TITOLO 7
701 Uscite per partite di giro
701 Uscite per conto terzi

5.5.3.3 La parte spesa : capitoli ed articoli

Anche la spesa può essere ulteriormente frazionata in capitoli ed articoli.

Si tratta, al pari di quanto detto per l'entrata, di una suddivisione libera che ciascun ente sceglie di effettuare secondo le proprie esigenze gestionali, sempre nel rispetto del vincolo di raccordo al quarto livello del piano dei conti finanziario.

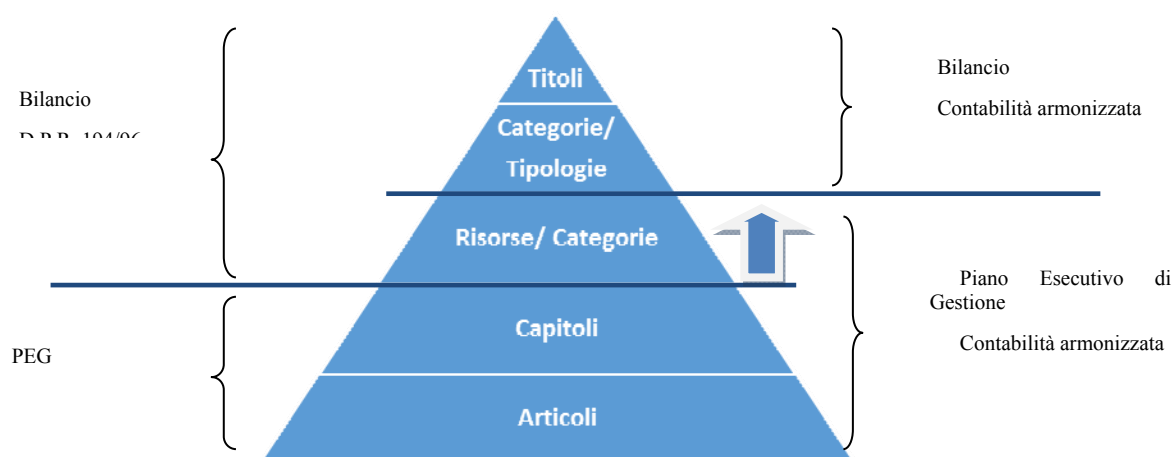
5.5.4 LA MODIFICA DELL'UNITÀ ELEMENTARE DEL BILANCIO E DI VOTO

Direttamente collegata al precedente punto è da leggere la modifica all'*unità di voto* del bilancio. Leggendo il comma 1 dell'art. 164 del D. Lgs. 267/2000, così come modificato, si nota come il testo recepisca le indicazioni del D. Lgs. 118/2011 che, al comma 2 dell'art. 13 per la spesa ed al comma 1 dell'art.15 per l'entrata, prevede: "L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia e per la spesa è il programma, articolato in titoli."



Con riferimento alla spesa, quantunque anche nel nuovo assetto trovi conferma l'articolazione in titoli, il livello decisionale resta comunque ancorato al Programma.

Il grafico che segue mette a confronto la struttura dell'entrata nella precedente versione ed in quella rinnovata.



Si osservi come la nuova struttura del bilancio, attribuendo l'*unità di voto* alla Tipologia per l'entrata e al Programma per la spesa, riduce considerevolmente il livello di dettaglio del bilancio di previsione, lasciando, come vedremo, al Piano Esecutivo di Gestione (PEG) il compito di specificare, ai soli fini gestionali, i dati contabili fino al livello del capitolo o dell'articolo. Si

rammenta che nella precedente previsione normativa l'unità elementare del bilancio (*unità di voto*) è rappresentata dalla *Risorsa* per l'entrata e dall'*Intervento* per la spesa.

Analizzando la struttura del modello (Allegato 9) ci rendiamo conto di come il dettaglio informativo è limitato, così come previsto dal D.Lgs. n. 118/2011, al Programma che costituisce l'aggregato omogeneo di attività svolte dall'ente per perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni, intese queste ultime come finalità istituzionali che l'ente stesso persegue; si ricorda che Missioni e Programmi nel rinnovato ordinamento hanno una struttura vincolata e definita in apposito Glossario.

Se la descritta struttura assume un ruolo fondamentale nel contesto della nuova contabilità, ponendo la finalità della spesa (così come richiesto anche dal COFOG) quale punto focale del processo decisionale, non può essere sottaciuto come il modello proposto, utile in un'ottica di consolidamento dei conti pubblici, riduca ulteriormente il grado di dettaglio delle informazioni offerte il Consiglio in fase di approvazione del documento.

Basti ripercorrere brevemente l'evoluzione del documento di bilancio nel corso degli ultimi venti anni per rendersi conto di come il suo ruolo si sia fortemente modificato. Detto processo può essere efficacemente distinto in tre fasi fondamentali:

- una prima (D.P.R. n. 421/1979) in cui il documento presenta una struttura particolarmente analitica con l'evidenziazione addirittura dei singoli capitoli (unità elementari di bilancio e di gestione), affidando al singolo consigliere non solo (e non tanto) una funzione di programmazione strategica quanto addirittura gestionale;
- una seconda (D.P.R. n. 194/1996) in cui, in forza di un processo di separazione tra "pianificazione" e "programmazione" il modello si limita ad evidenziare e, quindi, a sottoporre all'approvazione dei consiglieri, i fattori produttivi di spesa (interventi di spesa) mentre la suddivisione degli stessi in capitoli è rimessa alla Giunta competente in materia di Piano Esecutivo di Gestione;
- una terza, rappresentata dalla recente riforma, in cui anche i Macroaggregati vengono espunti dal documento e portati nella esclusiva competenza della Giunta; di conseguenza il documento di bilancio si limita esclusivamente alla previsione delle Missioni e dei Programmi con una sola distinzione tra titoli di spesa.

È facilmente rintracciabile, nell'evoluzione descritta, il profondo cambiamento subito dal bilancio: da strumento gestionale a strumento di programmazione pura, passando per una fase intermedia, quale quella che abbandonata nel 2015, in cui il Consiglio continua ad esprimersi sui macroaggregati di spesa con non poche difficoltà gestionali (si pensi alle difficoltà che in alcuni casi si incontrano nell'integrare l'intervento di spesa personale)⁸⁶.

La riduzione di informazioni presenti nel documento ufficiale è comunque recuperabile negli allegati previsti dalla normativa vigente. Ci si riferisce innanzitutto al DUP (Documento unico di programmazione), ma ancor più nel:

Allegato a - Risultato presunto di amministrazione;

Allegato b - Fondo pluriennale vincolato;

Allegato c - Fondo crediti di dubbia esigibilità;

Allegato d - Limiti di indebitamento enti locali;

Allegato e - Utilizzo contributi e trasferimenti UE;

Allegato f - Spese per funzioni delegate dalle regioni;

⁸⁶ Se concettualmente il percorso descritto è da apprezzare e appare del tutto in linea con una piena armonizzazione al modello e alle procedure statali è, al contempo da sottolineare come la presentazione di un documento così ermetico da parte della Giunta al Consiglio può creare non poche difficoltà politiche in fase di approvazione.

Alcuni di questi allegati saranno trattati nel proseguo del lavoro.

5.5.5 LA NATURA TRIENNALE DEL BILANCIO

Il bilancio di previsione, nella nuova configurazione, modifica la sua dicitura da “*annuale*” in “*finanziario*” ed assume una dimensione temporale triennale, con conseguente abrogazione del bilancio triennale (e del relativo articolo del TUEL) – ricompreso nel nuovo bilancio finanziario - e ponendo così fine al “dualismo documentale” tra bilancio annuale e pluriennale.

Pertanto, nel nuovo sistema contabile ci troviamo di fronte ad un unico documento riferito ad almeno un triennio, comprendente:

- le previsioni *di competenza* e *di cassa* del primo esercizio del periodo considerato;
- le previsioni *di competenza* dei due esercizi successivi.

Si tratta di un importante cambiamento che, se letto con quello altrettanto importante (e condivisibile) di associare la gestione dell'esercizio provvisorio non più, come avveniva in passato, all'ultimo bilancio annuale, ma alla seconda annualità dell'ultimo bilancio di previsione approvato, amplifica la rilevanza programmatoria del documento.

5.5.6 LA REINTRODUZIONE DEL BILANCIO DI CASSA E LA COLONNA DEI RESIDUI

Altrettanto interessante è la reintroduzione delle *previsioni di cassa* con riferimento alla prima annualità del triennio oggetto di approvazione.

Questa informazione, richiesta per tutte le unità elementari di bilancio, accompagnata alla previsione del *fondo di cassa iniziale*, permette di determinare anche la proiezione della sua consistenza al termine dell'esercizio, portando così nuovamente all'attenzione del Consiglio dell'ente la gestione degli incassi e pagamenti, oggetto negli ultimi anni di rinnovato interesse, in particolare a seguito dell'introduzione del patto di stabilità interno.

Direttamente collegata alla previsione di cassa è la reintroduzione della colonna dei residui (cui la previsione di cassa deve necessariamente correlarsi) così come rivisti alla luce del principio di competenza finanziaria potenziata.

Anche con riferimento a questo “ritorno al passato” non si può non essere favorevoli, perché la costruzione del bilancio non può prescindere dalla conoscenza delle obbligazioni (debiti e crediti in essere) che inevitabilmente influenzano le scelte future. E dunque il legislatore, a differenza di quanto accade oggi negli schemi previsti dal D.P.R. 194/1996, ripropone all'attenzione dell'organo consiliare anche la dimensione dei residui (che, si ricorda, nella nuova visione costituiscono veri e propri debiti o crediti) e delle obbligazioni in corso, evidenziate attraverso le voci del “*Fondo Pluriennale Vincolato*” iscritto sia in entrata che in spesa.

5.5.7 LA FUNZIONE AUTORIZZATORIA DEL BILANCIO DI PREVISIONE FINANZIARIO

Così come previsto nel precedente ordinamento, gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi cui il bilancio si riferisce, continuano ad avere natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti due specifici Titoli quali:

- i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria,

- le partite di giro/servizi per conto di terzi.

Ne consegue che gli stanziamenti di queste due voci non comportano limiti alla gestione. Si tratta, in sostanza, di una conferma per gli enti locali che, già dal D. Lgs. 77/95 hanno la possibilità di utilizzare il bilancio pluriennale in termini gestionali, a differenza degli altri livelli di governo per i quali, invece, il documento ha sempre e solamente assunto una funzione programmatica.

Da un punto di vista operativo consegue che sulle previsioni di tutti gli esercizi considerati nel bilancio :

- a) possono essere assunte obbligazioni concernenti:
 - o *le spese correnti*, imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, riguardanti contratti o convenzioni pluriennali o necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, nel rispetto di quanto previsto nei documenti di programmazione e fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;
 - o *le spese di investimento* imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, a condizione di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento dal momento in cui sorge l'obbligazione, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.
- b) possono essere oggetto di provvedimenti di variazione di bilancio nel corso dell'esercizio, secondo le stesse modalità previste per il primo esercizio.

Rispetto al passato, invece, viene introdotto un limite di previsione anche per la parte entrata ed, in particolare, sulle previsioni riguardanti le accensione di prestiti che, dunque, assumono natura autorizzatoria.

Interessante è anche la possibilità assegnata alla Giunta, introdotta dal legislatore a tutela degli equilibri di bilancio, di limitare la capacità d'impegno a seguito di approvazione del Bilancio, nel caso di nuovi eventi e nelle more della necessaria variazione⁸⁷.

5.6 LE ULTERIORI VOCI DI ENTRATA E DI SPESA PRESENTI NEL BILANCIO DI PREVISIONE

Il bilancio riporta prima del titolo 1, sia nella parte entrata sia in quella spesa, alcune specifiche voci utili a definire gli equilibri finanziari.

Il comma 7 del novellato art. 165 del TUEL dispone, infatti, che in bilancio siano iscritti:

- a) prima di tutte le entrate gli importi relativi a:
 - a. fondo pluriennale vincolato di parte corrente;
 - b. fondo pluriennale vincolato in c/capitale;
 - c. utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto (solo nel primo esercizio)
 - d. fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente (solo nel primo esercizio)
- b) prima di tutte le spese gli importi relativi a:

⁸⁷ Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la Giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.

- a. disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Analizziamo brevemente la natura ed il contenuto delle citate voci.

5.6.1 IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO - ENTRATA

Con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, sono iscritte le voci relative al *Fondo Pluriennale Vincolato* articolate in:

- Fondo pluriennale vincolato per *spese correnti*,
- Fondo pluriennale vincolato per *spese in conto capitale*.

Si ricorda che il fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata rappresenta una fonte di finanziamento certa per l'ente e misura il saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive già impegnate dall'ente, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata⁸⁸.

A riguardo è importante precisare che questi fondi assumono un valore diverso a seconda del momento in cui il bilancio viene approvato, infatti:

- a) se il bilancio di previsione è predisposto prima del 31 dicembre dell'esercizio precedente, occorre indicare:
 - a. la stima degli impegni al 31 dicembre dell'anno in corso di gestione imputati agli esercizi successivi finanziati dal fondo pluriennale vincolato (sia assunti nell'esercizio in corso che negli esercizi precedenti)
 - b. qualora tale stima non risulti possibile, l'importo delle previsioni definitive di spesa del fondo pluriennale vincolato del bilancio dell'esercizio in corso di gestione;
- b) se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, bisognerà indicare l'importo degli impegni assunti negli precedenti con imputazione agli esercizi successivi determinato sulla base di dati di preconsuntivo.

5.6.2 L'AVANZO PRESUNTO

Con riferimento alla parte entrata, limitatamente al primo esercizio del triennio considerato nel bilancio, può essere iscritta, nei casi individuati dall'articolo 187, commi 3 e 3-bis (del nuovo TUEL), la voce relativa all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente.

Tale importo coincide con quello indicato nell'allegato 9-a) riguardante il risultato di amministrazione presunto.

Attraverso la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto, che in gran parte ricalca quanto già presente nell'ordinamento contabile del DPR 421/79 (abolito dal D. Lgs. 77/95 e reintrodotta dalla normativa in esame), si mettono in evidenza le risultanze presunte della gestione dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce, consentendo l'elaborazione di previsioni coerenti con tali risultati.

⁸⁸ Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

In particolare, la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto consente di verificare l'esistenza di un eventuale disavanzo e di provvedere alla relativa copertura.

5.6.3 IL FONDO CASSA INIZIALE

Tra le voci di entrata che precedono il titolo 1 dell'entrata occorre ricordare anche il Fondo di cassa iniziale.

Si tratta di un valore finora escluso dal documento programmatico annuale e che con la reintroduzione delle previsioni di cassa, limitatamente al primo esercizio, viene riproposto anche nel documento di bilancio.

Il suo valore è pari al fondo di cassa finale dell'esercizio precedente.

5.6.4 IL DISAVANZO D'AMMINISTRAZIONE

Ulteriore novità prevista dalla riforma è costituita dalla quantificazione, in sede di costruzione del bilancio, e successiva iscrizione nella parte spesa, del disavanzo presunto di amministrazione.

L'articolo 188, infatti, prescrive che l'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'articolo 186, deve essere immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione con conseguente avvio delle procedure di scioglimento del Consiglio dell'ente.

L'ipotesi in esame si verifica, dunque, quando il valore finale del risultato d'amministrazione è inferiore alla somma dei fondi vincolati e accantonati previsti dalla normativa vigente. A riguardo si ricorda che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.

Ad eccezione dei fondi liberi, tutti gli altri devono trovare adeguata copertura nell'avanzo d'amministrazione.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente viene a trovarsi in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo deve essere iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione, secondo le modalità di cui all'articolo 188 TUEL; ai sensi del medesimo articolo inoltre è prevista la possibilità di ripiano negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione e, in ogni caso, non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, sottoposto al parere del collegio dei revisori, nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

5.7 LA PROCEDURA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

Nei paragrafi che precedono, parlando del nuovo ruolo che i documenti costituenti il sistema di bilancio hanno assunto con la riforma dell'ordinamento contabile, particolare risalto è stato dato alla rilevanza strategica e programmatica assunta dal DUP, per il quale sono previste modalità e termini di definizione ed approvazione autonomi rispetto al bilancio di previsione che, proprio nel DUP, trova il suo indispensabile presupposto.

Si tratta, come detto, di una profonda modifica alla logica programmatoria degli enti locali, nella quale il bilancio di previsione perde il ruolo di centralità del processo (oggi riaffermata alla definizione di strategie ed indirizzi in coerenza con il contesto nazionale e comunitario) e viene a rappresentare, secondo la logica dello scorrimento, la declinazione annuale, in termini di valori, degli obiettivi e delle strategie di medio termine.

In questo rinnovato scenario va letta la procedura di approvazione prevista per il bilancio di previsione, che prevede:

1. l'adozione dello schema di bilancio da parte della Giunta entro il 15 novembre di ciascun anno, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Si noti come ai sensi dell'art. 170 del TUEL, unitamente allo schema di delibera del bilancio, la Giunta presenti al Consiglio anche la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.
2. il Consiglio approva il bilancio di previsione e gli allegati entro il 31 dicembre. Nel periodo intercorrente tra l'adozione dello schema di bilancio e della nota di aggiornamento al DUP da parte della Giunta e l'approvazione da parte del Consiglio, è prevista la possibilità di aggiornamento (da parte della Giunta) dei documenti in corso di approvazione, in caso di "variazioni del quadro normativo di riferimento" tali da rendere non più veritiere le previsioni negli stessi formulate.
3. la Giunta, entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, approva il Piano Esecutivo di Gestione nel quale, tra l'altro, devono trovare evidenza le ripartizioni dettagliate delle *unità di voto* approvate con il bilancio, rappresentate dalle tipologie di entrata (ripartite in categorie, capitoli ed eventuali articoli) e dai programmi di spesa (ripartite in macroaggregati, capitoli ed eventuali articoli).
4. una volta adottati, il bilancio di previsione ed il PEG sono pubblicati contestualmente sul sito internet istituzionale dell'ente, contribuendo in tal modo alla tempestiva e completa conoscibilità da parte dei portatori di interesse delle scelte di gestione operate. Si ricorda a riguardo che è previsto l'obbligo di pubblicazione nel medesimo sito web anche delle variazioni di bilancio intervenute in corso d'anno, del bilancio assestato e del PEG assestato.
5. È previsto, infine, l'invio del bilancio di previsione (con livello di dettaglio secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti) e dei relativi allegati alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche presso il MEF di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Trattasi come è noto, di un adempimento funzionale alle attività di monitoraggio dei saldi di finanzia pubblica.

5.8 GLI SCHEMI DI BILANCIO

Conclusa la breve disamina sulle caratteristiche del bilancio di previsione così come riformulato dal D.Lgs. 126/2014, è opportuno analizzare gli schemi di bilancio previsti nell'allegato n. 9 al D. Lgs. 118/2011.

Procedendo nella lettura dei modelli dell'entrata e della spesa da destra verso sinistra trovano rappresentazione, per ciascuna unità di voto:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;
- c) l'ammontare degli accertamenti e degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria;
- d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Per quanto riguarda la spesa, inoltre, gli stanziamenti di competenza relativi all'anno precedente ed ai tre esercizi del bilancio individuano:

- a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio cui si riferisce il bilancio;
- b) la quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi.

Si segnala infine che agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

BILANCIO DI PREVISIONE

ENTRATE

TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO ⁽³⁾			
					PREVISIONI ANNO....	PREVISI ONI DELL'ANNO N+1	PREVISIO NI DELL'ANNO N+2
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti ⁽¹⁾		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale ⁽¹⁾		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Utilizzo avanzo di Amministrazione		previsioni di competenza		0,00		
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente ⁽²⁾		previsioni di competenza		0,00		
	Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento		previsioni di cassa		0,00		
TITOLO 1:	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa						
10 101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		
10 102	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		
10 104	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		

10 301	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		
10 302	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma (solo per Enti locali)	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		
10000 Totale TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		
BILANCIO DI PREVISIONE							
SPESE							
MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO (2)			
					PREVISIONI ANNO....	PREVISIONI DELL'ANNO N+1	PREVISIONI DELL'ANNO N+2
DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE (1)					0,00	0,00	0,00
MISSIONE (Servizi istituzionali, generali e di							

1 gestione

0101	Programma	1	Organi istituzionali					
	Titolo 1		Spese correnti	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
					<i>di cui già impegnato*</i>		(0,00)	(0,00)
					<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	(0,00)	(0,00)
					previsione di cassa	0,00	0,00	
	Titolo 2		Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
					<i>di cui già impegnato*</i>		(0,00)	(0,00)
					<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	(0,00)	(0,00)
					previsione di cassa	0,00	0,00	
	Totale Programma	1	Organi istituzionali	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
					<i>di cui già impegnato*</i>		0,00	0,00
					<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	0,00	0,00
					previsione di cassa	0,00	0,00	
0102	Programma	2	Segreteria generale					
	Titolo 1		Spese correnti	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
					<i>di cui già impegnato*</i>		(0,00)	(0,00)
					<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	(0,00)	(0,00)
					previsione di cassa	0,00	0,00	

Titolo 2	Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			<i>di cui già impegnato*</i>		(0,00)	(0,00)	(0,00)
			<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		

5.8.1 I QUADRI RIEPILOGATIVI

Il D. Lgs. 126/2014 ridisegna, all'interno del TUEL, il complesso dei documenti allegati al bilancio in precedenza previsti dall'art. 172 del D. Lgs. 267/2000.

Soffermandosi nella lettura del punto 21 dell'articolo 74 (*Adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali*) ci si rende conto che il legislatore ha provveduto a riscrivere diverse disposizioni di finanza locale, incompatibili con il nuovo sistema contabile e, tra queste, anche l'articolo 172 che viene integralmente sostituito.

La tabella che segue mette a confronto il testo previgente e quello introdotto.

TUEL aggiornato al D.Lgs. 118/2011
172. Altri allegati al bilancio di previsione.
1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:
a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia
e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno;

Dal confronto con il precedente testo si evince che alcuni documenti sono stati espunti (ci riferiamo al rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione ed al programma triennale dei lavori pubblici), mentre altri sono stati inseriti, quale il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

Tra gli allegati, comunque obbligatori, il legislatore richiama in modo specifico (cosa che non faceva nel precedente testo) gli allegati allo schema di bilancio contenuti nell'allegato 9 al D. Lgs. 118/2011 così come modificato dal D. Lgs. 126/2014.

Questi ultimi, infatti, trovavano specifico richiamo nell'art. 11 comma 3 del D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni nel quale, riferendosi a tutte le amministrazioni pubbliche coinvolte nel processo di riforma contabile, si prevede: *"Al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera a), sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:*

- a) *il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;*
- b) *il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;*
- c) *il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;*
- d) *il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;*
- e) *per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;*
- f) *per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;*
- g) *la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;*
- h) *la relazione del collegio dei revisori dei conti."*

Anche in questo caso l'intenzione del legislatore è stata quella di definire un corpo standard di allegati validi per qualsiasi ente. Alcuni dei citati documenti erano già presenti nel panorama contabile degli enti locali; altri sono stati anche sostanzialmente modificati.

Nei paragrafi che seguono cercheremo di approfondire i contenuti e le modalità di costruzione di tutti quei prospetti che, rispetto al passato, ampliano e completano l'offerta informativa necessaria per una corretta lettura e comprensione del bilancio triennale.

In particolare ci riferiamo a:

- a) il quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;
- b) la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto;
- c) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- d) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- e) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento.
- f) la nota integrativa

5.8.2 IL QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO DELLA GESTIONE FINANZIARIA

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle previsioni complessive del bilancio in termini di competenza e di cassa classificate per titoli ed è costituito da un prospetto a sezioni divise.

Questo prospetto fornisce una visione sintetica e complessiva dell'intera gestione dell'ente, relativa alle operazioni di competenza finanziaria dell'esercizio. Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

In particolare in esso troviamo indicati:

- a) per le entrate
 - a. gli importi di ciascun titolo,
 - b. il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli),
 - c. il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate)
 - d. il totale complessivo delle entrate distinto tra:
 - i. il totale complessivo delle entrate di cassa costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa,
 - ii. il totale complessivo delle entrate di competenza costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione;
- b) per le spese
 - a. gli importi di ciascun titolo di spesa,
 - b. il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese),
 - c. il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese)

- d. il totale complessivo delle spese distinto tra:
 - i. il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese,
 - ii. il totale complessivo di competenza costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura.

Volendo effettuare un breve commento sul modello, potremmo immediatamente segnalare come lo stesso si discosti da quello presente nel bilancio previsto dal D.P.R. 194/96 per :

- a) l'inserimento delle nuove voci richieste in applicazione del sistema contabile armonizzato;
- b) l'inserimento della colonna relativa alla gestione di cassa.

Si segnala infine che, a differenza di quanto riportato nello schema, a parere degli scriventi, non è possibile iscrivere importi relativi all'avanzo presunto negli esercizi successivi al primo.

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO

ENTRATE	CASSA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETE NZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETE NZA ANNO N+1	COMPETE NZA ANNO N+2	SPESE	CASSA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETE NZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETE NZA ANNO N+1	COMPETE NZA ANNO N+2
Fondo di cassa presunto all'inizio dell'esercizio	0,00	-	-	-					
Utilizzo avanzo presunto di amministrazione		0,00	0,00	0,00	Disavanzo di amministrazione		0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato		0,00	0,00	0,00					
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 1 - Spese correnti	0,00	0,00	0,00	0,00
					- di cui fondo pluriennale vincolato		0,00	0,00	0,00
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	0,00	0,00	0,00	0,00					
Titolo 3 - Entrate extratributarie	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 2 - Spese in conto capitale	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	0,00	0,00	0,00	0,00	- di cui fondo pluriennale vincolato		0,00	0,00	0,00
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale entrate finali.....	0,00	0,00	0,00	0,00	Totale spese finali.....	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 6 - Accensione di prestiti	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 4 - Rimborso di prestiti	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro	0,00	0,00	0,00	0,00	Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale titoli	0,00	0,00	0,00	0,00	Totale titoli	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	0,00	0,00	0,00	0,00	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	0,00	0,00	0,00	0,00
Fondo di cassa finale presunto	0,00								

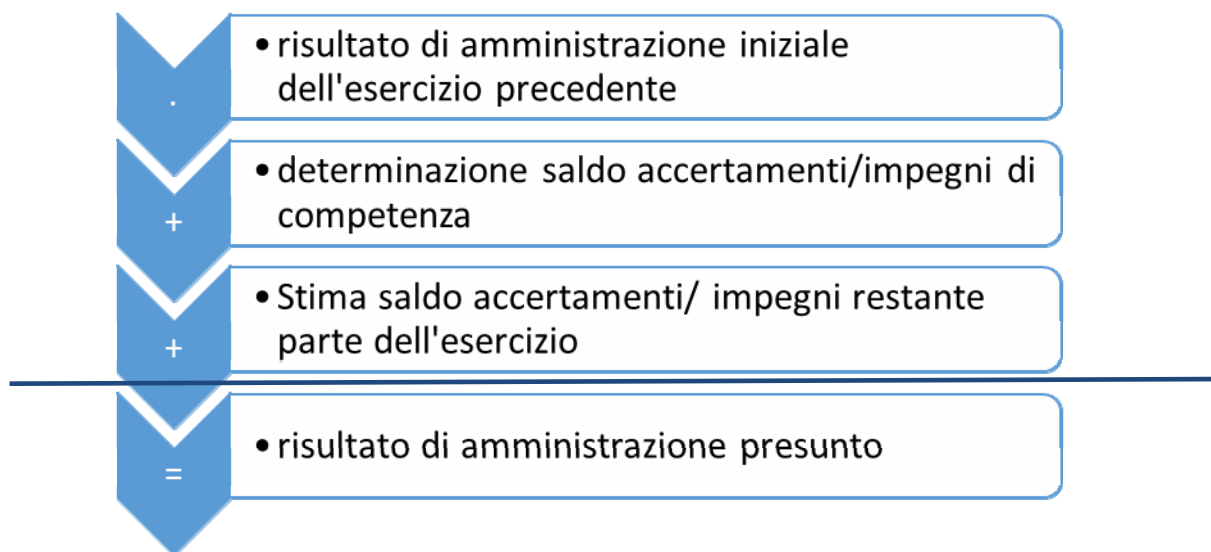
5.8.3 LA TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto è un allegato al bilancio di previsione che evidenzia le possibili risultanze della gestione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio ed è utile per dimostrare la coerenza delle previsioni rispetto al risultato stimato di gestione ancora in corso di formazione.

Il prospetto consente di verificare, ancor prima di giungere all'approvazione del rendiconto, sulla base di opportune stime, l'eventuale esistenza di un disavanzo e, in caso affermativo, provvedere alla relativa copertura; tale prospetto è diviso in tre parti:

La prima parte consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione per approssimazioni successive, attraverso:

- l'indicazione del risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, che costituisce un dato certo, determinato dall'ultimo consuntivo approvato;
- il calcolo del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, alla data in cui si predispose lo schema di bilancio, determinato sulla base delle registrazioni contabili alla data di elaborazione dello schema di bilancio;
- la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di registrare nel resto dell'esercizio in corso, e delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento.



Sulla base di tali dati e dell'importo del fondo pluriennale vincolato definitivamente stanziato nella spesa dell'esercizio precedente (se il bilancio di previsione è predisposto nel corso dell'esercizio cui si riferisce si fa riferimento all'importo del fondo pluriennale cui corrispondono impegni imputati agli esercizi successivi, determinato sulla base del preconsuntivo), si determina il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.

Se il bilancio di previsione è approvato successivamente alla data del 31 dicembre, la parte di cui alla lettera c) dovrà essere compilata solo per la voce relativa al fondo pluriennale vincolato formatosi nell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.

1) Determinazione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:		
(+)	Risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+)	Fondo pluriennale vincolato iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+)	Entrate già accertate nell'esercizio N-1	0,00
(-)	Uscite già impegnate nell'esercizio N-1	0,00
+/-	Variazioni dei residui attivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
-/+	Variazioni dei residui passivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
=	Risultato di amministrazione dell'esercizio N-1 alla data di redazione del bilancio di previsione dell'anno N	0,00
+	Entrate che prevedo di accertare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-	Spese che prevedo di impegnare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
+/-	1 Variazioni dei residui attivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-/+	N-1 Variazioni dei residui passivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-	Fondo pluriennale vincolato finale presunto dell'esercizio N-1 ⁽¹⁾	0,00
=	A) Risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1	0,00

1) Indicare l'importo del fondo pluriennale vincolato totale stanziato in spesa del bilancio di previsione N-1. Se il bilancio di previsione dell'esercizio N è approvato nel corso dell'esercizio N, indicare, sulla base dei dati di preconsuntivo o di consuntivo, l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio del rendiconto N-1 (in spesa).

La seconda parte del prospetto riassume la composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, costituito:

- dalla quota vincolata del risultato di amministrazione del periodo precedente, precisando a quali vincoli si fa riferimento, seguendo la classificazione prevista dal principio applicato alla programmazione (punto 9.7). L'elenco analitico dei vincoli è riportato nella nota integrativa, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, ed infine dai vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- dalla quota del risultato di amministrazione accantonata, costituita dal fondo crediti di dubbia esigibilità e dagli altri eventuali accantonamenti per passività potenziali;
- dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. I fondi destinati a investimento sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione che ancora non hanno finanziato spese di investimento, utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto;
- l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, quando ne sia dimostrata la sua effettiva consistenza e, quindi, nella misura in cui l'avanzo risulti effettivamente realizzato. Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel punto n. 9.2 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011).

2) Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:	
Parte accantonata ⁽²⁾	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/N-1 ⁽³⁾	
Fondo .....al 31/12/N-1 ⁽⁴⁾	
Fondo .....al 31/12/N-1	
B) Totale parte accantonata	0,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare	
C) Totale parte vincolata	0,00
Parte destinata agli investimenti	
D) Totale destinata agli investimenti	
E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell'esercizio N	
⁽⁵⁾	

2) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.

3) Indicare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità risultante nel prospetto del risultato di amministrazione allegato al consuntivo dell'esercizio N-2, incrementato dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato nel bilancio di previsione N-1 (importo aggiornato), al netto degli eventuali utilizzi del fondo successivi all'approvazione del consuntivo N-2. Se il bilancio di previsione dell'esercizio N-1 è approvato nel corso dell'esercizio N, indicare, sulla base dei dati di preconsuntivo o di consuntivo, l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità indicato nel prospetto del risultato di amministrazione del rendiconto dell'esercizio N-1.

4) Indicare l'importo del fondo..... risultante nel prospetto del risultato di amministrazione allegato al consuntivo dell'esercizio N-2, incrementato dell'importo relativo al fondo..... stanziato nel bilancio di previsione N-1 (importo aggiornato), al netto degli eventuali utilizzi del fondo successivi all'approvazione del consuntivo N-2. Se il bilancio di previsione dell'esercizio N è approvato nel corso dell'esercizio N, indicare, sulla base dei dati di preconsuntivo o di consuntivo, l'importo del fondo..... indicato nel prospetto del risultato di amministrazione del rendiconto dell'esercizio N.

5) In caso di risultato negativo le regioni iscrivono nel passivo del bilancio di previsione N l'importo di cui alla lettera E, al netto dell'ammontare di debito autorizzato alla data del 31 dicembre N-1 non ancora contratto. A decorrere dal 2016 si fa riferimento all'ammontare del debito autorizzato alla data del 31 dicembre 2015.

5.8.4 IL PROSPETTO CONCERNENTE GLI EQUILIBRI DI BILANCIO

Un ulteriore allegato previsto tra i modelli di cui all'allegato 9 del D. Lgs. 118/2011 è rappresentato dalla tabella dimostrativa degli equilibri parziali di parte corrente ed investimenti.

Si ricorda che il bilancio di previsione - oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e garantire un fondo di cassa finale non negativo - deve prevedere:

- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria;

- l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria.

Il prospetto, quantunque presentato in modo unitario ed in forma scalare, è divisibile in tre sezioni riportanti ciascuna un equilibrio parziale del bilancio e precisamente:

1. l'equilibrio di parte corrente (evidenziabile nella voce O)
2. l'equilibrio di parte capitale (evidenziabile nella voce Z)
3. l'equilibrio finale (evidenziabile nella voce W).

Analizziamo singolarmente le varie sezioni.

Equilibrio di parte corrente_(voce O). Il bilancio di parte corrente trova la sua definizione nell'articolo 162 comma 6 del TUEL così come in corso di modificazione. A riguardo occorre ricordare che il richiamato comma 6 modifica il precedente equilibrio di parte corrente e prevede che *“il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento.”*

Si noti come, rispetto al passato, l'equilibrio di parte corrente prevede nella parte spesa tra gli addendi da considerare e che, quindi, devono trovare copertura nelle entrate correnti, anche le spese del titolo 2 tipologia 02 *“Altri trasferimenti in conto capitale”* che, al pari delle somme per trasferimenti previste nel titolo 1 della spesa, costituiscono operazioni modificative del patrimonio in quanto misurano un depauperamento dello stesso e come tali sono da considerare assimilabili alle spese di consumo misuratrici di costi di gestione.

Ne consegue che l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente garantito.

Infatti, nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti.

Ne consegue che, mentre il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente.

Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura, sono definite entro l'anno, il problema dell'equilibrio delle partite finanziarie finisce per riguardare soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, per le quali il relativo prospetto degli equilibri (Allegato 9 per le Regioni) previsto dal D.Lgs. dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie.

Si noti infine come la somma algebrica finale riportata nella voce $O = G + I + L + M$ non può essere inferiore a zero per il rispetto della disposizione di cui all'articolo 162 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO			COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio			0,00		
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)		0,00	0,00	0,00
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)		0,00	0,00	0,00
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)		0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>			<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)		0,00	0,00	0,00
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)		0,00	0,00	0,00
<i>di cui:</i>					
<i>- fondo pluriennale vincolato</i>			<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>- fondo crediti di dubbia esigibilità</i>			<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)		0,00	0,00	0,00
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)		0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>			<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)			0,00	0,00	0,00
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI					
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti	(+)		0,00	-	-
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>			<i>0,00</i>		
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	(+)		0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>			<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>

L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(-)		0,00	0,00	0,00
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)		0,00	0,00	0,00
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (**)					
		O=G+H+I-L+M	0,00	0,00	0,00

C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.

E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.

Equilibrio di parte capitale (voce Z). Se il Bilancio corrente misura la differenza tra le entrate e le spese riferite al breve termine, il Bilancio investimenti analizza il sistema delle relazioni esistenti tra le fonti e gli impieghi che partecipano per più esercizi nei processi di produzione e di erogazione dei servizi dell'ente.

La determinazione dell'equilibrio parziale del Bilancio investimenti può essere ottenuta confrontando le entrate per investimenti, con l'esclusione delle somme che sono già state espese nel Bilancio corrente, con le spese in conto capitale al netto di specifiche voci.

In particolare, nella tabella si evidenzia qual è l'apporto di ciascuna risorsa di entrata alla copertura della spesa per investimenti.

P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)	0,00	-	-
Q) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	0,00	0,00	0,00
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	(-)	0,00	0,00	0,00
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)	0,00	0,00	0,00
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)	0,00	0,00	0,00
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(-)	0,00	0,00	0,00
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(+)	0,00	0,00	0,00
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	(-)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui fondo pluriennale vincolato di spesa</i>		0,00	0,00	0,00
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)	0,00	0,00	0,00
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE				
Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-U-V+E		0,00	0,00	0,00

Equilibrio finale (voce W). La tabella, nella terza ed ultima parte, permette, partendo dal saldo di parte corrente e del saldo di parte in conto capitale, di sommare algebricamente al risultato fin qui formatosi i seguenti valori, pervenendo così alla dimostrazione dell'equilibrio finale.

--	--	--	--	--

S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)	0,00	0,00	0,00
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)	0,00	0,00	0,00
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(+)	0,00	0,00	0,00
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)	0,00	0,00	0,00
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)	0,00	0,00	0,00
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per acquisizioni di attività finanziarie	(-)	0,00	0,00	0,00
EQUILIBRIO FINALE				
		W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y	0,00	0,00
			0,00	0,00

S1) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.02.00.00.000.

S2) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle riscossione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.03.00.00.000.

T) Si tratta delle entrate del titolo 5 limitatamente alle altre entrate per riduzione di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.5.04.00.00.000.

X1) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di breve termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.02.00.00.000.

X2) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle concessione crediti di medio-lungo termine corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.03.00.00.000.

Y) Si tratta delle spese del titolo 3 limitatamente alle altre spese per incremento di attività finanziarie corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.3.04.00.00.000.

Si segnala infine che la definizione degli equilibri di bilancio è destinata ad essere rivista ed integrata al fine di dare attuazione all'art. 9 della legge *rinforzata* n. 243 del 2012 che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, prevede per gli enti territoriali il rispetto di ulteriori equilibri in termini di competenza finanziaria e di cassa.

5.8.5 IL PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISPETTO DEI VINCOLI DI INDEBITAMENTO

Tra i vari prospetti previsti nell'allegato 9 del D.Lgs. 118/2011 bisogna considerare anche l'allegato d) contenente il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento.

Il suo contenuto prende spunto dall'articolo 204 del TUEL che, nella nuova versione, limita la possibilità di assunzione di nuovi mutui e di accesso ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato, ai soli casi in cui:

- l'importo annuale degli interessi,
- sommato:
 - o a quello dei mutui precedentemente contratti,
 - o a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi,

- a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera
 - il 12 per cento per l'anno 2011,
 - l'8 per cento a partire dall'anno 2012,delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

E' appena il caso di segnalare che per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi.

Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISPETTO DEI VINCOLI DI INDEBITAMENTO DEGLI ENTI LOCALI

ENTRATE RELATIVE AI PRIMI TRE TITOLI DELLE ENTRATE

(rendiconto penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui), ex art. 204, c. 1 del D.L.gs. N. 267/2000

1) Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (Titolo I)	XX,XX
2) Trasferimenti correnti (titolo II)	XX,XX
3) Entrate extratributarie (titolo III)	XX,XX
TOTALE ENTRATE PRIMI TRE TITOLI	XX,XX
SPESA ANNUALE PER RATE MUTUI/OBBLIGAZIONI	
Livello massimo di spesa annuale (1):	XX,XX
Ammontare interessi per mutui, prestiti obbligazionari, aperture di credito e garanzie di cui all'articolo 207 del TUEL autorizzati fino al 31/12/ <i>esercizio precedente</i> (2)	XX,XX
Ammontare interessi per mutui, prestiti obbligazionari, aperture di credito e garanzie di cui all'articolo 207 del TUEL autorizzati nell'esercizio in corso	XX,XX
Contributi erariali in c/interessi su mutui	XX,XX
Ammontare interessi riguardanti debiti espressamente esclusi dai limiti di indebitamento	XX,XX
Ammontare disponibile per nuovi interessi	XX,XX
TOTALE DEBITO CONTRATTO	
Debito contratto al 31/12/ <i>esercizio precedente</i>	XX,XX
Debito autorizzato nell'esercizio in corso	XX,XX
TOTALE DEBITO DELL'ENTE	

DEBITO POTENZIALE

Garanzie principali o sussidiarie prestate dall'Ente a favore di altre Amministrazioni pubbliche e di altri soggetti	XX,XX
di cui, garanzie per le quali è stato costituito accantonamento	(XX,XX)
Garanzie che concorrono al limite di indebitamento	XX,XX

(2) Con riferimento anche ai finanziamenti imputati contabilmente agli esercizi successivi

5.8.6 LA NOTA INTEGRATIVA

Tra i nuovi documenti proposti dal legislatore quali allegati obbligatori al bilancio di previsione troviamo infine la “nota integrativa”.

Si tratta di un documento nuovo richiamato già nel comma 5 dell’art. 11 del D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni e ripreso dal punto 9.11 del principio contabile applicato alla programmazione, i cui contenuti trovano una loro definizione dalla lettura dei vari principi allegati e dai numerosi riferimenti e rinvii che spesso gli stessi principi fanno nel corso della loro esposizione.

Volendone richiamare gli elementi minimi, così come previsti dal testo legislativo potremmo concludere che essa è costituita dalle parti riportate contenenti precisazioni ed integrazioni finalizzate ad approfondire:

- a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l’accantonamento a tale fondo;
- b) l’elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell’esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall’ente;
- c) l’elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall’ente;
- d) l’elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
- f) l’elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall’ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
- g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- h) l’elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall’articolo 172, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
- i) l’elenco delle partecipazioni possedute con l’indicazione della relativa quota percentuale;
- j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l’interpretazione del bilancio.

Schematizzando, la Nota Integrativa deve presentare la seguente articolazione minima:

Nota integrativa	Rif.
Criteri di valutazione	(a)
Risultato di amministrazione presunto	(b) (c)
Investimenti	(d) (e)
Garanzie prestate	(f)

Contratti derivati	(g)
Enti strumentali e partecipate	(h) (i)
Altre informazioni	(j)

Con riferimento ai criteri adottati per la determinazione degli stanziamenti di entrata e di spesa di ciascun esercizio finanziario considerato nel bilancio, il principio contabile nel punto 9.11.2 fornisce ulteriori elementi che dovranno essere specificati nel documento. In particolare una particolare attenzione dovrà essere dedicata alle previsioni riguardanti:

- *per le entrate*
 - o le principali imposte e tasse,
 - o gli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle oggetto di prima applicazione e di quelle recanti esenzioni o riduzioni, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti;
 - o le entrate ricorrenti e non;
- *per la spesa, relativamente al contenuto di ciascun programma di spesa :*
 - o le varie tipologie di spesa e ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;
 - o gli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti ai fondi spese e ai fondi rischi, con particolare riferimento al fondo crediti di dubbia esigibilità,
 - o le spese ricorrenti e non

Nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione, dovrà essere evidenziato l'elenco analitico riguardante le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente e i relativi utilizzi.

Infine uno specifico approfondimento dovrà essere dedicato agli strumenti finanziari derivati.

Il punto 9.11.5 chiarisce che la nota integrativa, con riferimento ai contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata, deve indicare gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio per ciascuna operazione in derivati. In particolare, per ciascuna operazione in derivati devono essere fornite :

- informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- il loro fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, determinato secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 2003, n. 394;
- il valore nominale e il fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, della passività sulla quale insiste il derivato stesso e il relativo tasso di interesse;
- Gli stanziamenti del bilancio di previsione relativi ai flussi di entrata e di spesa riguardanti ciascun derivato, relativi agli esercizi considerati nel bilancio e i criteri di valutazione adottati per l'elaborazione di tali previsioni
- il tasso costo finale sintetico presunto a carico dell'Ente, calcolato, per ciascun esercizio cui il bilancio si riferisce, secondo la seguente formulazione: $(TFSCFS = \{[(\text{Interessi su debito sottostante} \pm \text{Differenziali swap}) * 36000] / [(\text{Nominale} * 365^{89})]\})$. Gli importi relativi agli interessi e ai differenziali swap sono calcolati facendo riferimento ai stanziamenti iscritti in bilancio.

⁸⁹ Indicare il numero effettivo di giorni in caso di estinzione in corso di anno.

6 IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

6.1 ASPETTI INTRODUTTIVI

Tra i documenti previsti dal legislatore, a conclusione del processo di declinazione degli obiettivi strategici in obiettivi operativi, troviamo anche il Piano esecutivo di Gestione. Questo documento, introdotto per la prima volta dal D. Lgs. 77/95 e riconfermato dal D. Lgs. 267/2000, anche nel nuovo ordinamento contabile assurge a snodo della gestione, costituendo lo strumento che permette di declinare, con maggior dettaglio, la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP) e le previsioni finanziarie del nuovo Bilancio con sviluppo triennale.

Così come avveniva in passato, il PEG risulta l'ultimo documento di programmazione e, al contempo, il primo della gestione, costituendo l'unione tra bilancio e budget (documenti questi ultimi necessariamente distinti in attuazione del principio di separazione tra indirizzo e gestione, ormai consolidatisi nei comuni e nelle province).

Volendo rappresentare graficamente i collegamenti con gli altri documenti in precedenza trattati avremo una situazione quale quella di seguito rappresentata.



Il PEG è predisposto dal direttore generale o dal segretario comunale (nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, del testo unico degli enti locali) avvalendosi della collaborazione dei

dirigenti e dei responsabili dei servizi, ed è proposto all'organo esecutivo per la sua definizione ed approvazione che avviene entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione.

6.2 LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si esplicita la relazione tra organo esecutivo ed i responsabili dei servizi. Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione, alla assegnazione delle risorse necessarie, al loro raggiungimento e alla successiva valutazione.

Si tratta di un documento gestionale complesso, in cui convergono molteplici esigenze di carattere tecnico, organizzativo, contabile, informativo e gestionale, preordinate al compimento degli atti di gestione ed al conseguimento degli obiettivi. Volendo segnalare alcuni aspetti rilevanti del PEG potremmo far presente che:

- favorisce la delimitazione degli ambiti decisionali e di intervento di amministratori e tecnici, armonizzando le indicazioni di indirizzo politico con le modalità di attuazione di detto indirizzo;
- rappresenta la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico;
- guida la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo;
- responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati;
- costituisce un presupposto del controllo di gestione ed un elemento portante dei sistemi di valutazione;
- autorizza alla gestione dal punto di vista contabile (lo stanziamento costituisce limite invalicabile all'impegno) e programmatico (il contenuto delle determinazioni dei responsabili dei servizi deve essere coerente con gli indirizzi programmatici del PEG).
- delimita gli ambiti decisionali e di intervento tra responsabili di diversi centri di responsabilità;
- chiarisce ed integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) e servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali;
- favorisce l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni all'interno di un dato centro di responsabilità;
- favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente.

Alla luce di quanto sopra brevemente riportato, si comprende come i contenuti del PEG, fermi restando i vincoli posti con l'approvazione del bilancio di previsione, sono la risultante di un processo iterativo e partecipato che coinvolge la Giunta e la dirigenza dell'ente.

In quest'ottica esso facilita la valutazione di fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico, orientando e guidando la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo, e responsabilizza i dirigenti sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati. Al riguardo il PEG chiarisce e integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) ed i servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali.

L'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni ad un dato centro di responsabilità favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente. In tal senso il PEG risulta un utile presupposto del controllo di gestione e un elemento centrale dei sistemi di valutazione.

Da un punto di vista normativo, il Piano esecutivo di gestione è disciplinato dall'art. 169 del D. Lgs. 267/2000 così come modificato dal D. Lgs. 126/2014.

La tabella che segue mette a confronto il testo prima e dopo le modifiche introdotte.

TUEL
dopo le modifiche del D. Lgs. 126/2014
169. Piano esecutivo di gestione.
<p>1. La giunta delibera il piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza. Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa.</p> <p>Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.</p>
<p>2. Nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'articolo 157.</p>
<p>3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'articolo 157, comma 1-bis.</p>
<p><i>3-bis.</i> Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel PEG.</p>

Dalla lettura del nuovo testo e da quanto riportato nel Principio contabile applicato alla programmazione (punto 10) si può evincere che il piano esecutivo di gestione:

- è uno strumento obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti: per i restanti Comuni, quantunque facoltativo, dovrebbe comunque essere adottato, seppur in forma semplificata;
- ha un'estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione (triennale);
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha rilevanza organizzativa, in quanto distingue le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse;
- ha contenuto programmatico e contabile ed è redatto:
 - o per competenza e per cassa con riferimento al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione;
 - o per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo;
- può contenere dati di natura extracontabile;
- ha carattere autorizzatorio, poiché recepisce le linee guida espresse dagli amministratori e le traduce nell'attività di gestione dei responsabili dei servizi e poiché le previsioni finanziarie in esso contenute costituiscono limite agli impegni di spesa assunti dagli stessi responsabili dei servizi.

Inoltre, così come già previsto dal D.L. 174/2012 il PEG viene a ricomprendere al suo interno il *Piano dettagliato degli obiettivi* di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e il *Piano della performance* di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 (che, ai sensi di legge, sono unificati organicamente nel documento).

6.3 STRUTTURA E CONTENUTO

Per raggiungere le finalità esposte in precedenza, quantunque libero nella forma, il PEG deve assicurare il collegamento con:

- la *struttura organizzativa* dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili di centro di costo. Rispetto alla struttura organizzativa, ivi comprese le responsabilità trasversali, si osserva che il Peg deve necessariamente esservi adeguato. Con particolare riferimento ai servizi di tipo *trasversale*, si ricorda che la norma consente di suddividere la relativa responsabilità fra gestore e responsabile del procedimento: per i centri interessati (centro gestore e centro responsabile del procedimento) devono pertanto essere chiaramente definiti i ruoli dei responsabili, attraverso il PEG o attraverso uno specifico atto regolamentare. In particolare:
 - o al responsabile che impegna la spesa è associata la responsabilità della gestione del procedimento amministrativo propedeutico all'assunzione dell'atto di impegno e degli atti successivi allo stesso;
 - o al responsabile destinatario delle risorse contenute nel capitolo di spesa è associata la responsabilità della gestione del servizio secondo criteri di efficacia, efficienza ed economicità, indipendentemente dalla diretta assunzione dell'impegno di spesa.
- gli *obiettivi di gestione*, attraverso la loro definizione e degli associati indicatori per la verifica del raggiungimento. Nel contesto delineato, la redazione del Peg costituisce un momento fondamentale per la razionale gestione dell'ente pubblico, in quanto deve permettere di coprire lo spazio operativo che si frappona fra la visione strategica complessiva (seppure limitata all'esercizio prossimo ed eventualmente ai due successivi) e le operazioni della gestione che devono attuarla, spingendosi ad un livello di dettaglio adeguato ai problemi, alle sensibilità degli operatori, alle dimensioni, alle culture, agli stili di controllo che caratterizzeranno i diversi enti, arrivando a definire:
 - o la puntuale programmazione operativa;
 - o l'efficace governo delle attività gestionali e dei relativi tempi di esecuzione;
 - o la chiara responsabilizzazione per i risultati effettivamente conseguiti;
- le *dotazioni di risorse umane e strumentali*, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali;
- le *entrate e le spese del bilancio*, attraverso la definizione delle previsioni finanziarie articolate in capitoli e/o articoli.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto si segnala che l'articolazione delle previsioni nell'ambito delle Categorie, dei Servizi e dei Macroaggregati non ha più una forma libera ma è ancorata alla struttura del Piano dei conti, cui necessariamente occorrerà far riferimento. A tal fine si richiamano anche i commi 3 e 5 dell'art. 165 del TUEL come modificato⁹⁰.

Ciò precisato, si sottolinea che permane la libertà di definire capitoli e/o articoli nella modalità ritenuta funzionale per la concreta attuazione gli obiettivi. Ancora una volta si capisce che per il PEG non possono esserci regole predefinite e valide per tutti: la

⁹⁰ Si riportano i due commi richiamati:

3. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente⁹⁰ in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n.13/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie

4... omissis...

5. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, i programmi sono ripartiti in titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato n.14/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati

soluzione adottata deve essere strumentale all'esercizio della delega, permettendo il passaggio delle responsabilità dall'organo di indirizzo a quello di gestione.

A tal fine la codifica dei capitoli può essere d'aiuto: così come ogni capitolo, attraverso il Piano dei Conti finanziario, è immediatamente collegabile ad un Macroaggregato o ad una Risorsa, ogni centro di costo può a sua volta essere riferito ad un servizio o parte di esso.

In tale contesto si inserisce anche la gestione dei residui attivi e passivi finalizzata, rispettivamente, alla realizzazione dei crediti ed alla definizione delle obbligazioni giuridicamente non ancora perfezionate di cui ai commi 3 e 5 dell'art. 183 del Tuel.



7 GLI STRUMENTI DI FLESSIBILITA' DEI DOCUMENTI DI BILANCIO

7.1 L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE VARIAZIONI

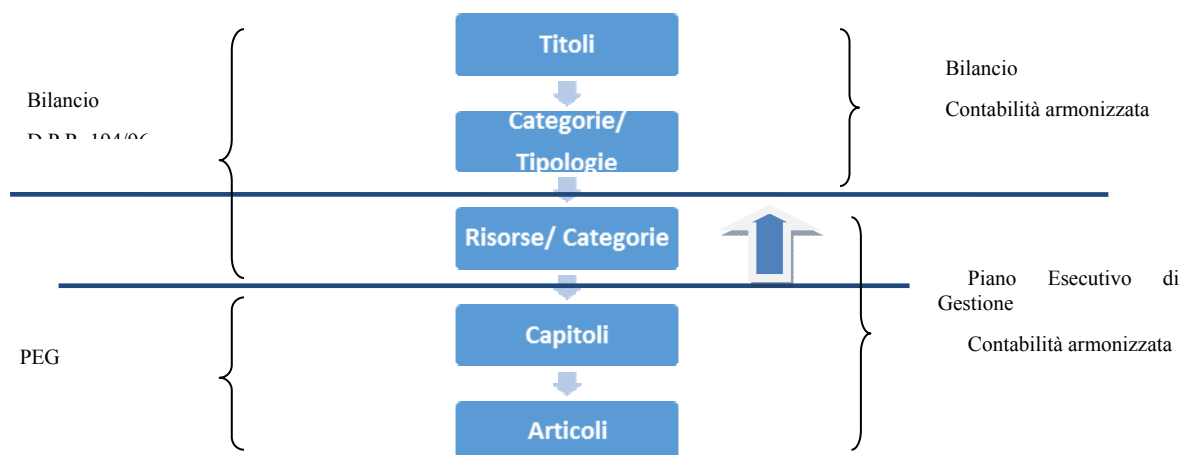
E' fisiologico che tutti gli strumenti di programmazione e pianificazione necessitino di un loro aggiornamento nel corso dell'esercizio: durante l'anno finanziario, infatti, mentre viene data esecuzione alla gestione, possono intervenire fattori interni ed esterni che si ripercuotono sulle previsioni di bilancio, richiedendo l'adeguamento delle entrate rispetto alle previsioni iscritte in bilancio, ovvero l'appostamento di nuove o maggiori spese rispetto agli stanziamenti.

Al fine di consentire l'adeguamento delle previsioni iniziali alle dinamiche economiche e finanziarie che si vengono a realizzarsi nel corso della gestione, la normativa contabile prevede il ricorso alle "variazioni di bilancio" da adottarsi inderogabilmente entro i termini previsti dall'ordinamento da parte dello stesso organo che ha approvato il documento di previsione iniziale.

L'implementazione del nuovo sistema contabile armonizzato ha gradualmente revisionato la materia dapprima con l'approvazione del D. Lgs. 118/2011 e, quindi, durante l'intera fase di sperimentazione, con modifiche al principio contabile applicato, tanto che il D. Lgs. 126/2014, nel recepire le novità introdotte progressivamente nel triennio, ha modificato il D.Lgs. 267/2000 ed ha reso applicabili dal 1 gennaio 2015 un panorama di ipotesi e fattispecie molto più articolato che in passato con riferimento tanto al bilancio di previsione triennale che al Piano esecutivo di gestione.

Per comprendere le scelte legislative adottate è necessario richiamare brevemente quanto già ampiamente trattato in precedenza, sia con riferimento alla *struttura del bilancio* di parte entrata e spesa, sia con riferimento all'*unità di voto* da parte del Consiglio.

Dall'analisi del grafico sotto riportato, si nota come nel confronto tra la struttura dell'entrata prevista rispettivamente nell'ordinamento previgente e nella riforma, il Consiglio "perde" un livello di analisi delle voci di entrata e spesa a vantaggio di una maggiore snellezza del documento di bilancio: nella nuova configurazione (che prevede l'innalzamento dell'*unità di voto*) i consiglieri sono chiamati ad esprimere il voto a livello di "Tipologie di entrata" (corrispondenti alle precedenti categorie).



Altrettanto accade con riferimento alla spesa dove l'*unità di voto*, precedentemente definita a livello di Intervento di spesa (corrispondente al Macroaggregato nella nuova articolazione), è stata elevata al Programma (assimilabile alla precedente Funzione di bilancio).

Ne consegue che la perdita di capacità informativa del bilancio per effetto dell'innalzamento dell'unità di voto, viene recuperata nel PEG dove le Categorie dell'entrata ed i Macroaggregati della spesa trovano la loro declinazione.

In realtà più che un recupero informativo si tratta di un vero e proprio *trasferimento di competenza decisionale*, evidenziabile anche dall'eliminazione, tra gli allegati al bilancio di previsione, del prospetto riportante l'articolazione delle tipologie in categorie e dei titoli in macroaggregati⁹¹.

La scelta effettuata dal legislatore porta quale immediata conseguenza la rivisitazione delle vari ipotesi di variazione.

Lo scenario che si ricava dall'analisi del nuovo testo legislativo contenuto sia nel D. Lgs. 126/2014, sia nel D. Lgs. 267/2000, può esser sintetizzato come segue:

- Variazioni di bilancio di competenza del Consiglio;
- Variazioni di bilancio di competenza della Giunta;
- Variazioni di PEG di competenza della Giunta;
- Variazioni di bilancio di competenza dei dirigenti;
- Variazioni di PEG di competenza dei dirigenti.

Nei paragrafi che seguono analizzeremo separatamente le varie fattispecie. In questa breve introduzione ci preme segnalare come l'istituto della variazione abbia previsto:

- a) da un lato un ampliamento dei poteri di intervento e di variazione del bilancio di previsione da parte della Giunta;
- b) dall'altro la possibilità di variazione anche al responsabile del servizio finanziario e/o ai dirigenti.

Si tratta di una risposta finalizzata ad evitare che l'implementazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, accompagnata dalle novità inerenti la classificazione della spesa per missioni e programmi ed il collegamento al Piano dei Conti Finanziario, potesse irrigidire l'attività gestionale con inevitabili ritardi nell'azione di governo.

7.2 LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

L'articolo 175 del TUEL così come modificato ed integrato dal D.Lgs. 126/2014, definisce la disciplina della variazioni di bilancio e di Peg.

Dalla lettura dell'articolo richiamato si evidenzia che:

1. il bilancio di previsione può essere variato nel corso dell'esercizio sia con riferimento agli stanziamenti di competenza sia agli stanziamenti di cassa;
2. nelle variazioni di bilancio vanno rispettati i principi del pareggio finanziario, nonché tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti;

⁹¹ Detta scelta si è resa necessaria per evitare confusione nelle competenze tra Giunta e Consiglio. La previsione di valori con riferimento a livelli di spesa e di entrata gerarchicamente inferiori si scontra, infatti, con un percorso di declinazione dell'entrata e della spesa che avviene con tempi e soggetti deputati ad effettuarle diversi.

In altri termini se la categoria di entrata ed il macroaggregato di spesa è approvato dalla Giunta dopo che il bilancio ha approvato le tipologie e i programmi, come possono detti livelli di entrata e di spesa costituire allegati al documento di bilancio?

3. la Giunta può disporre variazioni di bilancio, ai sensi dell'art. 42, comma 4, del D.Lgs. 267/2000, in via d'urgenza con deliberazione da sottoporre a ratifica del Consiglio, a pena di decadenza, entro il termine di sessanta giorni dall'adozione e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto;
4. Il Consiglio, nel caso in cui dinieghi totalmente o parzialmente la ratifica, adotta i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

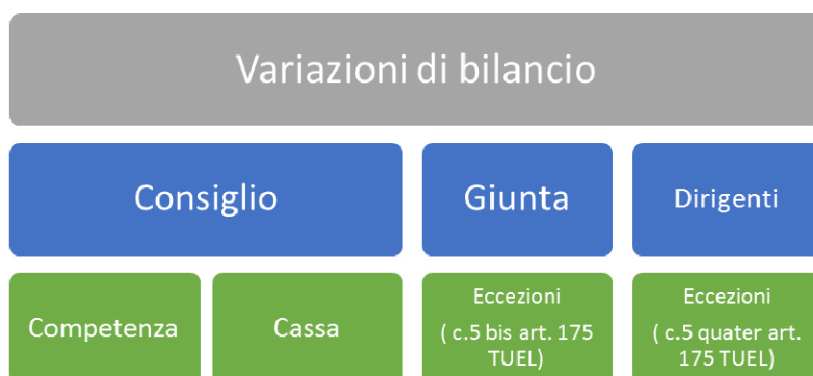
Permane il divieto ad effettuare operazioni che comportano:

- variazioni di giunta compensative tra Macroaggregati appartenenti a Titoli differenti (comma 6 art. 175);
- spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei Titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio (comma 7);
- spostamenti di somme tra residui e competenza (comma 7).

7.3 LE VARIAZIONI DI BILANCIO

Il Consiglio ha competenza su tutte le variazioni di bilancio, sia sulla competenza che sulla cassa, riguardanti le entrate e le spese per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.

Costituiscono eccezione alla norma di carattere generale alcune specifiche fattispecie riportate nei commi 5 bis e 5 quater dell'articolo 175 del TUEL.



In particolare, ai sensi del comma 5 bis, la Giunta, con provvedimento amministrativo, approva le variazioni del piano esecutivo di gestione (salvo quelle di cui al comma 5 quater) e le variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio. Rientrano in detta fattispecie:

- a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reinscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
- b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;

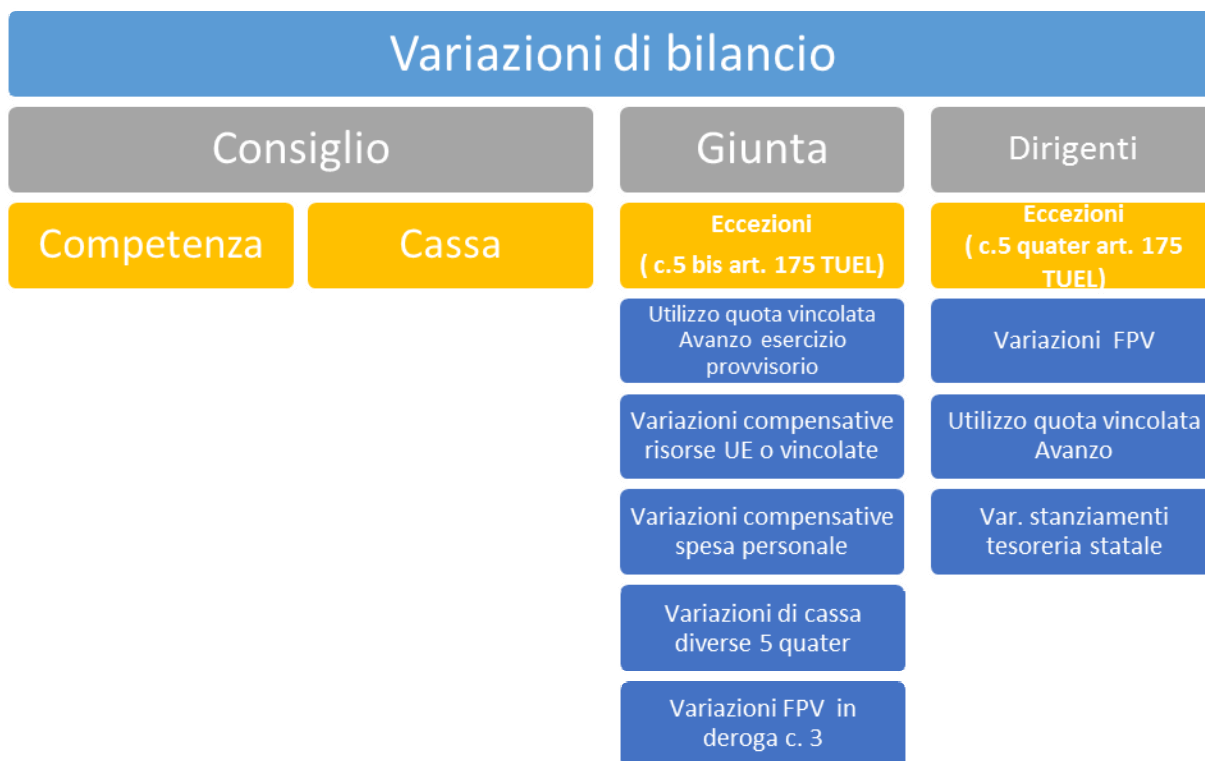
- c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;
- d) variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
- e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'articolo 3, comma 5 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3.

Delle citate variazioni viene data comunicazione al Consiglio entro un numero di giorni definito nel regolamento di contabilità e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto.

Allo stesso modo, ai sensi del comma 5 quater, nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, sono di competenza dei responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, del responsabile finanziario:

- le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;
- le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
- le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

Il grafico che segue sintetizza le varie situazioni ed il soggetto competente.



7.3.1 TERMINI DI APPROVAZIONE DELLE VARIAZIONI DI BILANCIO

Novità da segnalare anche con riferimento ai termini ultimi di approvazione delle variazioni.

Il comma 3 dell'articolo 175 TUEL, infatti, mantiene immutato il termine ultimo fissato già nell'attuale ordinamento al 30 novembre, disponendo nel contempo specifiche deroghe. Possono pertanto essere deliberate oltre il 30 novembre (fino al 31 dicembre di ciascun anno) le variazioni riguardanti:

- a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- b) l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
- d) la re-imputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
- e) le dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);
- f) il comma 5-quater, lettera b);
- g) gli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

7.4 LE VARIAZIONI DI PEG

Una struttura del tutto analoga a quella appena vista per le variazioni di bilancio è rintracciabile osservando anche la rinnovata disciplina delle variazioni di PEG.

Le variazioni al piano esecutivo di gestione, infatti, sono di competenza dell'organo esecutivo, salvo quelle previste alla lettera a) del comma 5-quater, ovvero le variazioni compensative:

- fra capitoli di entrata della medesima categoria
- fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato,

Si precisa che le variazioni sono limitate ai capitoli dotati dello stesso *codice di quarto livello del piano dei conti*, con l'esclusione delle variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, e i trasferimenti in conto capitale, che restano di esclusiva competenza della Giunta.

Le variazioni al piano esecutivo possono anche riguardare i soli obiettivi senza che si determinino modificazioni di carattere finanziario; si tratta di modificazioni all'impostazione del quadro programmatico che potrebbero richiedere rimodulazioni in corso di esercizio senza comportare variazioni di carattere finanziario.

A differenza delle variazioni di bilancio, il termine ultimo per l'adozione delle variazioni di PEG è fissato al 15 dicembre di ciascun anno e, cioè, in data successiva al termine previsto per le variazioni di bilancio di competenza dell'organo consiliare; la *ratio* di questa "*discrasia temporale*" introdotta dal legislatore (tra il termine ultimo per apportare le variazioni al bilancio e quello previsto per il piano esecutivo) è ravvisabile nella necessità di permettere alla Giunta, nei 15 giorni, di recepire nel PEG le eventuali variazioni di bilancio adottate entro il 30 novembre.

Si segnala infine che, anche per il termine entro cui adottare le variazioni il PEG sono previste eccezioni, secondo cui il 15 dicembre che può slittare fino al 31 dicembre. in coerenza con quanto

stabilito per il bilancio, con riferimento alle variazioni di PEG correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3.

7.5 I FONDI DI RISERVA

Oltre alle variazioni di Bilancio e di Peg, il legislatore ha previsto ulteriori strumenti di flessibilità nel bilancio quali:

- il fondo di riserva di competenza
- il fondo di riserva di cassa

Il primo (*fondo di riserva di competenza*) disciplinato dall'articolo 166 del TUEL, prevede che in ciascuna annualità del bilancio sia previsto uno stanziamento di ammontare complessivo compreso tra lo 0,30 % ed il 2 % del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio, finalizzato a soddisfare esigenze straordinarie di bilancio e, quindi, non ricorrenti e imprevedibili o comunque ad affrontare situazioni di insufficienza delle dotazioni di spesa corrente, qualora anch'essa non prevedibile.

Restano confermati i limiti introdotti nei commi 2 bis e 2 ter dal D.L. 174/2012 per cui nei casi di anticipazione di tesoreria o di utilizzo di fondi vincolati il limite minimo è elevato allo 0,45% e, comunque, la metà del fondo è riservata alla copertura di spese non prevedibili la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'ente.

L'utilizzazione è disposta tramite prelievo e successivo inserimento della somma di un altro intervento di spesa, con provvedimenti dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità.

Il secondo (*fondo di riserva di cassa*), reintrodotta dalla normativa in esame prevede, invece, una sua disciplina nel comma 2 quater dell'articolo 166. Il fondo, costituito per un importo minimo pari allo 0,2% delle spese finali, può essere utilizzato con deliberazione dell'organo esecutivo.

7.6 LA TRASPARENZA DELLE VARIAZIONI DI BILANCIO E DI PEG

La possibilità di affidare a più soggetti (Consiglio, Giunta e dirigenti), in tempi differenti nel corso dell'anno, l'approvazione di variazioni di bilancio e di Peg, ha portato il legislatore a rivedere anche il sistema di pubblicità di questi atti, al fine di rendere ancor più trasparenti e tempestive le informazioni sull'azione amministrativa posta in essere.

A tal fine si vuole segnalare come il legislatore, innovando sull'argomento, abbia previsto:

- nel comma 5 – quinquies dell'articolo 175 che le variazioni al bilancio di previsione e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possano essere definite con il medesimo provvedimento amministrativo;
- nel comma 4 dell'articolo 174 del TUEL che le variazioni siano pubblicati sul sito internet dell'ente;
- nel comma 4 dell'articolo 10 del D. Lgs. 118/2011 che alle variazioni riguardanti il bilancio di previsione debbano essere trasmesse al tesoriere con l'utilizzo di specifici moduli ;
- nel comma 9 quinquies dell'articolo 175 che devono essere trasmesse al tesoriere
 - o le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;
 - o le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

7.7 IL PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE

Un ultimo aspetto da affrontare riguarda il parere dell'organo di revisione.

Le modifiche introdotte alla struttura dell'entrata e della spesa, l'innalzamento del livello dell'unità elementare di voto da parte del Consiglio (Tipologia e Programma), la facoltà riconosciuta alla Giunta ed anche ai dirigenti di incidere, nei casi in precedenza visti, sul bilancio, comportano inevitabilmente una attenta analisi di quali siano le competenze dei revisori alla luce del nuovo impianto normativo.

Si precisa che il tema è stato affrontato già durante la sperimentazione attraverso il confronto tra due differenti linee di pensiero:

- a) una che riteneva non necessario richiedere l'intervento dell'organo ogni qual volta ci si trovasse di fronte a variazioni poste in essere dalla Giunta e dai dirigenti;
- b) l'altra che riteneva opportuno e doveroso farlo intervenire in ogni occasione.

Sul punto anche nel Dossier Senato n. 11/2014, commentando le modifiche all'articolo in esame si precisa: *“Al riguardo con riferimento all'espressione del parere da parte dell'organo di revisione, su tutte le variazioni di bilancio, andrebbe valutata la praticabilità della previsione, atteso che le variazioni al bilancio nell'arco di un esercizio finanziario possono essere anche in numero ragguardevole. Inoltre, andrebbe specificato se l'espressione del parere riguardi tutte le variazioni di bilancio o solo quelle di competenza del consiglio dell'ente.”*

Alla fine il legislatore ha ritenuto circoscrivere l'attività dei revisori che, dunque, risulta ricompresa solo all'interno di variazioni di bilancio di competenza consiliare essendo escluse dall'art. 239 quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti.

La tabella che segue mette a confronto i testi prima e dopo la modifica con riferimento al comma.

Art. 239 TUEL prima del D. Lgs. 126/2014	Art. 239 TUEL dopo il D. Lgs. 126/2014
1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:	Idem
a) <i>omissis....</i>	Idem
b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:	Idem
1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;	Idem
2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio;	2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e tutte le variazioni di bilancio;

Resta nella competenza dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dare conto nella propria relazione, dell'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio.

8 IL NUOVO SISTEMA CONTABILE

8.1 LE NOVITÀ NELLA GESTIONE CONTABILE

Conclusa l'analisi della programmazione e dei nuovi modelli introdotti dal legislatore con riferimento alla definizione delle azioni strategiche e tattiche previste la parte successiva di questo manuale è dedicata ad analizzare le principali novità riguardanti la gestione con particolare riguardo alle modalità di rappresentazione dei fatti aziendali.

A tal fine è interessante ripartire dalla lettura dell'articolo 2 comma 1 del D. Lgs. 118/2011 così come modificato ed integrato dal D. Lgs. 126/2014 per comprendere come il legislatore abbia apportato modifiche al sistema di rilevazione degli enti locali.

L'articolo richiamato, infatti, recita: *“Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.”*

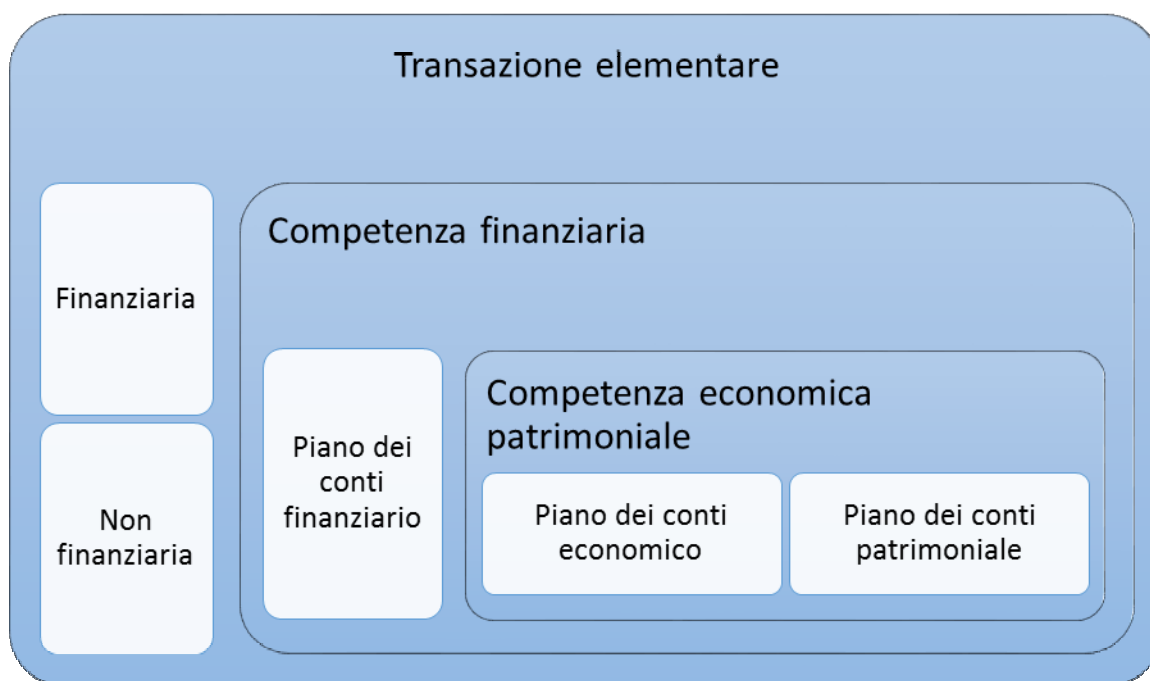
Si tratta di un preciso indirizzo che, certamente ribadisce la volontà di mantenere un assetto contabile non diverso ai fini autorizzativi da quello vigente ma al contempo di apportare modifiche per quanto riguarda alcuni aspetti che possano facilitare una lettura non solo finanziaria dell'azione amministrativa di un ente.

Infatti, riprendendo una impostazione comune a tutti i sistemi contabili pubblici, il legislatore nel principio contabile 4/2 relativo alla gestione finanziaria, ribadisce che nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

Allo stesso tempo però apporta novità significative alla rappresentazione economico patrimoniale degli stessi fatti che si ricorda costituiscono l'aspetto “derivato”.

In particolare il principio contabile 4/3 relativo alla competenza economico patrimoniale, richiamando l'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato, dunque, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce ancora il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria).



Volendo in qualche modo riassumere il sistema contabile proposto potremmo dire che esso deve garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

- a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;
- b) della contabilità economico-patrimoniale per la rilevazione, ai fini conoscitivi degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, che consente la rendicontazione economico e patrimoniale.

Gli enti locali dovranno garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del D. Lgs. 118/2011.

Al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7 dello stesso decreto.

Nei paragrafi che seguono ci soffermeremo ad analizzare proprio questi aspetti rinviando ai capitoli successivi per quanto concerne la rappresentazione in un'ottica finanziaria ed economico patrimoniale.

8.2 IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO

Il Piano dei conti integrato rappresenta uno degli strumenti fondamentali (insieme a: regole contabili comuni, schemi di bilancio comuni e bilancio consolidato) per l'armonizzazione contabile degli enti locali, disciplinato dall'art. 4 del D.Lgs. 118/2011.

Com'è noto, la previsione di un piano dei conti integrato (capace cioè di conciliare in se gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali della gestione degli enti in contabilità finanziaria) e comune a tutta la P.A. (sarebbe a dire un unico sistema di conti applicabile a tutti gli enti in

contabilità finanziaria) è finalizzata alla riduzione ad un solo schema classificatorio delle entrate e delle spese poste in essere da tutti gli enti, permettendo così di superare le difficoltà in sede di consolidamento e di analisi dei dati di finanza pubblica.

Si tratta, di fatto, di un grande passo in avanti rispetto al SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici), la cui applicazione è limitata alla sola rilevazione dei flussi di cassa attraverso una *codifica uniforme* per tipologia di enti.

L'introduzione del solo piano dei conti integrato, inteso come elenco di conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e di "conti economico-patrimoniali" non è sufficiente, di per sé, a perseguire l'intento "*unificatorio*" del legislatore, rendendosi necessaria anche la definizione del presupposto metodologico per la sua applicazione, (ovvero i "*comuni criteri di contabilizzazione*" previsti dal citato art. 4).

Tali comuni criteri sono rintracciabili nei *principi contabili* generali ed applicati (intesi come regole generali ed applicative in materia contabile) nonché nel *sistema di contabilità "integrata"* (non limitato cioè all'apprezzamento delle sole transazioni rilevanti sotto il profilo finanziario e finalizzato alla verifica della operatività dei vincoli autorizzatori, ma esteso anche all'apprezzamento delle correlate variazioni di carattere economico e patrimoniale e finalizzato alla produzione di informazioni utili e necessarie anche al consolidamento dei conti pubblici).

Si ricorda che l'applicazione del piano dei conti unificato è stata prevista per le sole amministrazioni in contabilità finanziaria⁹², per le quali l'art. 2 del D.Lgs. 118/2011, in materia di adozione di sistemi contabili omogenei, prevede che tali enti "*adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale*".

Bisogna a riguardo evidenziare che:

1. il sistema di contabilità integrata, come intesa dal legislatore, riconosce la centralità della contabilità finanziaria "*autorizzatoria*", secondo cui la registrazione delle transazioni all'interno del piano finanziario costituisce il presupposto e la "*misurazione*"⁹³ delle correlate manifestazioni nel conto economico e nello stato patrimoniale⁹⁴;
2. alle rilevazioni di carattere economico-patrimoniale viene riconosciuto un *ruolo meramente informativo* e complementare rispetto alle esigenze a tal fine previste dalla normativa comunitaria in materia di controllo e consolidamento della spesa pubblica;
3. il decreto legislativo 118/2011 non obbliga all'adozione di un sistema contabile integrato in partita doppia, lasciando, come già accade nell'ordinamento previgente, l'ente libero di scegliere il metodo di rilevazione dei fatti di gestione ritenuto più consono alle proprie esigenze di carattere informativo ed organizzativo.

⁹² nel caso di enti in contabilità civilistica, sono previsti altri strumenti come la c.d. *Tassonomia*.

⁹³ riferendosi all'accezione del termine nota nella letteratura aziendalistica e riferibile al Prof. Aldo Amaduzzi.

⁹⁴ fatte salve le eccezioni quali:

1. partite di rettifica e integrazione tipiche solo della contabilità economica, che non sono misurate da manifestazioni di carattere finanziario e

2. voci che riflettono fattispecie finanziarie che non trovano diretta rappresentazione nel conto economico o nello stato patrimoniale.

8.2.1 LA COMPOSIZIONE DEL PIANO DEI CONTI UNIFICATO

Con riferimento alla composizione del piano dei conti, la vigente normativa prevede, tra l'altro, che lo stesso sia costituito:

- “*da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali*”,
- “*dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali*” (art.4, co.2, D.Lgs. 118/2011),
nonché definito:
- “*in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali*” (art.4, co.2, D.Lgs. 118/2011).

Ne consegue che la composizione del piano dei conti previsto dal legislatore è, pertanto, riconducibile a tre moduli:

- il piano dei conti finanziario (Allegato n. 6/1 al D.Lgs. 118/2011),
- il piano dei conti economico (Allegato n. 6/2),
- il piano dei conti patrimoniale (Allegato n. 6/3).

All'interno di questa tripartizione, il *modulo finanziario* ha il compito di ricondurre ad unità le scritture contabili sottostanti la formazione dei bilanci finanziari con natura autorizzatoria e, nel contempo, costituire il presupposto per lo sviluppo del sistema di contabilità economica e patrimoniale.

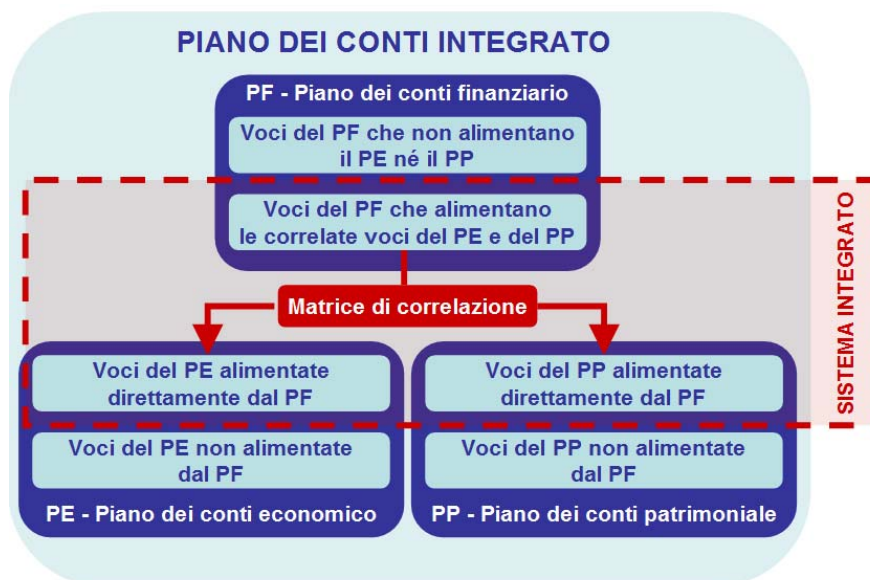
In tal modo, trova applicazione la logica tipica del sistema contabile partiduoplistico, nel quale la registrazione di contabilità finanziaria costituisce la c.d. *manifestazione originaria* che misura la correlata registrazione di natura economico-patrimoniale (*manifestazione derivata*).

Al fine di garantire l'integrazione contabile tra i moduli del piano, l'art. 2, comma 3, del D.P.R. 132/2013 prevede che: “*ciascuna voce del piano relativo alla contabilità finanziaria viene correlata alle corrispondenti voci del piano relativo alla contabilità economico-patrimoniale mediante schemi di transizione predisposti periodicamente dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e pubblicati sul sito Internet*”. Sarebbe a dire che la correlazione tra i tre moduli del piano dei conti - “*modalità di raccordo*” - è stabilita a priori, attraverso l'applicazione dei principi contabili, e si concretizza nella esplicitazione dei collegamenti logici tra le voci del piano dei conti finanziario e le correlate voci del piano dei conti economico e patrimoniale, secondo lo schema definito nella “*Matrice di correlazione del piano dei conti*” (pubblicata sul sito web arconet della Ragioneria Generale dello Stato).

Si sottolinea inoltre che il Piano dei Conti Economico e quello Patrimoniale declinano l'elenco dei conti relativi alle operazioni di integrazione, rettifica e completamento, da effettuarsi secondo modalità e tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica. Si tratta di un schema del tutto nuovo nel panorama degli enti locali, che conduce ad un superamento del precedente modello di rilevazione *ex post* dei fatti aziendali attraverso il prospetto di conciliazione.

Il nuovo Piano dei conti integrato, difatti, permette la contestuale registrazione ed imputazione delle transazioni nell'ottica sia della competenza finanziaria che economico patrimoniale.

Volendo schematizzare l'impianto del piano dei conti integrato avremo:



Definita la composizione del Piano dei conti integrato, nei successivi paragrafi ci soffermeremo sull'analisi della sua struttura, con separata attenzione al piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale.

8.2.2 LA STRUTTURA DEL PIANO DEI CONTI

L'art. 4, comma 5, del D.Lgs. 118/2011 prescrive che "Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche. Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello".

Dalla lettura del dettato normativo si nota che:

- il piano dei conti (e la sua articolazione in più livelli di analisi) funge da guida obbligatoria nell'aggregazione delle informazioni necessarie alla predisposizione dei documenti contabili della PA e costituisce, in tal modo, presupposto per il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica. Attraverso il piano dei conti e la sua articolazione in voci predeterminate si vuole cioè garantire che, a parità di posta contabile, i valori riportati negli schemi obbligatori di bilancio, previsti per i vari enti della P.A., siano omogenei, confrontabili in ottica spaziale e temporale, nonché rappresentativi dei medesimi accadimenti di gestione, evitando in tal modo incertezze ed ambiguità in sede di classificazione dei dati che potrebbero inficiare la significatività delle informazioni in sede di monitoraggio;

- l'obbligo di adozione del piano dei conti integrato - redatto secondo lo schema obbligatorio allegato al n. 6 del D.Lgs. 118/2011 - previsto nell'art. 4 comma 1 del medesimo decreto, è pertanto funzionale al monitoraggio ed al confronto delle grandezze di finanza pubblica; inoltre, la previsione dell'art. 7, comma 2 del D.Lgs. 91/2011 secondo cui "*ciascuna voce del piano dei conti deve corrispondere in maniera univoca ad una unità elementare di bilancio finanziario*", vincolando le unità elementari del bilancio a ciascuna voce del piano dei conti, assicura la corretta rappresentazione dei dati. Diretta conseguenza di tali disposizioni è l'impossibilità di utilizzo, in contabilità finanziaria, *dei cosiddetti "capitoli calderone"* che accolgono, cioè, entrate o spese eterogenee e non riconducibili ad un'unica voce del piano dei conti finanziario;
- il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario - ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli - è rappresentato dal:
 - o *quarto livello* dell'allegato 6/1 al decreto, in sede di previsione,
 - o *quinto livello* in sede di gestione.

8.2.2.1 Il Piano dei conti finanziario

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti finanziario* di cui all'allegato 6/1, si nota che:

- la prima colonna del prospetto, denominata "*Macro*", identifica la parte del bilancio finanziario cui la singola voce afferisce, distinguendo tra entrata (E) e spesa (S);
- la seconda colonna, denominata "*Livello*", contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 5 livelli, secondo la seguente schematizzazione:
 - Livello I Raggruppamento di base,
 - Livello II Conto di mastro,
 - Livello III Sottoconto di mastro,
 - Livello IV Sottoconti analitici,
 - Livello V Sottoconti gestionali;
- La terza colonna accoglie la descrizione della voce;
- La quarta ed ultima colonna, denominata "*Codice voce*", accoglie la codifica alfanumerica della singola voce; tale codifica è così composta (cd. *codice parlante*):

Macro	Liv I	Liv II	Liv III	Liv IV	Liv V
E/S	0	00	00	00	000

A riguardo della codifica è opportuno segnalare che, da un'attenta analisi, si nota come non sempre la numerazione è progressiva e, talvolta, si verificano veri e propri *salti* tra un codice ed il successivo; ad esempio, scorrendo l'allegato 13/2 al D.Lgs. 118/2011, che propone l'*elenco dei Titoli, Tipologie e Categorie di entrata degli enti locali*", si osserva che:

- con riferimento al Titolo 1, dalla Tipologia 101 "*Imposte tasse e proventi assimilati*" si salta direttamente alla 104 "*Compartecipazioni di tributi*", omettendo l'enunciazione della Tipologia 102 "*Tributi destinati al finanziamento della sanità*" e della 103 "*Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali*";
- e ancora, dopo il Titolo 7 "*Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*" si salta al Titolo 9 "*Entrate per conto terzi e partite di giro*", omettendo in questo caso l'indicazione dell'intero Titolo 8.

Trattasi, come è intuibile, della conseguenza dell'adozione di un piano dei conti unico e valido per tutti gli enti della P.A., i quali hanno proprie peculiarità e specificità che si riverberano anche sulla natura delle voci del bilancio: nell'esempio fatto, è evidente come l'omessa enunciazione della Tipologia 102 "*Tributi destinati al finanziamento della sanità*" è connessa al

fatto che la stessa identifichi entrate non afferenti la gestione degli enti locali, bensì delle Regioni. Ne consegue che, trattando dei bilanci degli enti locali, tali voci non trovano valorizzazione e possono quindi essere espunte dall'elencazione.

Ulteriori eccezioni sono da segnalare nel caso di correlazione tra livelli del piano dei conti e Titoli del bilancio (presenti negli schemi allegati ai nn. 9 e 10 al D.Lgs, 118/2011):

In particolare, soffermandoci sull'entrata si nota che:

1. in corrispondenza del livello I del piano dei conti, sono definiti i titoli delle entrate: questa corrispondenza è verificata per tutti i titoli di entrata;
2. per i primi due titoli di entrata (entrate tributarie e trasferimenti correnti), le tipologie corrispondono al III livello del piano dei conti, mentre le categorie corrispondono al IV livello del piano dei conti;
3. per i restanti titoli di entrata (dal 3 al 9), le tipologie corrispondono alle voci del II livello del piano dei conti e le categorie sono allineate alle voci di III livello del piano.

Passando alla spesa, il raccordo è più agevole, in quanto:

4. in corrispondenza del livello I del piano dei conti sono definiti i titoli delle spese;
5. il livello II del piano dei conti coincide con i Macroaggregati della spesa;
6. il livello III non ha diretta corrispondenza con la struttura del bilancio ma è funzionale alla corretta applicazione della c.d. "tassonomia", in relazione a quanto disposto dal D.M. 27/03/2013 disciplinante i "Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica".

Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/1 del D.Lgs. 118/2011 relativo alle entrate del titolo 1

Allegato C/1

Allegato n. 6/1 al D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti finanziario			
MACRO	Livelli	Voce	Codice Voce
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.03.001
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002
E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001

E	V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002
E	IV	Imposta comunale sugli immobili (ICI)	E.1.01.01.08.000
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002
E	IV	Addizionale comunale IRPEF	E.1.01.01.16.000
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002
E	IV	Addizionale regionale IRPEF non sanità	E.1.01.01.17.000
E	V	Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.17.001
E	V	Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.17.002
E	IV	Imposta sulle assicurazioni	E.1.01.01.23.000
...

8.2.2.2 Il Piano dei conti economico

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti economico* di cui all'allegato 6/2, si nota che la sua struttura è differente da quella prevista per le voci finanziarie di entrata e di spesa. In particolare per ciascuna voce potremmo evidenziare:

- una codifica articolata per "*Livelli*", che contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 6 livelli, secondo la seguente schematizzazione:
 - Livello I Raggruppamento di base,
 - Livello II Conto di mastro,
 - Livello III Sottoconto di mastro,
 - Livello IV Sottoconti analitici,
 - Livello V Sottoconti gestionali;
- la descrizione della voce;
- il raccordo con le voci del conto economico

Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/2 del D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti economico				Raccordo con conto economico
1	Componenti positivi della gestione			
1.1	Proventi di natura tributaria, contributiva e perequativa			
1.1.1	Proventi da tributi			
	1.1.1.01	Proventi da imposte, tasse e proventi assimilati		
	1.1.1.01.03	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)		
	1.1.1.01.03.001	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		A 1
	1.1.1.01.03.002	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo		A 1
	1.1.1.01.06	Imposta municipale propria		
	1.1.1.01.06.001	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		A 1
	1.1.1.01.06.002	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo		A 1
	1.1.1.01.08	Imposta comunale sugli immobili (ICI)		
	1.1.1.01.08.001	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		A 1
	1.1.1.01.08.002	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo		A 1
	1.1.1.01.16	Addizionale comunale IRPEF		
	1.1.1.01.16.001	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		A 1
	1.1.1.01.16.002	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo		A 1

8.2.2.3 Il Piano dei conti patrimoniale

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti patrimoniale* di cui all'allegato 6/3, si nota che la sua struttura è differente da quella prevista per le voci finanziarie di entrata e di spesa. In particolare per ciascuna voce potremmo evidenziare:

- una codifica articolata per “*Livelli*”, che contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 7 livelli, secondo la seguente schematizzazione:
 - Livello I Raggruppamento di base,
 - Livello II Conto di mastro,
 - Livello III Sottoconto di mastro,
 - Livello IV Sottoconti analitici,
 - Livello V Sottoconti gestionali;
 - la descrizione della voce;
 - il raccordo con le voci del conto del patrimonio
- Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/3 del D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti patrimoniale		Raccordo con Stato Patrimoniale
Attivo		
1	Crediti verso soci e partecipanti	
.1		
1.1.1	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
1.1.1	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
.01		
1.1.1.01.	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
01		
1.1.1.01.01.	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
01		
1.1.1.01.01.01.	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
001		
1.1.2	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
1.1.2	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
.01		
1.1.2.01.	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
01		
1.1.2.01.01.	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
01		
1.1.2.01.01.01.	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
001		
1	Immobilizzazioni	
.2	ioni	
1.2.1	Immobilizzazioni immateriali	
1.2.1	Costi di impianto e di ampliamento	
.01		
1.2.1.01.	Costi di impianto e di ampliamento	
01		

		1.2.1.05.01.	Avviamento	
		01		
			1.2.1.05.01.01.	Avviamento
			001	
1.2.1	Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti			
.06				
	1.2.1.06.	Acconti per realizzazione beni immateriali		
	01			
		1.2.1.06.01.	Acconti per realizzazione beni immateriali	
		01		
			1.2.1.06.01.01.	Acconti per realizzazione beni immateriali
			001	
	1.2.1.06.	Software		
	02			
		1.2.1.06.02.	Software	
		01		
			1.2.1.06.02.01.	Software
			001	
	1.2.1.06.	Altre opere		
	99	immateriali		
		1.2.1.06.99.	Altre opere immateriali	
		01		
			1.2.1.06.99.01.	Altre opere immateriali
			001	
1.2.1	Altre immobilizzazioni immateriali			
.99				
	1.2.1.99.	Altre immobilizzazioni immateriali n.a.c.		
	01			

9 IL NUOVO PRINCIPIO DI COMPETENZA FINANZIARIA

9.1 LA COMPETENZA POTENZIATA

Come già anticipato nel corso del presente lavoro, tra gli aspetti più innovativi introdotti dalle recenti modifiche normative si annovera la nuova formulazione principio di competenza finanziaria “potenziata”.

Per comprendere le ragioni che hanno portato il legislatore a rivedere o, meglio, definire in modo uniforme ed omogeneo le modalità di registrazione dei fatti aziendali negli enti locali, nelle regioni e nello Stato, è utile ricordare:

- le difficoltà incontrate, sia a livello di singolo ente che di Stato, nei confronti dell’Unione Europea, nel quantificare la situazione debitoria complessiva della P.A. verso le imprese,
- la relazione c.d. “Antonini” al Parlamento sul federalismo fiscale⁹⁵ nella quale si evidenzia le omissioni della contabilità pubblica locale (“*carenze cognitive*” nel linguaggio del rapporto) caratterizzata da difficoltà nel conciliare posizioni debitorie (residui passivi) e creditorie (residui attivi) dei vari enti costituenti il comparto della pubblica amministrazione.

Queste difficoltà non potevano e non possono essere ricondotte ad una semplice incapacità o scarsa volontà dei soggetti preposti di registrare correttamente posizioni creditorie o debitorie quanto, piuttosto, alla possibilità offerta dalla normativa, fino ad oggi vigente, di permettere differenti interpretazioni dei medesimi fatti gestionali, con inevitabili riflessi sulla rappresentazione finale dei risultati.

Se ad esempio, con riferimento agli enti locali, ci soffermiamo brevemente sul concetto di accertamento o di impegno di spesa nell’accezione fino ad oggi prevista dal D. Lgs. 267/2000, ci accorgiamo come la stessa individui due momenti fondamentali nella gestione, entrambi a rilevanza esterna:

- la nascita di un’obbligazione giuridicamente perfezionata (accertamento/ impegno)
- l’estinzione dell’obbligazione (riscossione/pagamento).

E non solo, perché in alcuni casi (ad esempio le ipotesi contenute nel comma 5 dell’art. 183 con riferimento alla spesa), l’impegno non viene a misurare alcuna obbligazione giuridicamente perfezionata, non essendo ancora determinato né il creditore né l’ammontare esatto della spesa.

A differenza di quanto può apparire in prima analisi, occorre quindi notare come la normativa finora applicata non considera quale principio informatore quello della competenza finanziaria, nell’accezione in cui:

- con riferimento alle entrate, le si considerano di competenza se nel periodo è sorto il diritto alla riscossione (nascita del credito o diritto di riscuotere) mentre,
- con riferimento alle spese, se è sorto l’obbligo di pagamento (nascita del debito o obbligo di pagare).

Al contrario, l’ordinamento vigente presenta carenze interpretative ed eccezioni normative che conducono ad una rilevazione non sempre in grado di misurare crediti e debiti.

Nella contabilità degli enti locali, ma ancor più in quella dello Stato e delle regioni, nonostante le innovazioni e precisazioni introdotte, non sempre è rinvenibile una correlazione

Accertamento = Diritto alla riscossione

⁹⁵Cosiddetta relazione “dell’albero storto”

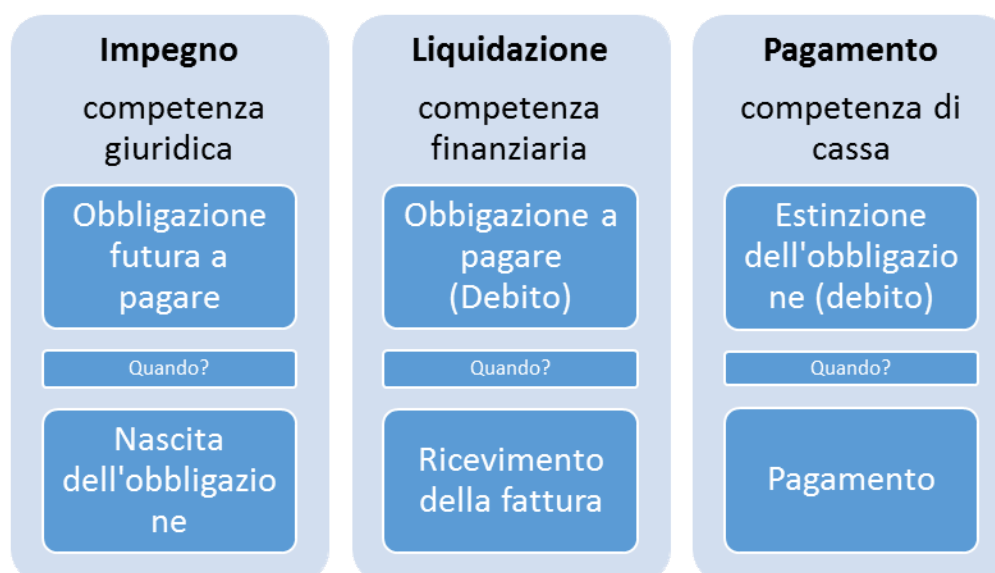
Impegno = Obbligo di pagamento

In altri termini la contabilità pubblica, ed in particolare quella degli enti locali, non ha applicato finora un principio di competenza finanziaria *“pura”* tanto che da più parti si era sentita l’esigenza di distinguere quest’ultima da un concetto di una competenza *“giuridica”*⁹⁶ la quale era misuratrice degli impegni e degli accertamenti secondo le disposizioni legislative vigenti.

Soffermandoci ad esempio sull’analisi del concetto di impegno (ma per l’accertamento la situazione è del tutto simile) notiamo che l’ente provvedeva alla registrazione ed alla imputazione dei fatti di gestione nell’esercizio in cui effettuava l’atto di *“determinazione di impegno di spesa”* che si doveva sostenere.

Si sottolinea *“doveva sostenere”* in quanto, essendo la contabilità pubblica basata sul principio autorizzatorio, ogni spesa presupponeva, allora come oggi, una preventiva attività di visto.

L’impegno così formato, però, non è immediatamente misuratore di un debito verso terzi ma, piuttosto, di una mera obbligazione a pagare (competenza giuridica) che diventerà esecutiva solo dopo che il terzo, controparte, avrà effettuato la propria prestazione (nel caso di fornitura): solo allora, infatti, sorgerà una reale posizione debitoria per l’ente (competenza finanziaria). Non a caso le imprese rilevano il debito al momento del ricevimento della fattura che segue necessariamente alla fornitura, alla prestazione o ad altro nel rapporto sinallagmatico con terzi.

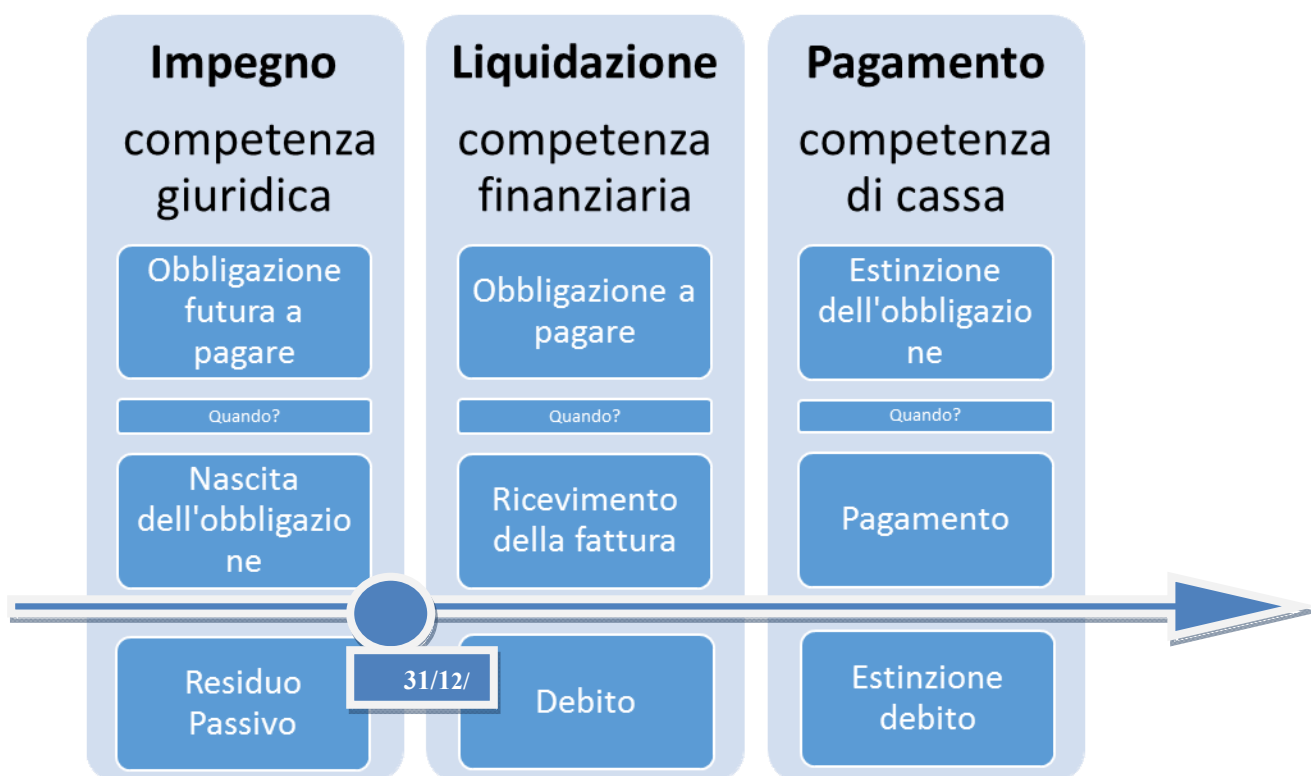


Il limite informativo sopra riportato (accertamento non coincidente con la nascita del diritto alla riscossione e impegno con l’obbligo di pagamento) non si manifesta nel caso in cui la liquidazione della spesa si realizza nello stesso esercizio in cui viene registrato l’impegno; al contrario, nell’ipotesi in cui la liquidazione (che si ricorda segue necessariamente la fattura e, quindi, la prestazione del terzo) viene ad essere effettuata e contabilizzata nell’esercizio successivo, la

⁹⁶ La contabilità pubblica si fonda notoriamente sulla nozione di competenza giuridica, che la contraddistingue, in relazione alle esigenze di controllo della spesa, di conseguente autorizzazione a porre in essere gli atti ai quali si lega l'utilizzazione delle risorse. Essa si fonda dunque sui momenti dell’impegno e dell’accertamento, come fasi specifiche che condizionano le procedure di entrate e di uscita dei mezzi monetari.” G. Farneti, Introduzione all’economia dell’azienda pubblica, cit, p. 157

contabilità pre-vigente alla riforma, alla chiusura dell'esercizio in cui viene effettuato l'impegno, rileva un residuo (passivo) che non è affatto misuratore di un debito.

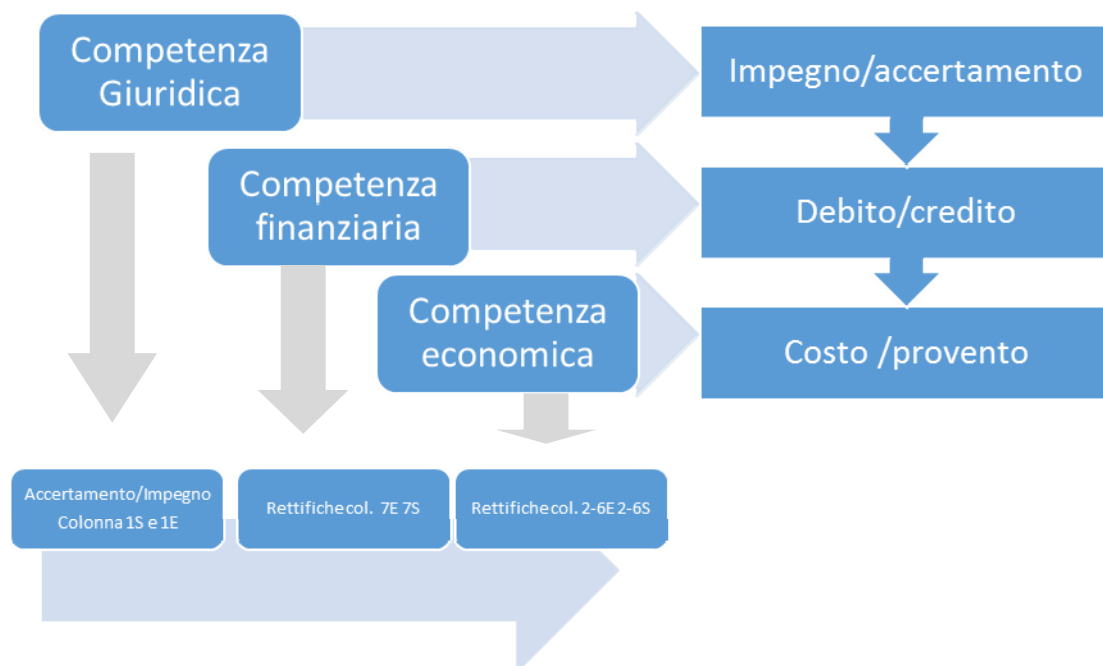
Riprendendo il precedente schema ed inserendo l'asse temporale (riportando l'impegno nell'esercizio "n", la liquidazione ed il pagamento nell'esercizio "n+1") si evince come al termine dell'esercizio "n" la contabilità ante D.Lgs. 118/2011 traspone l'impegno così formato in residuo, trattandosi di "somma impegnata e non pagata".



Ma il residuo così formato non coincide affatto con il concetto di debito nell'accezione giuridica, quantomeno per l'assenza di uno degli elementi costitutivi: la scadenza.

Adirittura nel caso di opere pubbliche o, più in generale, di impegni di spesa e prenotazioni per le quali occorre espletare una gara pubblica per l'individuazione della controparte, vengono a mancare ulteriori elementi essenziali, quale l'identificazione del creditore (terzo) e l'importo da pagare (che sarà determinato solo all'esito della gara).

Le problematiche evidenziate sono già state oggetto di attenzione da parte del legislatore nella riforma del 1995 (D. Lgs. 77/95), con introduzione del "*prospetto di conciliazione*" la cui finalità, nelle intenzioni dello stesso, era proprio quella di evidenziare il procedimento di passaggio dalla competenza giuridica a quella finanziaria: seguendo infatti le logiche economico-patrimoniali, tale documento evidenzia le rettifiche e le integrazioni dei dati "giuscontabili" provenienti dalle registrazioni di accertamenti ed impegni, riportando in tal modo la contabilità "pubblica" nell'alveo della contabilità più propriamente finanziaria.



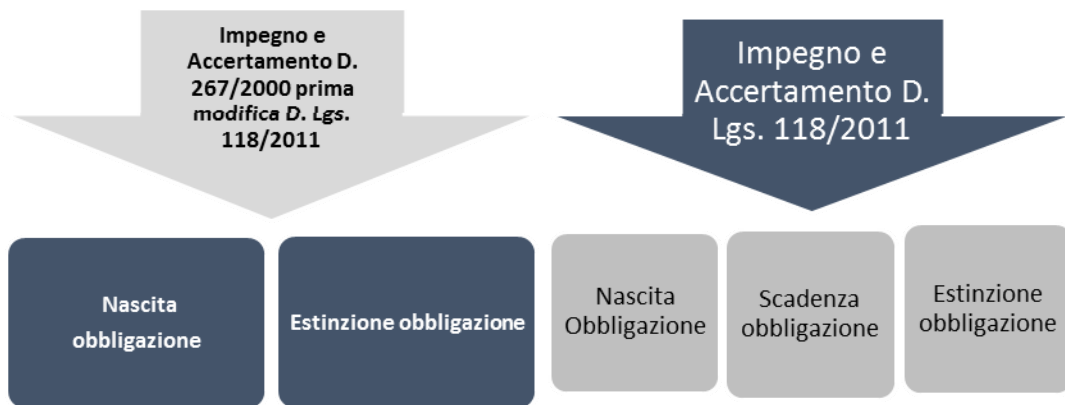
Il grafico sintetizza il “percorso logico” che occorreva effettuare nel compilare le varie colonne del “prospetto di conciliazione”, in cui l’importo accertato o impegnato nel rispetto delle norme di contabilità finanziaria, veniva riportato ad una dimensione economica attraverso l’applicazione di eventuali correzioni (rettifiche ed integrazioni) esposte nelle colonne 7E e 7S.

In conclusione e tornando ad analizzare gli effetti dell’applicazione del principio di competenza finanziaria nell’accezione precedente alla riforma, ci accorgiamo come la stessa generi disomogeneità di registrazione e determini alcune criticità quali:

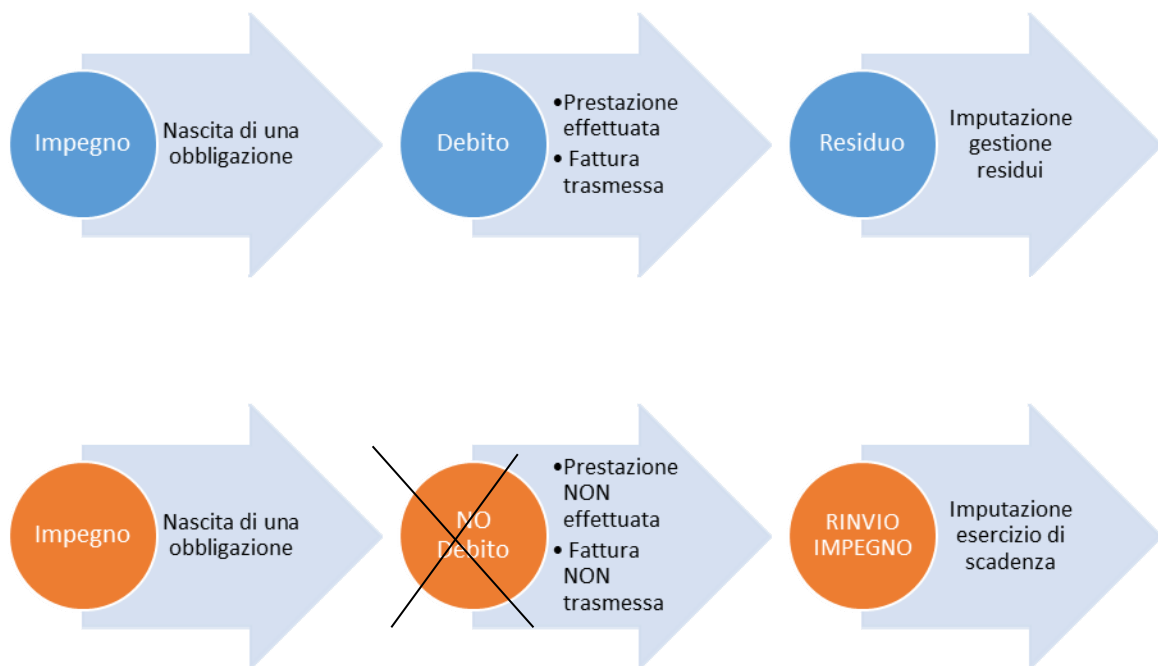
- a) differenti modalità di imputazione agli esercizi delle obbligazioni giuridiche;
- b) possibilità di dare copertura a spese attuali con entrate future, alterando in tal modo gli equilibri finanziari dell’esercizio e dando luogo agli oneri finanziari indotti⁹⁷.
- c) possibilità di dare copertura a spese future con entrate immediatamente esigibili che, di frequente, giacciono inutilizzate in conti correnti vincolati, nonostante comportino il pagamento di significativi oneri finanziari;
- d) impossibilità di conoscere importo e tempi di pagamento effettivi dei debiti esigibili, registrati tra i residui passivi senza distinzione tra debiti futuri e c.d. “*accantonamenti contabili*”, ai quali non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Per sopperire a tali carenze, la nuova formulazione del principio introduce, tra il momento della nascita dell’obbligazione e quello dell’estinzione, un ulteriore momento rilevante ai fini della registrazione contabile: *la scadenza dell’obbligazione*; quest’ultima, che rappresenta la fase in cui il debito diviene esigibile, permette la “corretta” imputazione dell’entrata o della spesa al esercizio cui inerisce.

⁹⁷ Al riguardo la Corte Costituzionale Sentenza Corte Costituzionale n. 213 del 2008. ha segnalato che l’imputazione ad un determinato esercizio di entrate future comporta il gonfiamento fittizio dei risultati di amministrazione o il ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria, nonché violazione del principio di copertura finanziaria veritiera e reale delle spese;



Ne consegue che, mentre in passato, una volta sorta, l'obbligazione trovava sua iscrizione nella gestione dei residui fino a completa estinzione, nella nuova formulazione del principio l'obbligazione viene conservata a residuo solo quando ci si trova di fronte ad un credito/debito certo, liquido ed esigibile: in caso contrario sarà rinviato agli esercizi successivi.



Ne consegue che, dal punto di vista della rappresentazione in bilancio, una medesima obbligazione può essere imputata anche a tre differenti esercizi, in relazione al momento in cui la stessa nasce, scade e viene estinta.

10 LE ENTRATE

L'implementazione del principio in esame nei testi legislativi vigenti trova completa attuazione al termine del periodo di sperimentazione ed assume l'assetto definitivo con il D. Lgs. 126/2014 che, oltre a modificare gli articoli del D. Lgs. 118/2011, introduce modifiche anche al Testo Unico degli enti locali, adeguandolo di conseguenza alle nuove prescrizioni.

10.1 COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELL'ENTRATA

Con riferimento agli effetti dell'applicazione all'entrata del nuovo "principio contabile concernente la contabilità finanziaria", lo stesso al punto 3.1 e ss. precisa:

"3.1 L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:

- a) la ragione del credito;*
- b) il titolo giuridico che supporta il credito;*
- c) l'individuazione del soggetto debitore;*
- d) l'ammontare del credito;*
- e) la relativa scadenza.*

3.2 L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

3.3 Sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.."

Il contenuto del principio trova poi una trasposizione nel D. Lgs. 267/2000 che risulta così modificato:

179. Accertamento.	179. Accertamento. Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.	1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.
2. L'accertamento delle entrate avviene:	2. L'accertamento delle entrate avviene, distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:

a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge;	Idem
b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;	Idem
c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;	c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro", in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;
	c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;
d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.	d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.
3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.	3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati 1 e 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3-bis. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Dalla lettura del testo e dal confronto tra le due formulazioni si evincono alcuni aspetti di novità; in particolare l'articolo 179 del D.Lgs. 267/2000, in materia di accertamento, presenta le seguenti modifiche:

- a) le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio (al comma 1);
- b) l'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del citato D.Lgs. 118/201126 (al comma 2);

- c) per le entrate relative a partite compensative delle sole spese del titolo “servizi per conto terzi e partite di giro”, l'accertamento avviene in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa (al comma 2, lett. c));
- d) l'accertamento delle entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, avviene a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante, relativo al contributo o al finanziamento (alla nuova lett. c)-bis del comma 2);
- e) in deroga al principio dell'accertamento per le altre tipologie di entrate - anche di natura eventuale o variabile - sono fatti salvi i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa (al comma 2, lett. d));
- f) in materia di trasmissione dell'idonea documentazione da parte del responsabile del procedimento di accertamento al responsabile del servizio finanziario, l'invio avviene nel rispetto di quanto previsto dal decreto, dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del citato D.Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni (al comma 3);
- g) l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadere. Non possono quindi essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È inoltre vietato l'accertamento attuale di entrate future ed infine, si prevede che le entrate devono essere registrate nelle scritture contabili anche se non determinano effettivi movimenti di cassa (al comma 3-bis).

10.2 L'ACCERTAMENTO DELLE ENTRATE: LA FATTISPECIE GENERALE

Richiamando quanto sopra riportato potremmo concludere che, con riferimento alle entrate, la regola generale prevede l'iscrizione della posta contabile nel bilancio in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario, per cui l'accertamento delle entrate è effettuato:

- nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva,
- con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Ciò detto occorre, poi, aggiungere che il principio contabile allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 individua una serie di fattispecie particolari da prendere in considerazione nella fase di implementazione del nuovo sistema contabile. Ci si riferisce in particolare :

- all'accertamento delle entrate in passato registrate per cassa;
- all'accertamento delle entrate non previste in bilancio;
- all'accertamento delle entrate rateizzate.



10.3 IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (FCDE)

Se il Fondo Pluriennale Vincolato è l'istituto contabile introdotto per permettere lo scorrimento e l'imputazione di spese registrate in un esercizio nei successivi, altrettanto importante per il conseguimento delle finalità che il nuovo sistema contabile si pone è il *Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE)*.

Analizzando i principali obiettivi che il nuovo sistema contabile si prefigge troviamo, tra i tanti, anche la necessità di impedire l'accertamento di entrate future: il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità si pone proprio questo fine in quanto è assimilabile a tutti gli effetti ad un *fondo rischi* volto ad evitare gli effetti negativi dell'applicazione in bilancio di entrate difficilmente riscuotibili.

Il legislatore riserva al FCDE una ampia ed articolata disciplina nel Principio contabile concernete la contabilità finanziaria, oltre che nella nuova formulazione dell'articolo 167 del D. Lgs. 267/2000 così come modificata dal D. Lgs. 126/2014.

Al fine di comprendere la *ratio* di questa scelta - che comunque ricalca per alcuni tratti le modifiche introdotte in questi ultimi anni al fondo svalutazione crediti dei bilanci degli enti -, occorre richiamare il primo periodo del punto 3.3 del principio in esame, laddove si precisa che sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc..⁹⁸

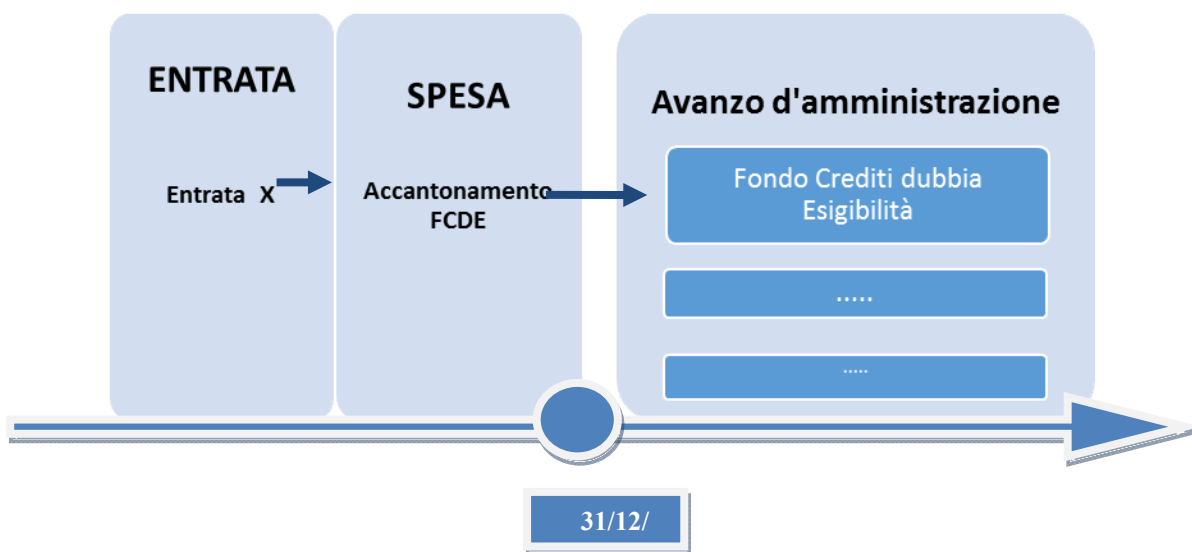
⁹⁸ Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", **devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento**. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato, che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è **applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato**. Anche i **ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento**. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si

Per evitare che queste entrate potenzialmente non riscuotibili possano avviare procedimenti di spesa, che risulterebbero invece certi nell'*an* e nel *quantum*, il legislatore ha disciplinato tempi e modi con cui procedere alla costruzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, attraverso la costituzione del vincolo di quota parte dell'avanzo d'amministrazione.

Il Fondo è alimentato da una apposita posta contabile stanziata nella parte Spesa del bilancio di previsione, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in considerazione:

- a) della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio,
- b) della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'accantonamento, qualora previsto in bilancio, non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota *accantonata*.



Qualora un credito dovesse essere dichiarato definitivamente inesigibile,

- a) si procede alla eliminazione dalle scritture finanziarie
- b) per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si ricorda inoltre che la quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

10.3.1 LA DETERMINAZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FCDE

La determinazione dello stanziamento dell'accantonamento previsto in spesa a copertura del rischio connesso alla mancata riscossione di entrate accertate non è libera, ma è risultante da uno specifico *iter* individuato dalla norma che, come vedremo trattando del bilancio di previsione, trova evidenza in un allegato allo stesso bilancio (Allegato 9-c).

Per quantificare il valore da accantonare occorrere procedere come segue:

- 1) individuare le categorie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
- 2) calcolare, per ciascuna entrata di cui al punto 1), la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi con modalità e precisazioni di seguito riportate;
- 3) definire il valore complementare a 100 della percentuale determinata al punto precedente. Il valore così ottenuto costituisce la percentuale minima da applicare. E' possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Con riferimento al punto 1) (entrate che possono dar luogo a crediti dubbi) la scelta dell'entrata da prendere in considerazione ai fini della quota da accantonare è lasciata alla valutazione del singolo ente che, quindi, potrà decidere di fare riferimento alle *tipologie* o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle *categorie*, o addirittura (in teoria) dai *capitoli*, tenendo comunque presente che lo stesso legislatore esclude dal calcolo dell'accantonamento alcuni crediti se:

- a) provenienti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante,
- b) assistiti da fidejussione,
- c) relativi ad entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa.

Si ricorda che, con riferimento alle entrate (escluse le casistiche sopra riportate) che l'ente non considera di dubbia e difficile esazione e per le quali, dunque, non provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, è necessario *dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa* al bilancio.

Una volta individuate le entrate interessate al calcolo, per ciascuna di esse occorrerà calcolare (punto 2) la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi (nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi si fa riferimento agli incassi in c/competenza e in c/residui).

Nel periodo di entrata a regime della norma (5 anni) per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati negli esercizi medesimi.

10.4 LA RISCOSSIONE ED IL VERSAMENTO DELLE ENTRATE

Conclusa l'analisi dell'accertamento, le fasi successive del procedimento di acquisizione delle entrate prosegue con ulteriori due fasi: la riscossione ed il versamento.

Nella prima e, cioè, la riscossione, l'ente, attraverso le proprie strutture provvede al materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni quale ad esempio, l'economista o gli altri riscuotitori speciali o esterni, come il tesoriere.

Le entrate sono riscosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità.

Le modalità di attuazione della “riscossione” rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti ed immutabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

Il testo unico disciplina le modalità di riscossione nell'articolo 180 del TUEL.

La tabella che segue mette a confronto la versione precedente e successiva al D. Lgs. 126/2014.

	h-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118,
--	---

180. Riscossione.	180. Riscossione. Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. La riscossione costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, che consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.	Idem
2. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di cui all'articolo 210.	Idem
3. L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene almeno:	Idem
a) l'indicazione del debitore;	Idem
b) l'ammontare della somma da riscuotere;	Idem
c) la causale;	Idem
d) gli eventuali vincoli di destinazione delle somme;	d) gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
e) l'indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza;	e) l'indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
f) la codifica;	f) la codifica di bilancio;
g) il numero progressivo;	Idem
h) l'esercizio finanziario e la data di emissione.	Idem
	h-bis) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

<p>4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione.</p>	<p>4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, ivi comprese le entrate di cui al comma 4-ter, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione. L'ente procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere.</p>
	<p>4-bis. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Gli ordinativi di incasso, sia in conto competenza sia in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.</p>
	<p>4-ter. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.</p>
	<p>4-quater. E' vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alla partite di giro.</p>
	<p>4-quinquies. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.</p>
	<p>4-sexies. I codici di cui al comma 3, lettera h-ter) possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.</p>

Si noti come, con riferimento ai commi 1,2 e 3 il legislatore apportò solo piccole modifiche.

Un maggior livello di analiticità è invece contenuto nel comma 4 che disciplina l'attività ed i vincoli del tesoriere ed in generale dei riscottori speciali.

Con riferimento agli elementi essenziali l'ordinativo di incasso dovrebbe prevedere:

- a) il numero progressivo dell'ordinativo per esercizio finanziario, senza separazione tra conto competenza e conto residui;
- b) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- c) la denominazione dell'Ente;
- d) la somma da riscuotere in cifre ed in lettere;
- e) l'indicazione del debitore;
- f) la causale del versamento;
- g) la codifica di bilancio ed il codice SIOPE;
- h) le indicazioni per l'assoggettamento o meno all'imposta di bollo di quietanza;
- i) l'eventuale indicazione: "entrata vincolata". In caso di mancata indicazione, le somme introitate sono considerate libere da vincolo;
- f) l'annotazione "contabilità fruttifera" ovvero "contabilità infruttifera". In caso di mancata annotazione, il Tesoriere imputa le riscossioni alla contabilità infruttifera;
- g) il codice della transazione elementare

Tornando ad analizzare il testo di legge, si noti come i primi due commi risultano di fatto inalterati, mentre il comma tre, relativo ai contenuti dell'ordinativo di riscossione (reversale

d'incasso) subisce alcune integrazioni con riferimento al codice SIOPE (già da tempo introdotto ma non regolamentato nel TUEL) e i codici identificativi della transazione elementare e che, ai sensi del comma 4 sexies dello stesso articolo dovranno essere applicati dal 1 gennaio 2016 (data in cui sarà obbligatorio applicare anche la codifica richiamata).

10.4.1 RISCOSSIONI SENZA ORDINATIVO

In nessun caso il tesoriere dell'ente può rifiutare la riscossione di entrate.

Nel caso di riscossioni senza ordinativi d'incasso, il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso.

Il servizio economico finanziario dovrà emettere i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità entro 60 giorni dall'incasso, attribuendoli all'esercizio in cui l'incasso è stato effettuato (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

Il principio contabile applicato alla competenza finanziaria potenziata precisa che nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione degli incassi tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

Le somme introitate dal tesoriere dovranno essere imputate al capitolo di bilancio a cui si riferiscono rispettando anche il principio di competenza: ne consegue che, ad esempio, le reversali che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente, dovranno essere imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.

Più in generale si richiama l'attenzione sul principio (ma la stessa regola vale anche per i pagamenti) per cui gli incassi effettuati in un esercizio non possono essere regolarizzati imputandoli al bilancio dell'anno successivo in quanto emettere un titolo di entrata (o di spesa), sia in c/competenza sia in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l'operazione di cassa è eseguita, costituisce una rappresentazione contabile del fatto gestionale che non rispetta il principio contabile della veridicità.

11 LE SPESE

Al pari di quanto già visto per l'entrata l'implementazione del principio di competenza finanziaria potenziata nei testi legislativi vigenti trova completa attuazione al termine del periodo di sperimentazione ed assume l'assetto definitivo con il D. Lgs. 126/2014 che, oltre a modificare gli articoli del D. Lgs. 118/2011, introduce modifiche anche al Testo Unico degli enti locali, adeguandolo di conseguenza alle nuove prescrizioni.

11.1 COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELLA SPESA

Con riferimento alla spesa, il principio contabile concernente la contabilità finanziaria al punto 5.1 precisa:

“5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- a) la ragione del debito;*
- b) l'indicazione della somma da pagare;*
- c) il soggetto creditore;*
- d) la scadenza dell'obbligazione;*
- e) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.*

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione⁹⁹, di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o

⁹⁹ La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo ad eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose.

Si intendono per prestazioni periodiche quelle che si ripetono a distanza di tempo a scadenze determinate, come ad es. la fornitura quotidiana di determini beni necessari per la gestione della propria attività, mentre le prestazioni continuative sono rese senza interruzioni per tutta la durata del contratto, come accade, ad es., in materia di erogazione di gas o di energia elettrica”;

Il contratto di somministrazione si distingue:

- a) dal contratto di appalto, perché l'oggetto dell'appalto si sostanzia nel compimento di un'opera o di un servizio, mentre il contratto di somministrazione ha ad oggetto la fornitura continuativa o periodica di cose;

continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento.”

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).”

9+Si noti come gli elementi costitutivi dell'impegno non vengono modificati rispetto a quanto previsto nell'ordinamento precedente. Cambia invece la loro applicazione in relazione al fatto che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nel medesimo esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Ne consegue che

- il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa,
- la registrazione dell'impegno avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Tali prescrizioni trovano corrispondenza nel D. Lgs. 267/2000 che risulta così modificato:

183. Impegno di spesa.	183. Impegno di spesa Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.	1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.
2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:	2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:
a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;	a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi
b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;	b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;
c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.	c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel

- b) dal contratto di vendita a consegne ripartite, nel quale, attesa l'unicità della prestazione, la consegna di una determinata quantità di cose avviene in più momenti ed in modo frazionato per agevolare l'esecuzione o il ricevimento della medesima prestazione. Il contratto di somministrazione, invece, è volto a soddisfare un bisogno che perdura nel tempo. Un'ulteriore differenza tra il contratto di fornitura e il contratto di vendita a consegna ripartita è la possibilità di recesso, previo preavviso, senza penali

	contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.
3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.	3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.
4. Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.	Idem
5. Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:	5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.
a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;	abrogato
b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;	abrogato
c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;	abrogato

<p>e bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;</p>	<p>abrogato</p>
<p>e) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.</p>	<p>abrogato</p>
<p>Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.</p>	<p>abrogato</p>
<p>6. Possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese.</p>	<p>6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:</p> <p>a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;</p> <p>b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.”</p> <p>Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.</p>
<p>7. Per le spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e per quelle determinate che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale si tiene conto nella formazione dei bilanci seguenti degli impegni relativi, rispettivamente, al periodo residuale ed al periodo successivo.</p>	<p>7 I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.</p>
<p>8. Gli atti di cui ai commi 3, 5 e 6 sono trasmessi in copia al servizio finanziario dell'ente, nel termine e con le modalità previste dal regolamento di contabilità.</p>	<p>8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma</p>

	<p>comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.</p>
<p>9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui all'articolo 151, comma 4.</p>	<p>9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e integrazioni. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ai commi 7 e 8.</p>
	<p>9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>

Anche in questo caso, dalla lettura del testo e dal confronto delle due formulazioni si evincono alcuni aspetti di novità; in particolare l'articolo 183 del D.Lgs. 267/2000, in materia di impegno, risulta così modificato:

- a) al comma 1, laddove si qualifica la fase dell'impegno come costituente il primo momento del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata:
 - o la somma da pagare,
 - o il soggetto creditore,
 - o la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151,
 - o la relativa scadenza;
- b) alla lettera b) del comma 2, laddove è prevista dalla legge l'occorrenza del perfezionamento dell'impegno già con l'approvazione del bilancio, nei casi di assunzione di mutui e del pagamento delle relative rate (viene previsto anche il caso in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato);
- c) la lettera c) del comma 2, laddove si chiarisce che il perfezionamento dell'impegno per spese dovute nell'esercizio in ragione di norme di legge, si realizza con l'approvazione del bilancio e si prevede: «c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.»;
- d) il terzo periodo del comma 3, laddove viene stabilito che quando la "prenotazione" di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione stessa si tramuta in "impegno", e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati, si modifica prevedendo che le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione

- vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo;
- e) i commi 5, 6, 7 e 8, laddove sono stabilite le regole per l'assunzione degli impegni per spese in conto capitale ed a carico degli esercizi successivi al primo. I particolare in detti commi il testo previgente viene sostituito da quello che segue: «5. *Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.* 6. *Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente: a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo; b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale. Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.* 7. *I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.* 8. *Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.»;*
- f) al primo periodo del comma 9, laddove è precisato che i regolamenti di contabilità stabiliscono le modalità di assunzione degli impegni di spesa da parte dei responsabili dei servizi, è specificato che tale disciplina debba avvenire nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;
- g) dopo il comma 9 è inserito il seguente: «9-bis. *Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.*».

11.2 L'IMPEGNO DI SPESA : LA FATTISPECIE GENERALE

Conclusa questa breve disamina delle disposizioni normative che disciplina l'impegno così come riportato nel principio contabile applicato e nella nuova versione dell'articolo 183 del TUEL vorremo soffermarci sulle varie casistiche di carattere generale e speciale che il legislatore ha previsto.

Richiamando quanto riportato nel paragrafo precedente potremmo concludere che, con riferimento alle spese, la regola generale prevede l'iscrizione della posta contabile nel bilancio in

relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario, per cui l'impegno è effettuato:

- nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione passiva
- con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Dalla lettura del principio contabile applicato alla gestione si evince che

- a) il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa,
- b) la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato,
- c) con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Ne consegue che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Al pari di quanto visto per le entrate anche con riferimento alle spese, per *scadenza dell'obbligazione* si intende il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile e, a tal fine, la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale *"non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento"*.

Ciò detto occorre poi aggiungere che il principio contabile allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 individua una serie di fattispecie particolari da prendere in considerazione nella fase di implementazione del nuovo sistema contabile.

11.3 LA COMPETENZA POTENZIATA: I RIFLESSI SULLA GESTIONE

Dalla lettura del paragrafo precedente è facile intuire come la sua applicazione incida profondamente sulla gestione contabile e sull'organizzazione degli enti, modificandone radicalmente regole, comportamenti e prassi. Esso, infatti, determina una profonda rivisitazione finanche della modalità di costruzione dei bilanci ed impatta sulla modalità di attuazione della funzione programmatrice e autorizzatoria degli organi preposti.

La coincidenza, infatti, tra la scadenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e l'esercizio finanziario in cui accertamento e impegno sono rilevati contabilmente, garantisce l'avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale e rende possibile un'auspicabile e incisiva riduzione dell'entità dei residui.

Uno dei problemi più significativi che potrebbero incontrarsi in fase applicativa riguarda il necessario raccordo che deve essere instaurato tra gli uffici preposti alla spesa (primi fra tutti gli uffici tecnici) ed il servizio finanziario dell'ente. Schematizzando, tali problematiche applicative potrebbero essere distinte tra quelle:

- relative al riaccertamento dei residui;
- legate alla corretta contabilizzazione delle spese di competenza.

Sulla tematica del riaccertamento dei residui si rinvia agli appositi capitoli contenuti in questo testo; per quanto riguarda la gestione di competenza è necessario richiamare lo strumento del "cronoprogramma" di cui al seguente paragrafo.

11.3.1 LE SPESE PLURIENNALI ED IL CRONOPROGRAMMA

Con riferimento alla gestione della spesa a valere su più esercizi, la problematica con cui inizialmente ci si scontra è rappresentata dalla loro corretta imputazione; in questo senso, uno strumento che potrebbe semplificare il confronto tra i vari uffici dell'ente è rappresentato dal "cronoprogramma" che, quantunque costituisca un allegato obbligatorio delle sole opere pubbliche, potrebbe essere applicato anche ad altre tipologie di spesa che si protraggono nel tempo.

A tal fine è utile richiamare alcuni concetti e disposizioni già presenti nel nostro ordinamento, con riferimento all'opera pubblica, precisando però che, almeno fino ad oggi, raramente hanno trovato piena applicazione.

Alla luce delle nuove prescrizioni normative il cronoprogramma viene ad assumere, tanto in sede di programmazione quanto di gestione e rendicontazione, una particolare importanza non solo per i riflessi sulla corretta imputazione della spesa, ma anche per la conseguente quantificazione dei correlati fondi pluriennali vincolati di cui parleremo nei paragrafi seguenti.

Si ricorda che già da tempo tutti i progetti esecutivi di un'opera pubblica, ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. 207/2010, devono essere corredati di questo documento, fondamentale in tutte le fasi dell'appalto, e che costituisce parte integrante del contratto in quanto:

1. stabilisce la durata dei lavori, e quindi del relativo contratto, e deve essere utilizzato (art.124) per stabilire l'importo delle eventuali garanzie fidejussorie bancarie o assicurative che l'impresa deve fornire alla stazione appaltante;
2. costituisce, per i contratti pluriennali, la base per l'aggiornamento dei prezzi secondo la modalità del "prezzo chiuso" previsto dal comma 3, art. 133 del Codice dei Contratti (D. Lgs. 163/2006);
3. controlla la fase di esecuzione.

L'aggiornamento del cronoprogramma deve essere curato dal direttore dei lavori al fine di adeguarne i contenuti tenendo conto delle eventuali difformità rispetto alle previsioni contrattuali, proponendo i necessari interventi correttivi.

In altri termini il cronoprogramma è un diagramma finanziario dell'opera e, come tale, esplicita la distribuzione delle spese di esecuzione di un opera nel tempo, comprese le date degli stati di avanzamento dei lavori da riportare nel capitolato speciale d'appalto.

Nella forma più semplice, il cronoprogramma può essere realizzato mediante una tabella a due colonne in cui si riportano i periodi di riferimento e gli importi che si prevede di impegnare nel periodo corrispondente. È evidente, tuttavia, che una simile rappresentazione può risultare di non agevole lettura; per renderne più immediata la consultazione è preferibile affiancare ad una rappresentazione testuale anche una rappresentazione grafica utilizzando un diagramma cartesiano o un diagramma di Gantt.

Ai fini contabili la soluzione semplificata adempie a tutte le esigenze informative richieste dal nuovo decreto legislativo.

Data di scadenza	Descrizione	Importo
xx/xx/xxxx	XX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXX	00000,00
.....		
Totale		

Lo stesso prospetto allegato alla determina di impegno potrà essere utilizzato anche con riferimento a spese e progetti relativi al titolo 1 che si prevede di dover comunque pagare in esercizi successivi.

Una domanda che dovremmo porci ed alla quale il legislatore ha dato una prima risposta nel principio contabile applicato alla competenza finanziaria, è quella relativa all'ipotesi di assenza di un cronoprogramma in sede di costruzione del bilancio ed alle modalità con cui, in questo caso, si determina la consistenza del *fondo pluriennale vincolato*. In tali casi, il fondo è imputato nella spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, alla missione ed al programma cui si riferisce la spesa e, nel PEG, è "intestato" alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, ancorché non risultino determinati tempi e modalità di esecuzione.

Successivamente, nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (e della conseguente previsione dei SAL e della effettuazione delle spese), si apportano le necessarie variazioni di bilancio per ciascun esercizio considerato nel trienni di previsione, stanziando la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e provvedendo, quando l'obbligazione giuridica è sorta, all'impegno dell'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

11.4 IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)

Come già accennato in occasione della iniziale rassegna delle novità introdotte dal D. Lgs. 124/2011 di correzione ed integrazione del D. Lgs. 118/2011, il *Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)* costituisce certamente, anche per le implicazioni contabili che produce sia in sede di costruzione del bilancio che di gestione e rendicontazione, uno degli istituti contabili più interessanti ed innovativi.

Il FPV è direttamente correlato al *principio della competenza potenziata* in quanto quest'ultimo principio prevede che il "fondo pluriennale vincolato" assurga a strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, e che evidenzi, con trasparenza e attendibilità, il procedimento di impiego di quelle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per l'effettivo utilizzo.

Al fine di comprenderne il significato del FPV è sufficiente considerare l'esempio che segue: ipotizziamo una spesa finanziata per pari importo da un'entrata vincolata (per semplicità un'opera pubblica).

L'entrata viene accertata e riscossa nell'esercizio in corso (N) per euro 100.

La spesa deve invece essere imputata al prossimo esercizio (N+1), perché solo allora l'obbligazione sarà esigibile.

Nel precedente ordinamento contabile l'entrata e la spesa sarebbero state imputate entrambe per competenza all'esercizio N, ai sensi dell'articolo 183 comma 5 del D. Lgs. 267/2000. Nell'anno N+1 l'intera gestione sarebbe avvenuta in conto residui; schematizzando:

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno	100	-
Saldo capitoli vincolati	0	-

Le registrazioni nel precedente ordinamento contabile

Al contrario, l'applicazione del principio di *competenza finanziaria potenziata* ai due esercizi (N ed N+1) determina, nel primo esercizio un saldo positivo per effetto dall'accertamento mentre, nell'anno successivo un saldo negativo di pari importo (-100) a causa della discrasia temporale dell'imputazione della spesa rispetto all'entrata; schematizzando:

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno	-	100
Saldo capitoli vincolati	+100	-100

Le registrazioni nell'ordinamento contabile modificato dal D. Lgs. 118/2011

In altre parole, in assenza di uno strumento correttivo, in caso di applicazione del principio di *competenza finanziaria potenziata* si determinerebbe un avanzo d'amministrazione nel primo esercizio che dovrebbe essere riapplicato a quello successivo per far fronte al disavanzo.

A tal fine, proprio per correlate le entrate vincolate di competenza imputate ad un esercizio con le relative spese impegnate nello stesso esercizio, ma imputate ad un esercizio successivo, è stata previsto il Fondo Pluriennale Vincolato che rappresenta un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

In altre parole, si tratta di un saldo finanziario:

- che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso e
- che nasce dall'esigenza di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Inoltre:

- è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese;
- riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Riprendendo l'esempio, la corretta applicazione del FPV determina la rappresentazione contabile schematizzata nel seguente prospetto. Si noti come, a seguito dell'introduzione del Fondo pluriennale vincolato e senza modificare l'imputazione delle entrate e delle spese a due diversi esercizi, il saldo sia nell'anno N che nell'anno N+1 sia pari a zero.

	Esercizio N	Esercizio N+1
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100
b) Accertamento	100	-
c) Impegno	-	100
d) Fondo pluriennale vincolato (spesa)	100	
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0

Le registrazioni nell'ordinamento contabile modificato dal D. Lgs. 118/2011 con il FPV

Lo stesso esempio può essere ulteriormente articolato ipotizzando che la spesa di 100 non sia oggetto di un unico pagamento nel corso dell'anno N+1, ma sia effettuata sulla base di un cronoprogramma ripartito come segue:

Data di scadenza	Descrizione	Importo
xx/xx/N +1	Pagamento 1 (ad es. 1°SAL)	10,00
xx/xx/N +2	Pagamento 2 (ad es. 2°SAL)	50,00
xx/xx/N +3	Pagamento 3 (ad es. 3°SAL)	40,00
		Totale 100,00

In questo caso la rappresentazione contabile nei vari esercizi sarebbe:

	Esercizio N	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizio N+3
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100	90	40
b) Accertamento	100	-	-	-
c) Impegno	-	10	50	40
d) Fondo pluriennale vincolato ((spesa)	100	90	40	-
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0	0	0

Dalla lettura dell'esempio ed in particolare dell'ultima tabella qui sopra riportata, si comprende il senso di quanto riportato nel punto 5.3 del principio contabile della contabilità finanziaria allegato 2 al D. Lgs. 118/2011 secondo cui: *“Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.*

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza

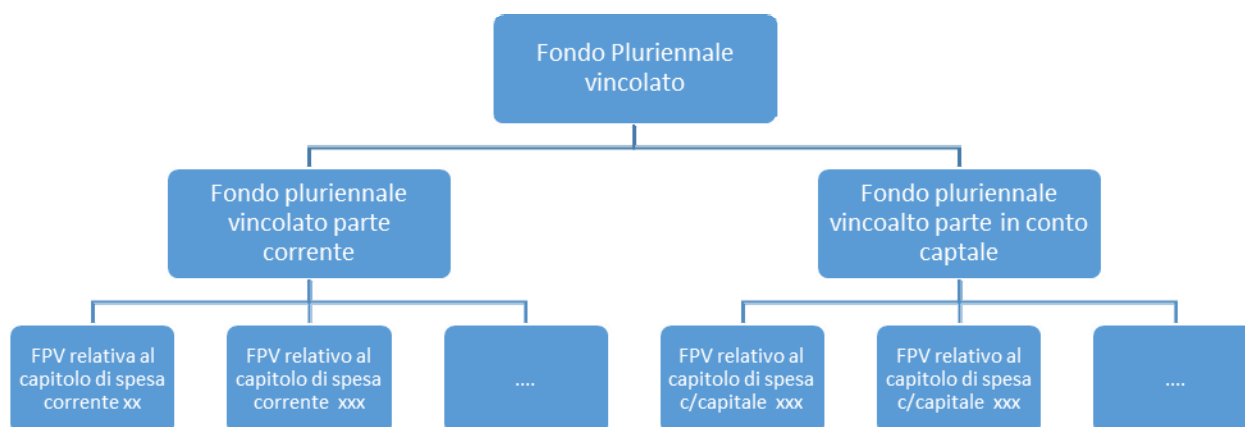
finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.”

È importante evidenziare che la costruzione del FPV non è limitata alle sole spese d'investimento ma può e deve essere attivata ogniqualvolta ne ricorrano i presupposti, anche per garantire la copertura di spese correnti, come ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui la corrispondente spesa diviene esigibile.

11.4.1 L'ISCRIZIONE DEL FPV IN ENTRATA ED IN SPESA

Una volta definita la natura del Fondo Pluriennale Vincolato occorre analizzare le modalità di iscrizione nella parte entrata e nella parte spesa del bilancio.

In entrata, come meglio potrà essere analizzato quando tratteremo degli allegati al bilancio, il Fondo è iscritto, in forma aggregata, prima del titolo 1 distinto in parte corrente e in c/capitale.



La sua quantificazione è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, in corrispondenza dei singoli programmi cui le spese si riferiscono. Schematizzando, con riferimento alla tabella del precedente esempio, le frecce pongono bene in evidenza la correlazione esistente tra il totale del Fondo iscritto in entrata di un anno ed il totale del Fondo iscritto in spesa dell'anno precedente.

	Esercizio N	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizio N+3
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100	90	40
b) Accertamento	100	-	-	-
c) Impegno	-	10	50	40
d) Fondo pluriennale vincolato	100	90	40	-

((spesa)				
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0	0	0

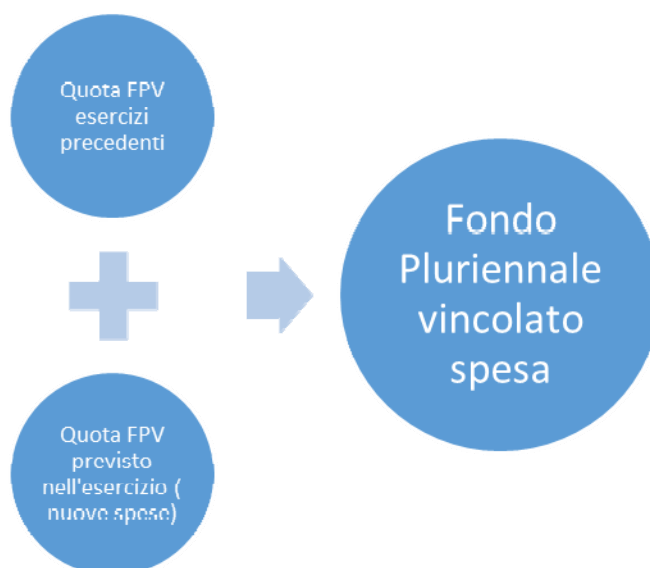
Da un punto di vista gestionale il Fondo iscritto in entrata è da intendersi automaticamente accertato.

Inoltre, a seguito dell'attività ordinaria di riaccertamento dei residui, nella quale l'ente verifica singolarmente se gli impegni presentano i requisiti per essere conservati o per essere rinviati agli esercizi successivi, il FPV potrà subire, sia con riferimento al primo esercizio che a quelli successivi, modifiche (in aumento ed in diminuzione) al fine di rilevare le variazioni intervenute nei relativi cronoprogramma.

Per quanto concerne la spesa, invece, gli stessi modelli di bilancio prevedono che ciascuna unità elementare del bilancio presenti separatamente la voce relativa al "Fondo Pluriennale Vincolato" che, come già detto, misura la quota parte della spesa già finanziata da rinviare ad esercizi successivi.

E' importante sottolineare che la voce del Fondo di parte spesa somma in se due diverse fattispecie del tutto differenti:

1. la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti, che costituisce la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui inerisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
2. le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui inerisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.



La quota riportata al punto 1 (risorse accertate negli esercizi precedenti) finanziata da risorse confluite nel fondo dall'anno precedente, è composta da spese già impegnate ma non imputabili all'esercizio perché non esigibili: evidenzia quindi "*lavori e forniture in corso di esecuzione*".

La quota riportata al punto 2 (risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio) costituisce invece una previsione di spesa futura da rinviare agli esercizi futuri solo nel caso in cui la corrispondente entrata risulti accertata in corso d'anno. In tal caso possono verificarsi due differenti fattispecie:

- a) l'entrata corrispondente viene accertata: il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile ed è possibile procedere all'impegno sia delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), sia delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo). Si ricorda che sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni né effettuare pagamenti.
- b) l'entrata corrispondente non viene accertata. In questo caso confluiscono in economia di spesa tanto le previsioni di impegno quanto la corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato.

11.4.2 IL FPV NELLE PRENOTAZIONI DI SPESA

Il nuovo ordinamento prevede due eccezioni alle regole di definizione del FPV tese ad evitare che una applicazione "ortodossa" del principio di competenza finanziaria potenziata allunghi i tempi dei procedimenti amministrativi.

In quest'ottica sono da leggere le eccezioni riportate nel punto 5.4 del Principio contabile della contabilità finanziaria (allegato 2) riguardanti le "prenotazioni della spesa" (1) di *gare formalmente indette* e (2) del *quadro economico dell'opera*, unici casi in cui è consentita la costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.

A riguardo il principio prevede che possono essere finanziate dal Fondo pluriennale (e solo ai fini della sua determinazione):

- a) tutte le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 "Codice dei contratti pubblici", esigibili negli esercizi successivi, anche se non interamente impegnate (in parte impegnate e in parte prenotate), sulla base di un progetto approvato del quadro economico progettuale;
- b) le spese riferite a procedure di affidamento attivate¹⁰⁰ ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera (ancorché non impegnate).

A riguardo sono però previste specifiche condizioni:

- con riferimento al punto a), la costituzione del fondo per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputati secondo esigibilità, ancorché relativi solo ad alcune spese del quadro economico progettuale escluse quelle di progettazione. In altre parole, *l'impegno delle sole spese di progettazione non consente la costituzione del FPV* per le spese contenute nel quadro economico progettuale;
- con riferimento al punto b), in assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di

¹⁰⁰ Per "procedure attivate "gara formalmente indetta ai sensi dell'art. 53, comma 2" si intende, ad esempio, affidamenti in economia, o la pubblicazione del bando di gara, mentre nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di bando, consentita negli specifici casi di cui all'art. 57 del D.lgs. 163/2006 (ad es. quando in esito all'esperimento di una procedura aperta o ristretta, non è stata presentata nessuna offerta, o nessuna offerta appropriata o nessuna candidatura; ragioni tecniche ed artistiche impongono che il contratto sia affidato unicamente ad un operatore economico determinato; ragioni di estrema urgenza; lavori complementari), si fa riferimento al momento in cui, ai sensi dell'art. 57 del D.lgs. 163/2006, gli operatori economici selezionati vengono invitati a presentare le offerte oggetto della negoziazione, con lettera contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta.

amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

In entrambi i casi, una volta effettuata l'aggiudicazione definitiva della gara:

- le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, anche se non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato;
- gli eventuali ribassi di asta, costituiscono economie di bilancio e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione. Unica eccezione è quella per cui, nel frattempo, sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione.

Quando l'opera è completata o anche prima, in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione nella sezione riferita alla natura dei finanziamenti.

Viceversa, se nel corso della gestione sono stati assunti impegni pluriennali relativi ad esercizi successivi, è facoltà dell'ente prenotare le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione.

11.4.3 LE VARIAZIONI DEL FPV

Il Fondo Pluriennale vincolato per sua natura è di ammontare variabile, che subisce incrementi e riduzioni per effetto del ritardo o delle accelerazioni nell'esecuzione (quindi alle modifiche del cronoprogramma) dell'opera o del progetto di spesa.

Proprio per tale ragione, così come meglio vedremo trattando della flessibilità del bilancio e del PEG, ai dirigenti responsabili della spesa è riconosciuta la possibilità, se prevista dal regolamento di contabilità dell'ente, di autorizzare variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, con esclusione delle variazioni che, ai sensi dall'art. 3, comma 7, del D. Lgs. 118/2011 sono di competenza della giunta.

Riprendendo l'esempio precedente ed ipotizzando un'accelerazione nei tempi di realizzazione dell'opera nel secondo anno (ipotizziamo che nell'esercizio N+1 si realizzi un SAL pari a 30 e, cioè, 10+20) sarà necessario procedere come segue:

- Incrementare l'impegno nell'esercizio N+1 riducendo per pari importo l'impegno nell'esercizio N+2
- Ridurre nell'esercizio N+1 il FPV spesa di pari importo (20) e contestualmente modificare il FPV entrate (-20) nell'esercizio successivo N+2

	Esercizio N	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizio N+3
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100	90-20=70	40
b) Accertamento	100	-	-	-
c) Impegno	-	10+20=30	50-20=30	40
d) Fondo pluriennale vincolato ((spesa)	100	90-20=70	40	-
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0	0	0

Variazioni possono verificarsi anche se nel corso dell'esercizio si procede alla cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato. Questa operazione comporta la necessità di procedere alla contestuale riduzione della dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata che deve essere ridotto in occasione del rendiconto, con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione.

Si ricorda infine che è possibile utilizzare il fondo pluriennale iscritto in entrata solo nel caso in cui il vincolo di destinazione delle risorse che hanno finanziato il fondo pluriennale preveda termini e scadenze il cui mancato rispetto determinerebbe il venir meno delle entrate vincolate o altre fattispecie di danno per l'ente.

11.4.4 IL FPV: MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE

Al fine di garantire una corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è fondamentale che il sistema informativo contabile dell'ente sia in grado di individuare, per ciascun programma, gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato, distinguendoli per esercizio di imputazione. Tra le tecniche a tal fine adottabili, la più semplice consiste nell'applicazione, anche in questo caso, della procedura prevista per la "prenotazione della spesa" secondo cui, all'avvio delle procedure di spesa riguardanti un particolare programma, si procede alla prenotazione sia dello stanziamento del fondo pluriennale in corso di esercizio sia degli stanziamenti di spesa degli esercizi successivi; successivamente, a seguito della formalizzazione dell'obbligazione, gli stanziamenti di spesa sono impegnati e la prenotazione del fondo pluriennale è confermata con l'iscrizione degli estremi dell'impegno (importo, numero, data dell'impegno, esercizio di imputazione).

In tal modo risulta possibile:

- ai fini della predisposizione del consuntivo, distinguere la quota del fondo effettivamente utilizzata nel corso dell'anno dalle quelle non utilizzate, che costituiscono economia di spesa e confluiscono nel risultato di amministrazione;
- ai fini della predisposizione del bilancio di previsione, distinguere la parte del fondo proveniente dall'esercizio precedente destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, dalla parte del fondo destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi. Tale seconda quota del fondo deve essere ri-stanziata nella spesa del bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Ad essa deve essere aggiunta un'ulteriore quota derivante dalla gestione dell'esercizio;
- garantire l'aggiornamento delle scritture riguardanti il fondo, attraverso il ribaltamento, all'inizio di ciascun esercizio, di tutte le informazioni riguardanti gli impegni correlati alla quota del fondo di cui alla lettera b) ri-stanziata in bilancio.

11.4.5 IL FPV: RINVIO ALL'APPENDICE TECNICA DEL PRINCIPIO CONTABILE

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di utilizzo del fondo pluriennale vincolato si rinvia al principio applicato della programmazione di bilancio ed agli esempi dell'appendice tecnica, che costituiscono parte integrante del presente principio, che per completezza espositiva sono di seguito riportati.

11.5 LA PRENOTAZIONE DI SPESA

Il nuovo sistema contabile, ridimensiona notevolmente la possibilità di ricorso alla prenotazione di spesa che comunque resta disciplinato in alcune ipotesi particolari dall'articolo 183 del TUEL .

La prenotazione della spesa, nel nuovo ordinamento disegnato dal legislatore ha lo scopo di costituire un vincolo provvisorio, non esattamente determinato nell'entità, sugli stanziamenti di bilancio e nei limiti della loro disponibilità, per il tempo necessario al completamento delle procedure indispensabili per l'effettuazione delle spese programmate. Può intendersi, ad esempio, come prenotazione la previsione di spesa su specifiche deliberazioni di Giunta completa del parere di regolarità tecnica, dell'importo e del capitolo su cui imputare la spesa.

Essa è adottata con "determinazione" dei responsabili dei servizi ai quali sono stati affidati i mezzi finanziari sulla base del bilancio di previsione che deve contenere:

- l'indicazione delle finalità che si intendono perseguire,
- l'ammontare presunto della spesa con la relativa imputazione a carico della competenza del bilancio annuale.

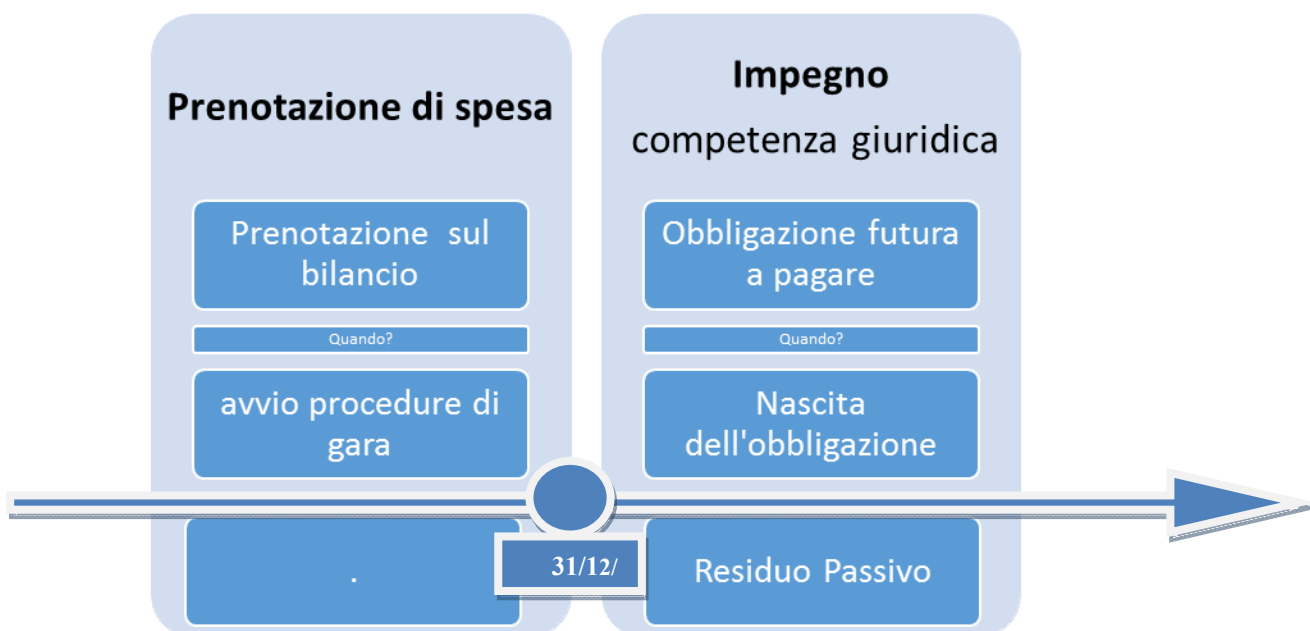
Qualora il provvedimento costituisca il presupposto giuridico-amministrativo per la stipulazione dei contratti, la relativa "determinazione a contrattare" deve contenere le indicazioni previste dall'articolo 192 del D. Lgs. 267/2000.

Le determinazioni di prenotazione dell'impegno, debitamente numerate, datate e sottoscritte, sono trasmesse immediatamente al Responsabile del Servizio Finanziario per il rilascio del parere di regolarità contabile entro il terzo giorno successivo al ricevimento, nonché per le conseguenti registrazioni contabili.

In tale sede il Responsabile del Servizio Finanziario effettua la verifica del provvedimento sia ai fini della salvaguardia della copertura finanziaria dell'impegno in corso di formazione, sia ai fini del processo formativo di perfezionamento dell'obbligazione giuridica da concludersi entro il termine dell'esercizio.

Infatti, a differenza di quanto accadeva in passato, gli impegni "prenotati" ai quali, entro il termine dell'esercizio non hanno fatto seguito una obbligazione giuridicamente perfezionata e scaduta, sono riconosciuti decaduti a cura del Responsabile del Servizio Finanziario e dallo stesso contabilizzati quali economie di gestione rispetto alle previsioni di bilancio cui erano riferiti.

Ne consegue che lo stesso regolamento di contabilità dovrebbe disciplinare il termine entro cui è consentito adottare prenotazioni di spese.

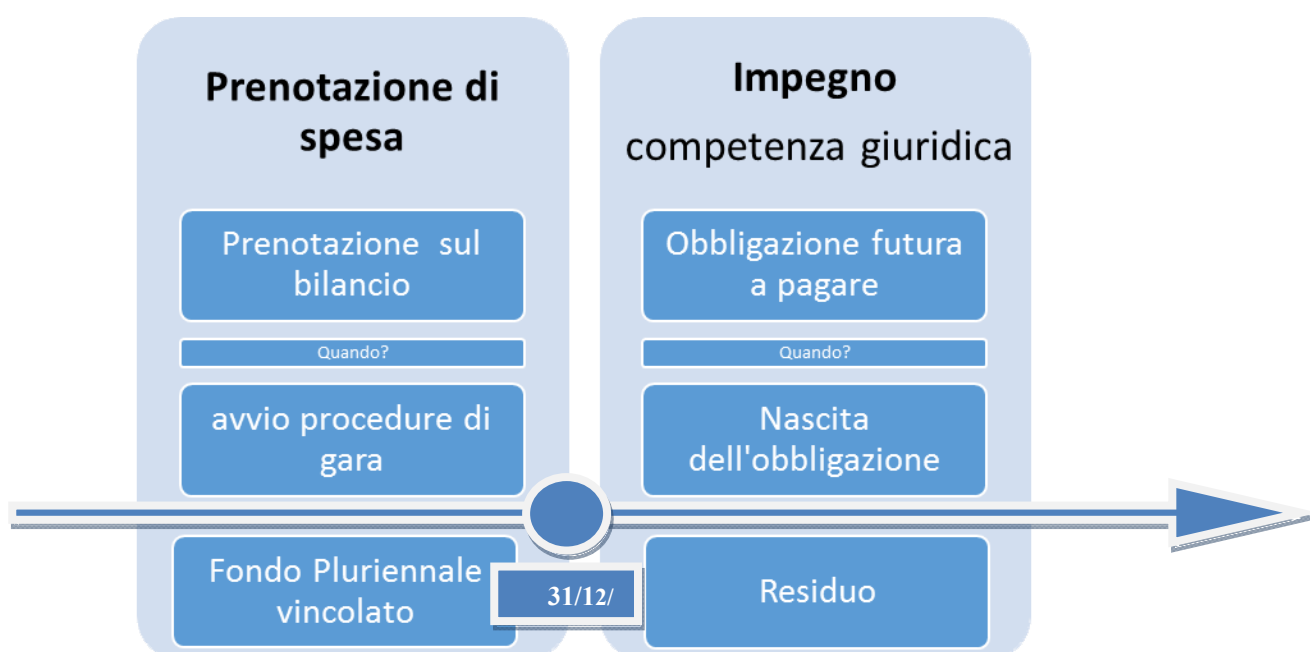


11.5.1 LE PRENOTAZIONI DI SPESE D'INVESTIMENTO

Una particolare disciplina è stata però prevista per le spese di investimento.

Infatti, per i lavori pubblici, le spese prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono, ai sensi del comma 3 dell'art. 183 del D. Lgs. 267/2000, alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione.

In particolare, in assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno in cui è stato effettuato l'impegno di spesa, il Responsabile del Servizio Finanziario, senza ulteriori atti, dovrà provvedere a rettificare l'impegno prenotato iscrivendo il suddetto importo nel Fondo Pluriennale Vincolato – parte spese.



Questa particolare soluzione però non può protrarsi per più di una annualità.

In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo il Responsabile del Servizio Finanziario, con proprio provvedimento, provvede a ridurre il fondo pluriennale di pari importo e a far confluire le economie di bilancio nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale.

11.6 LE ULTERIORI FASI DELLA SPESA

Se l'impegno di spesa subisce una sostanziale rivoluzione nell'ambito della revisione del sistema contabile pubblico in esame, non altrettanto accade con riferimento alle altre fasi della spesa e cioè liquidazione, ordinazione e pagamento.

Queste, di fatto, restano ancorate al precedente dispositivo normativo con piccole modifiche che, comunque non ne cambiano le precedenti caratteristiche.

11.6.1 LA LIQUIDAZIONE

La liquidazione è disciplinata dall'articolo 184 del D. Lgs. 267/2000 e così come nel richiamato articolo precisato, costituisce la fase del procedimento con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

In altri termini con la liquidazione l'obbligazione giuridica subordinata al verificarsi di un evento (prestazione del terzo) propria dell'impegno di spesa assume le caratteristiche di un debito.

Infatti proseguendo nella lettura del testo di legge e del principio contabile 4/3 nel punto 6 viene evidenziato che la liquidazione è registrata contabilmente quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, e cioè solo dopo che il soggetto ordinante e, più in generale l'ente, ha provveduto alla verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto di credito del creditore.

Detto diritto corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e è stata regolarmente impegnata.

Si ricorda che:

- per registrazione contabile si intende qualsiasi forma di evidenza contabile che consente di identificare le spese liquidate, distinguendole da quelle non liquidate;
- la natura esigibile della spesa è determinata sulla base dei principi contabili applicati riguardanti le singole tipologie di spesa. In ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 118/2011, le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente,
- le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio
 - o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa
 - o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

Al fine di poter attestare la liquidabilità della somma richiesta il principio contabile 4/1 relativo alla competenza finanziaria applicata prevede che debba essere verificato che:

- i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

Anche se non disciplinata dal legislatore, una corretta attività di liquidazione dovrebbe articolarsi in tre differenti fasi:

- a) *la liquidazione tecnica*, che consiste nella verifica, da parte del responsabile del procedimento, della regolarità qualitativa e quantitativa della fornitura o prestazione, nonché dei prezzi concordati e delle altre eventuali condizioni contrattuali, sulla scorta dei buoni d'ordine o atti amministrativi specifici. Tale verifica può risultare da una relazione, da un verbale, da una certificazione ovvero da un "visto" apposto sulla fattura;
- b) *la liquidazione amministrativa*, che consiste nell'adozione, da parte del responsabile del servizio competente, del provvedimento formale con il quale, sulla base della documentazione giustificativa, riconosce il diritto acquisito del creditore e dispone la liquidazione in suo favore dell'importo dovuto con riferimento all'impegno assunto ed al pertinente stanziamento di bilancio;
- c) *la liquidazione contabile*, che consiste nel rilascio del visto di liquidazione contabile, da parte del Responsabile del Servizio Finanziario, secondo le modalità e nei termini del regolamento dell'ente, sulla scorta di tutti i documenti giustificativi fatti pervenire dal responsabile proponente.

L'atto di liquidazione o in alternativa la nota di liquidazione¹⁰¹, che conclude la cosiddetta "liquidazione tecnica" sottoscritto dal responsabile del servizio, è trasmesso, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili, al Servizio Finanziario per i conseguenti adempimenti dovrà contenere i seguenti elementi minimi:

- a) il creditore o i creditori;
- b) la somma dovuta;
- c) le modalità di pagamento;
- d) gli estremi del provvedimento di impegno divenuto esecutivo;
- e) il capitolo o l'intervento di spesa al quale la stessa è da imputare;
- f) l'eventuale differenza da ridurre rispetto alla somma impegnata;
- g) l'eventuale scadenza;
- h) il visto di liquidazione tecnica di cui all'articolo seguente.

Al fine di snellire le procedure di spesa si consiglia:

- di non utilizzare le determinazioni anche per le liquidazioni ma di sostituire queste ultime con delle *Note di liquidazione* non soggette a registrazione e pubblicazione all'albo pretorio;
- in alcuni casi limitarsi ad apporre la firma del responsabile del servizio competente sul documento contabile riportando sullo stesso tutti gli elementi già elencati con riferimento alla determinazione di liquidazione.

¹⁰¹ Al fine di snellire le procedure di spesa si consiglia di non utilizzare le determinazioni anche per le liquidazioni ma di sostituire queste ultime con delle Note di liquidazione immediatamente non soggette a registrazione e pubblicazione all'albo pretorio.

11.6.2 L'ORDINAZIONE

La fase che segue la liquidazione della spesa resta l'ordinazione.

L'ordinazione, disciplinata dall'articolo 185 del D. Lgs. 267/2000 come modificato dal D. Lgs. 126/2014, consiste nella disposizione impartita al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto "mandato di pagamento o ordinativo di pagamento" e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari.

In particolare, il mandato di pagamento deve riportare :

- a) la denominazione dell'Ente;
- b) il numero progressivo del mandato di pagamento per esercizio finanziario;
- c) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- d) l'indicazione del creditore o dei creditori o di chi per loro è tenuto a rilasciare quietanza, con eventuale precisazione degli estremi necessari per l'individuazione dei richiamati soggetti nonché del codice fiscale o Partita iva ove richiesto;
- e) l'ammontare della somma lorda - in cifre e in lettere - e netta da pagare;
- f) la causale del pagamento;
- g) la codifica di bilancio;
- h) missione, programma e titolo di bilancio, capitolo e articolo su cui effettuare il pagamento;
- i) il codice SIOPE,
- j) la corrispondente dimostrazione contabile di disponibilità dello stanziamento, sia in caso di imputazione alla competenza, sia in caso di imputazione ai residui (castelletto);
- k) gli estremi del documento esecutivo in base al quale è stato emesso il mandato di pagamento;
- l) l'eventuale indicazione della modalità agevolativa di pagamento prescelta dal beneficiario con i relativi estremi;
- m) le indicazioni per l'assoggettamento o meno all'imposta di bollo di quietanza;
- n) l'annotazione, nel caso di pagamenti a valere su fondi a specifica destinazione: "Vincolato" o "pagamento da disporre con i fondi a specifica destinazione" o altra annotazione equivalente. In caso di mancata annotazione il Tesoriere non è responsabile ed è tenuto indenne dall'Ente in ordine alla somma utilizzata e alla mancata riduzione del vincolo medesimo;
- o) la data, nel caso di pagamenti a scadenza fissa, il cui mancato rispetto comporti penalità, nella quale il pagamento deve essere eseguito;
- p) l'eventuale annotazione "esercizio provvisorio" oppure: "pagamento indilazionabile - gestione provvisoria";
- q) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7 del [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#);
- r) l'identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'articolo 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio.

Ogni mandato di pagamento è corredato di documenti comprovanti la regolare esecuzione dei lavori, forniture e servizi, dai buoni di carico, quando si tratta di magazzino, dalla copia degli atti d'impegno o dall'annotazione degli estremi dell'atto di impegno, dalle note di liquidazione e da ogni altro documento che giustifichi la spesa.

La documentazione della spesa è allegata al mandato successivamente alla sua estinzione ed è conservata agli atti per non meno di dieci anni.

E' interessante segnalare la precisazione contenuta dal principio contabile 4/1 in merito all'autonomia dell'ordinazione rispetto alla fase precedente di liquidazione:

- la liquidazione è registrata quando l'obbligazione è esigibile;
- l'ordinazione quando si decide di pagare l'obbligazione già in precedenza esigibile.

11.6.3 PAGAMENTO

Il pagamento, infine, costituisce l'ultima fase del procedimento di erogazione della spesa.

Esso si realizza nel momento in cui il tesoriere, per conto dell'ente, provvede ad estinguere l'obbligazione verso il creditore.

Ne consegue che il pagamento può aver luogo solo se il relativo mandato risulta regolarmente emesso nei limiti dello stanziamento di spesa del pertinente capitolo del bilancio. A tale fine, l'ente deve trasmettere al tesoriere copia del bilancio approvato e divenuto esecutivo, nonché copia di tutte le deliberazioni, dichiarate o divenute esecutive, di modifica delle dotazioni di competenza del bilancio annuale, comprese quelle relative ai prelevamenti dal fondo di riserva.

Si noti, come, a differenza del passato, il legislatore nell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, ha introdotto, in modo esplicito il divieto di procedere alla temporanea contabilizzazione dei pagamenti tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

Per quanto riguarda le modalità di estinzione i mandati possono essere estinti, su richiesta scritta del creditore e con espressa annotazione riportata sui mandati stessi, con una delle seguenti modalità:

- accredito in conto corrente bancario o postale intestato al creditore. La ricevuta postale del versamento effettuato, allegata al mandato, costituisce quietanza del creditore. Nel caso di versamento su conto corrente bancario, costituisce quietanza la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato ed attestante l'avvenuta esecuzione dell'operazione di accredito;
- commutazione in assegno circolare non trasferibile a favore del creditore, da spedire al richiedente con lettera raccomandata con avviso di ricevimento e con spese a carico del destinatario. In tal caso costituisce quietanza del creditore la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato con l'allegato avviso di ricevimento;
- commutazione in vaglia postale ordinario o telegrafico o in assegno postale localizzato, con tassa e spese a carico del richiedente. In tal caso costituisce quietanza liberatoria la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato con l'allegata ricevuta di versamento rilasciata dall'ufficio postale.

I mandati di pagamento eseguiti, accreditati o commutati con l'osservanza delle modalità appena descritte, si considerano titoli pagati agli effetti del discarico di cassa e del conto del tesoriere.

I mandati non estinti al termine dell'esercizio sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere/cassiere.

12 LA VERIFICA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

Il conseguimento degli equilibri di bilancio costituisce un aspetto di primaria importanza non solo nella predisposizione del bilancio di previsione ma, anche nel corso della gestione, al fine di assicurare, anche al termine dell'esercizio, che l'andamento delle entrate (accertamenti) sia compatibile con quello delle spese (impegni).

L'articolo 193 comma 1 del D. Lgs. 267/2000, infatti, precisa che gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili previste dal D.Lgs. 267/2000, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'articolo 162, comma 6¹⁰².

A tutela di detti equilibri il legislatore riconferma per grandi linee il precedente sistema di controllo riproponendo:

- a) le segnalazioni obbligatorie (disciplinate nel regolamento di contabilità) di fatti e valutazioni che il responsabile finanziario dell'ente deve effettuare al legale rappresentante dell'ente, al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente, al segretario ed all'organo di revisione, nonché alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni non compensabili da maggiori entrate o minori spese, tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio (art. 153 c. 6 TUEL);
- b) la verifica periodica, disciplinata dal comma 2 dell'articolo 193 del TUEL, stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, con cui l'organo consiliare provvede con apposita delibera
 - a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio
 - o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente
 - a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio
 - a. della gestione di competenza,
 - b. di cassa
 - c. ovvero della gestione dei residui;
 - b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194;
 - c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio.

¹⁰² Si riporta il contenuto del comma 6 richiamato: "6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità. "

Con riferimento alle *segnalazioni obbligatorie* il legislatore si limita a definire un termine di sette giorni per la comunicazione al consiglio che dovrà esprimersi nei successivi trenta, ponendo in essere le stesse operazioni riportate con riferimento alla verifica periodica (quelle previste nel comma 2 dell'articolo 193 del TUEL).

Soffermandoci proprio su questo secondo adempimento possiamo notare come esso non subisca notevoli stravolgimenti rispetto al precedente dettato normativo.

E' comunque da segnalare come, anche al fine di raccordare detta attività con "l'assestamento di bilancio" degli enti locali, ma anche dello Stato e delle Regioni, il termine ultimo per la deliberazione da parte del Consiglio viene anticipata al 31 luglio di ciascun anno.

Inoltre, rispetto alla precedente stesura, vigente fino al 2014, è stata espunta una seconda attività, a parere di chi scrive particolarmente importante per assicurare quel controllo in itinere dell'attività programmata: ci riferiamo alla "*verifica dello stato di attuazione dei programmi*" che costituiva la prima gamba della delibera che il Consiglio doveva approvare entro il 30 settembre.

E' interessante sul punto evidenziare che la Commissione Arconet, in risposta ad un quesito formulato da un comune, ha chiarito che la modifica richiamata nel comma 2 elimina l'obbligatorietà della "ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi". Al contempo sottolinea che detta attività di verifica rappresenta un importante tassello nel ciclo di programmazione e controllo che, quantunque non più reso obbligatorio da termini perentori di legge deve essere comunque realizzato dall'ente.

Il legislatore, infatti, ha comunque previsto per i comuni con popolazione superiore a 15 mila abitanti, nell'articolo 147 ter comma 2 del tuel, l'obbligo di effettuare periodiche verifiche sullo stato di attuazione dei programmi.

Dette verifiche sono necessarie:

- a) per eventuali politiche di assestamento del bilancio;
- b) per definire un corretto quadro di programmazione per il triennio successivo.

Ne consegue che la data del 31 luglio, costituisce, certamente, il momento ottimale anche se non più vincolante, per condensare in una unica scadenza ed in unico momento tutti gli adempimenti richiesti dal legislatore.

Proseguendo nell'analisi delle verifiche periodiche previste dall'articolo 193 del tuel si fa notare che il successivo comma 3 richiede all'ente di attivarsi per garantire gli equilibri prevedendo che possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi

- a) le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione,
- b) nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale;
- c) la quota libera del risultato di amministrazione ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate;
- d) la modifica delle tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data del 31 luglio, in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare.

Una ultima riflessione riguarda il sistema sanzionatorio.

Sull'argomento nulla viene modificato rispetto al precedente testo normativo.

Il comma 4 dell'articolo 193 del TUEL prevede che la mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141 del D.Lgs. 267/2000, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo.

12.1 LA VERIFICA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO: UN PERCORSO POSSIBILE

La verifica degli equilibri di bilancio consiste nell'attività di presa d'atto dell'attendibilità delle previsioni di entrata e della congruità della spesa per cui, tenendo conto dello stato dell'accertamento dell'entrata e degli impegni di spesa, gli equilibri di bilancio parziali e complessivi saranno rispettati.

Partendo dal presupposto che il controllo sugli equilibri finanziari è sottoposto alla direzione ed al coordinamento del responsabile del servizio finanziario (ed alla vigilanza dell'organo di revisione) con il coinvolgimento degli organi di governo, del direttore generale e del segretario generale oltre che dei dirigenti/responsabili dei servizi, il lavoro propedeutico da svolgere dovrà essere orientato a raccogliere informazioni non solo sulle attività contabili in essere (facilmente recuperabili dalla contabilità dell'ente) quanto, piuttosto tutte quelle situazioni generate da attività gestionale che non trovano ancora, per ragioni diverse, una rilevazione, nei masti di entrata e di spesa. Ci riferiamo in particolare a quelle ipotesi previste dal comma 2 dell'articolo 194 (debiti fuori bilancio). A tal fine gli uffici di ragioneria dovrebbero procedere a:

- richiedere ai responsabili dei servizi una certificazione sull'eventuale presenza di debiti fuori bilancio e, in tal caso, una relazione sulle modalità per il necessario finanziamento;
- ricalcolare gli equilibri complessivi finanziari dell'ente tenendo conto anche delle segnalazioni intervenute.

Con riferimento al primo punto, dovrà essere richiesto a ciascun responsabile di verificare, ai sensi e nel rispetto del regolamento di contabilità vigente e dell'articolo 194 del D.Lgs. n. 267/2000, la presenza di posizioni debitorie nei servizi di propria competenza per i quali non fossero state rispettate le ordinarie procedure di spesa.

Per quanto concerne la verifica della consistenza e del permanere prospettico degli equilibri di bilancio, il servizio finanziario dovrebbe procedere ad una ricognizione sullo stato di consistenza delle singole poste di entrata e di spesa evidenziando la situazione contabile al 31 luglio e proiettando il valore al 31 dicembre.

Più specificatamente, per poter meglio apprezzare lo stato attuale e futuro (a fine anno) degli equilibri di bilancio, sarebbe opportuno distinguere nell'analisi:

- la Gestione Ordinaria;
- la Gestione Straordinaria.

La prima (Gestione Ordinaria) riassume le entrate e le spese (alla data della presente relazione ed al 31 dicembre) che presentano il carattere della ripetitività.

La seconda (Gestione Straordinaria), invece, sintetizza tutte quelle operazioni che hanno il carattere dell'eccezionalità e che vengono finanziate attraverso le entrate specifiche disciplinate dagli articoli 193 e 194 del D.Lgs. n. 267/2000.

La *Gestione Ordinaria* è ulteriormente suddivisibile in gestione di competenza e gestione residui.

Con riferimento alla gestione ordinaria di competenza, gli equilibri contabili del bilancio sono approfonditi scomponendo quest'ultimo nelle sue principali parti e, cioè, nel:

- Bilancio corrente;
- Bilancio investimenti;
- Bilancio movimento fondi;
- Bilancio di terzi.

Con riferimento alla *Gestione Ordinaria dei residui*, occorre verificare la consistenza e la persistenza delle condizioni che avevano portato l'ente a conservare i residui attivi e passivi all'interno del proprio conto del bilancio.

Anche in questo caso si può sottolineare come una corretta gestione dovrebbe, di fatto, determinare dei risultati della gestione residui prossimi allo zero.

Il risultato complessivo della gestione ordinaria è, quindi, ottenuto sommando il risultato della gestione di competenza con quello della gestione residui.

La verifica della *Gestione Straordinaria* è finalizzata a riscontrare l'eventuale presenza dei componenti straordinari di entrata e di spesa che possano generare effetti sui risultati della gestione.

Ci riferiamo a tutte quelle ipotesi previste dall'articolo 194 del D.Lgs. n. 267/2000, quali:

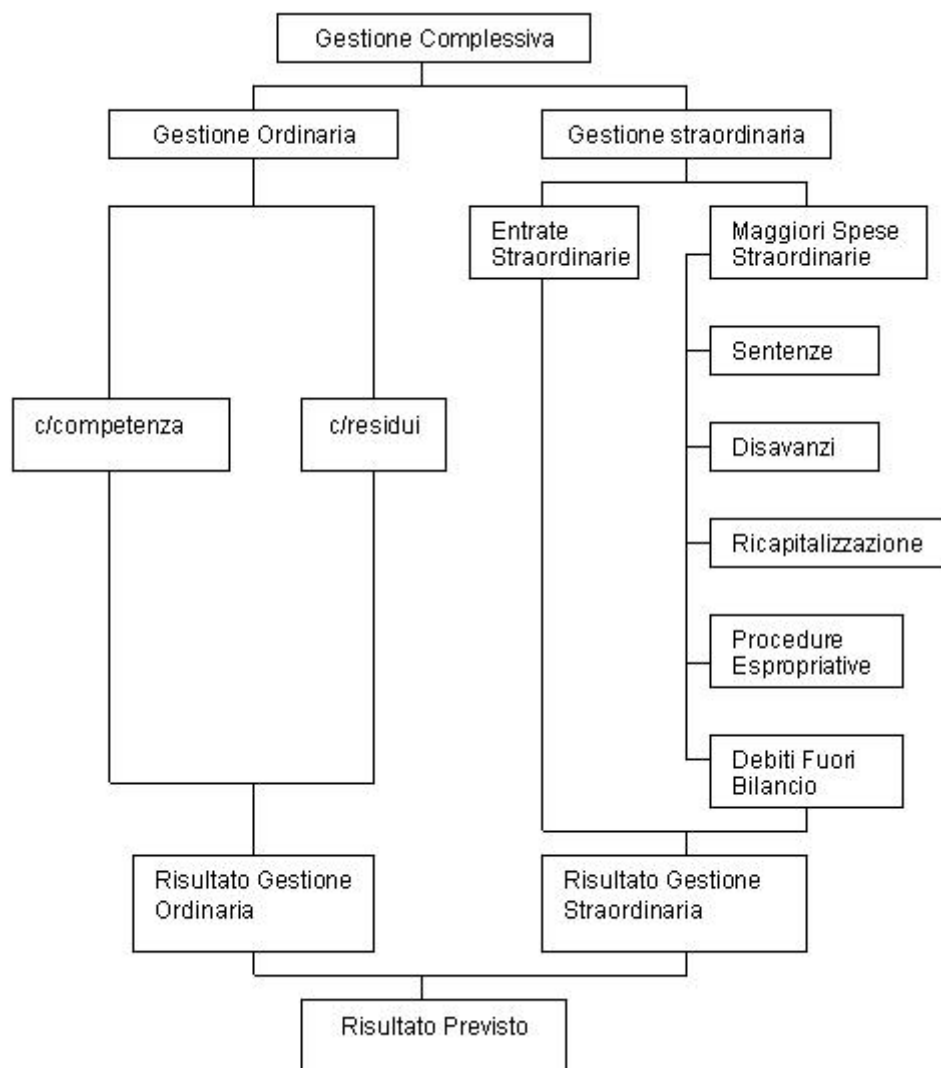
- sentenze esecutive;
- disavanzi di consorzi, ecc.;
- ricapitalizzazioni di società, ecc.;
- procedure espropriative ed occupazioni d'urgenza;
- altre ipotesi di debiti fuori bilancio;

oltre all'eventuale ulteriore disavanzo dell'anno precedente non ancora applicato al bilancio in corso.

La verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio si conclude, quindi, con una stima del *risultato d'amministrazione al termine dell'esercizio* calcolato quale somma algebrica tra:

- il risultato della gestione dell'anno precedente;
- il risultato della Gestione Ordinaria di competenza;
- il risultato della Gestione Residui;
- il risultato della Gestione Straordinaria.

Il grafico che segue sintetizza il processo logico seguito nella presente relazione ed in precedenza descritto.



12.2 LE ULTERIORI VERIFICHE DA EFFETTUARE

La verifica degli equilibri di bilancio non si esaurisce in un riscontro del permanere degli equilibri finanziari ma impone, più che in passato, una lettura congiunta con altre verifiche richiamate nell'articolo 147 quinquies del tuel.

Dalla lettura della norma richiamata si evince che il controllo sugli equilibri finanziari è svolto non solo nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, ma anche delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione.

Ne consegue che l'equilibrio da conseguire inteso come "equilibrio finanziario entrate-spese" non è sufficiente se non inquadrato nel più ampio contesto di finanza pubblica e, dunque in linea con il rispetto delle disposizioni riguardanti il patto di stabilità e i nuovi vincoli introdotti nell'articolo 81 della Costituzione.

Ancora, il controllo in esame implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni. Ci si riferisce a quella galassia di enti ed organismi partecipati a cui il D. lgs. 118/2011 dà con nuovo slancio particolare attenzione.

13 IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICO PATRIMONIALE

13.1 LA NUOVA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Abbiamo già precisato, trattando del nuovo piano dei conti integrato, di come il legislatore, con il D. Lgs. 118/2011, abbia cercato di dare completezza al nuovo sistema contabile riproponendo, con nuovo vigore, una contabilità economico patrimoniale che si affianca a quella finanziaria ben nota.

Non si tratta certamente di una novità assoluta, in quanto già la riforma del 1995 (con il D. Lgs. 77/95, poi recepito dal TUEL, D. Lgs 267/2000) aveva in quel caso per la prima volta previsto una rappresentazione dell'aspetto derivato (economico) dei fatti aziendali, ma la modalità con cui oggi viene proposta costituisce, certamente, un aspetto importante da cui lo stesso legislatore si aspetta risultati ben diversi e migliori da quelli ottenuti con il precedente e richiamato ordinamento.

Infatti, per gli enti locali, che già operano nell'ambito della rilevazione economico – patrimoniale in base all'attuale ordinamento finanziario e contabile, questo aspetto non presenta elementi davvero stravolgenti.

Viene solamente indicata una modalità di attuazione del "sistema contabile" che abbandona la possibilità di trarre le risultanze economiche mediante una riclassificazione e conciliazione dei risultati finanziari (metodo minimale)¹⁰³, mentre introduce il concetto di "contabilità integrata" in grado di rilevare, contestualmente alla registrazione di ogni operazione, tutti gli aspetti che questa presenta sotto i diversi profili:

- finanziari, nell'ambito di una contabilità autorizzatoria;
- economici e patrimoniali nel rispetto dei principi generali tipici della contabilità generale utilizzata da tutti gli operatori economici.

Si tratta certamente di un notevole passo avanti per i cultori della "partita doppia" ma, al contempo occorre ricordare agli stessi, che l'aspetto economico assume esclusivamente una funzione informativa-integrativa posta in essere solo per fini "conoscitivi", in quanto la contabilità economica non riveste, in nessun caso, una valenza di tipo "autorizzatorio" come accade per la contabilità finanziaria.

Detta impostazione è ricavabile dall'articolo 2 del D. Lgs. 118/2011 nella sua ultima stesura, dove si prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato, la norma precisa che la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare:

- i costi/oneri
- i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria).

L'obiettivo che lo stesso legislatore pone a detta ulteriore tipologia rappresentativa è rintracciabile nel punto 1 del principio contabile applicato alla competenza economico patrimoniale riassumibile nel :

¹⁰³ Per un approfondimento si veda E. D'Aristotile F. Rosa "Introduzione alla contabilità economica negli enti locali " CEL editrice 1996

- predisporre il conto economico per rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed impiegate nel corso dell’esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell’ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l’elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell’esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell’ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d’interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

La soluzione utilizzata dal legislatore, dunque, non deve essere interpretata come una volontà di diminuire l’importanza della contabilità economica rispetto a quella finanziaria: al contrario, essa diviene indispensabile per consentire quella operazione di “consolidamento” dei conti assolutamente necessaria per conoscere i risultati gestionali anche quando l’attività dell’ente viene attuata mediante l’utilizzo di entità esterne (istituzioni, società “in house”, unioni ecc.).

13.2 IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Per comprendere le modalità di registrazione dei fatti aziendali nel profilo economico patrimoniale, occorre brevemente richiamare il concetto di “competenza economica”.

A tal fine è interessante dapprima analizzare come il legislatore affronta l’argomento .

Il TUEL, così come modificato dal D. Lgs. 126/2014 si limita, all’articolo 232 a prevedere un rinvio ai principi contabili. Esso infatti riporta *“1. Gli enti locali garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e 4.3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”*

In aggiunta e con riferimento ai comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti si introduce una proroga di ulteriori due anni rispetto agli altri enti, rinviando nel comma 2 dello stesso articolo, l’introduzione e l’obbligo di tenere la contabilità economico patrimoniale al 1 gennaio 2018.

Tornando al principio di competenza economica, una prima definizione è rintracciabile nell’allegato 1 punto 17 del D. Lgs. 118/2011 (principi generali o postulati).

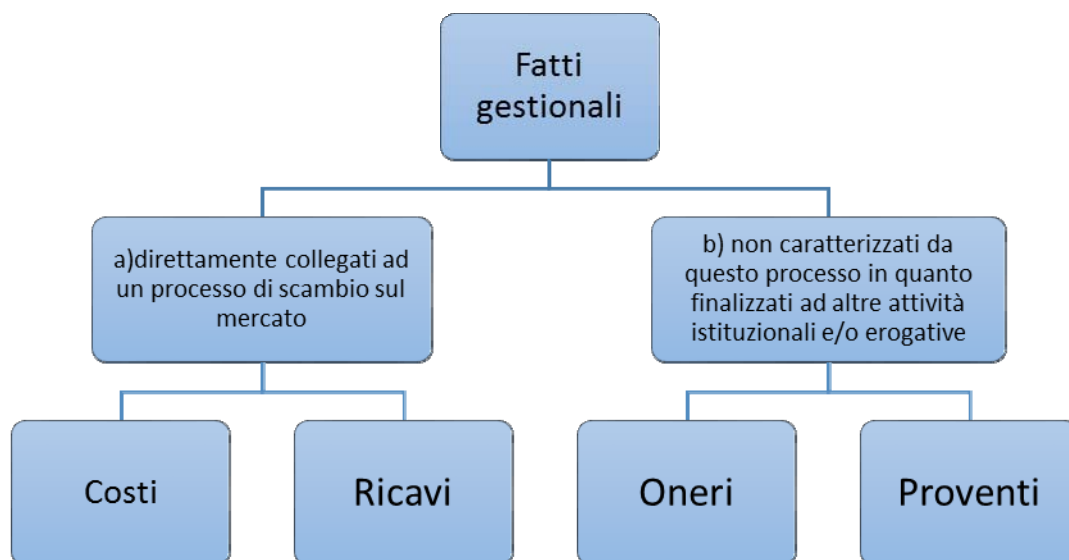
In base a detto principio generale *“la competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.”*

In base a detto principio le operazioni e gli altri eventi devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti all’esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

In realtà il punto 17 dei postulati, ma anche il principio contabile applicato alla competenza economico patrimoniale, precisa che l’analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra:

- a) fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi,

- b) fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.



Nel caso di cui al punto a) la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *"l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)."*

Nell'ipotesi di cui al punto b), invece, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e, quindi, alle diverse categorie di portatori di interesse. Più specificatamente :

- i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:
 - o il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
 - o l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

Costituiscono eccezione al principio esposto i trasferimenti a destinazione vincolata, sia correnti sia in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura degli oneri a cui sono destinati. Infatti, i trasferimenti attivi a destinazione vincolata:

- correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati;
 - in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, sono imputati, per un importo proporzionale all'onere finanziato, negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento).
Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.
- i componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:
- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
 - per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
 - per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
 - i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
 - viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
 - l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza. I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

In aggiunta alle rilevazioni gestionali ed anche non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, dovranno essere presi in considerazione anche i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;

- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

E' interessante segnalare a conclusione di questo paragrafo, come il punto 8 del principio contabile applicato effettui una operazione finale di rinvio precisando che per quanto non specificatamente previsto nel documento, valgono gli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e i principi contabili emanati dall'OIC.

13.2.1 LA MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Nel paragrafo precedente abbiamo cercato di analizzare la regola generale e le eccezioni per le varie tipologie di entrata e di spesa, ai fini di una loro imputazione ai diversi esercizi; altrettanto importante appare l'identificazione della fase di entrata e di spesa in cui effettuare la misurazione dei vari componenti di reddito.

Si ricorda che per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario (aspetto originario) dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Ma, quale momento o, *rectius*, fase dell'entrata e della spesa dovremmo prendere in considerazione?

Si tratta di un tema particolarmente delicato che non pochi problemi aveva generato in passato e non pochi limiti aveva determinato nell'implementazione di un sistema di rilevazione dei fatti gestionali basato su logiche economiche patrimoniali.

Fino allo scorso anno (2014), infatti, non vi era da parte degli enti un obbligo di registrare le fatture in entrata e in uscita in un apposito registro. Si trattava di un aspetto informativo fortemente limitante per i cultori della nuova contabilità.

L'introduzione anche nel TUEL e precisamente nel comma 5 dell'articolo 191 di un registro delle fatture ricevute, certamente aiuta in un percorso di armonizzazione e di rappresentazione unitaria dei vari profili di rilevazione.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, il principio contabile 4/3 precisa che :

- i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate,
- i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Entrata finanziaria - ACCERTAMENTO

- i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate

Spesa finanziaria - LIQUIDAZIONE

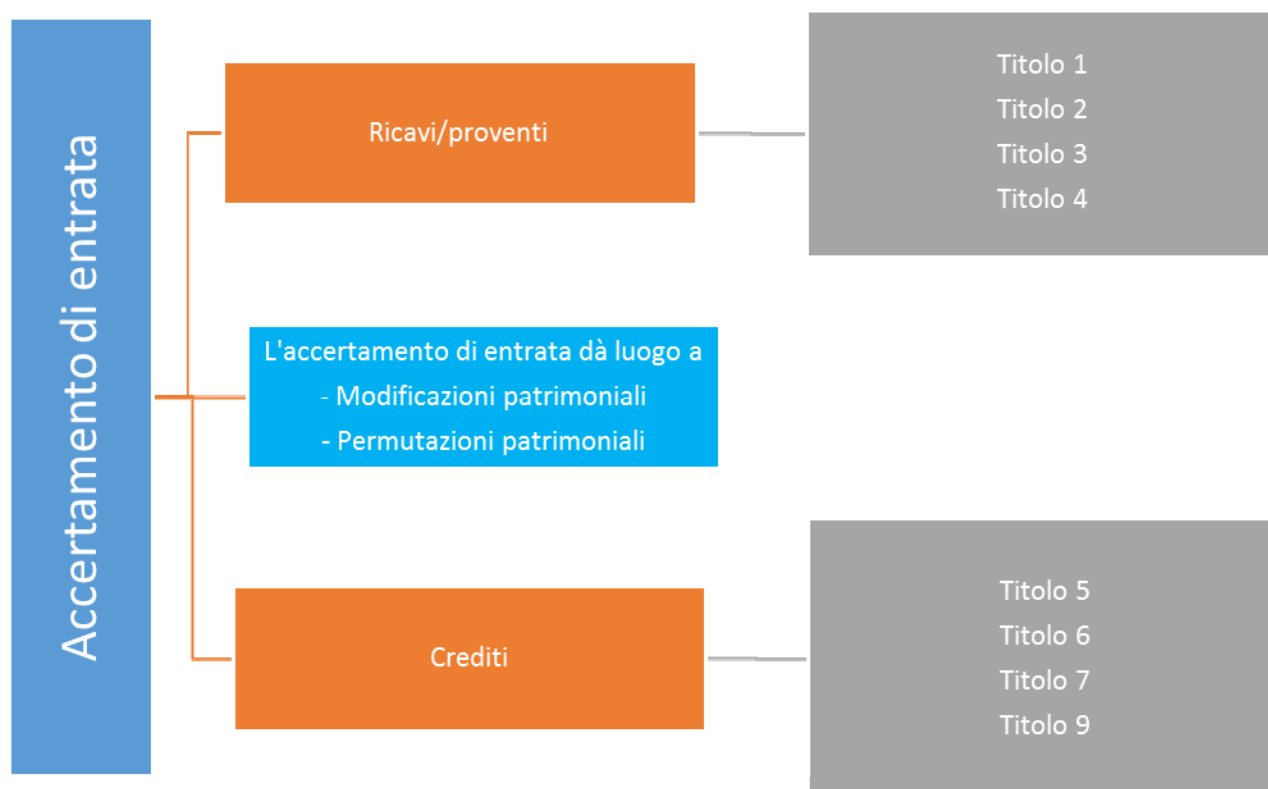
- i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese

Si noti, inoltre, come con riferimento alle *entrate* l'accertamento misuri per l'ente il momento in cui sorge una posizione creditoria nei confronti dei terzi sia nell'ipotesi di una entrata tributaria sia di una extratributaria.

Costituiscono eccezione al principio riportato le entrate:

- del titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria",
- del titolo 6 "Accensione di prestiti",
- del titolo 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere"
- del titolo 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro",
- le entrate e le spese relative al credito IVA
- l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per "Versamenti da depositi bancari".

In queste fattispecie, infatti, l'accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi trattandosi di operazioni misuratrici di *permutazioni patrimoniali*.



Con riferimento *alle spese*, invece, l'impegno di spesa, in base al nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, non costituisce una fase significativa per la rilevazione di una posizione debitoria nei confronti di terzi.

Molto più rilevante, come giustamente individua il principio contabile applicato, è la fase della liquidazione che, così come riportato nel comma 1 dell'articolo 184 del TUEL, è quella attraverso la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

Anche con riferimento alla spesa sono identificabili alcune eccezioni che, al pari dell'entrata, si riferiscono a operazioni permutative del patrimonio che, come tali, non generano alcun riflesso sulla gestione economica dell'esercizio. Ci riferiamo a

- i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le spese il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi quali quelli del:
 - o titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie",
 - o titolo 4 "Rimborso Prestiti",
 - o titolo 5 "Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere"
 - o titolo 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro",
- le spese relative al debito IVA, il cui impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;
- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per "Prelievi da depositi bancari";

Infine, con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

13.2.2 L'INTEGRAZIONE DEI SISTEMI DI CONTABILITÀ

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e per consentire l'integrazione dei sistemi contabili finanziario ed economico patrimoniale.

Detta precisazione, però, costituisce presupposto necessario ma non sufficiente.

Altrettanto importante per un percorso di implementazione del nuovo modello contabile e per l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è anche l'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali.

Il piano dei conti integrato, infatti, consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico, senza alcun aggravio per l'operatore.

Così come già ampiamente trattato in apposita parte del presente testo, la specifica definizione del piano dei conti integrato (relativa al livello minimo di articolazione del piano comune e di ciascun comparto, e alla codifica della transazione elementare da iscrivere nel piano dei conti) è illustrata con l'allegato 6 (introdotto dal D. Lgs. 126/2014).

Il Piano è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico patrimoniali, ed è definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

In particolare da un punto di vista operativo, ogni operazione di gestione viene registrata, secondo la struttura del Piano dei Conti, in una logica integrata in base alla quale, con una unica rilevazione, si rappresentano le informazioni di sintesi nei prospetti del rendiconto finanziario, del conto economico e dello stato patrimoniale.

In altri termini, fin dal momento dell'impegno o dell'accertamento, il sistema integrato è in grado, attraverso la sottostante matrice di correlazione, di definire i percorsi di registrazione anche nell'aspetto economico e patrimoniale sulla base dei principi contabili definiti.



La correlazione tra le scritture della contabilità finanziaria e quelle economico-patrimoniali è diretta in virtù del livello di articolazione del piano dei conti.

Nell'esempio qui di seguito riportato si presenta un estratto della matrice di correlazione nella quale si mostrano i flussi finanziari della gestione, rilevati fornendo simultanea evidenza dell'aspetto finanziario e di quello economico-patrimoniale ad essi connessi.

Le correlazioni non sempre possono essere uno ad uno.

Si riporta a titolo esemplificativo una possibile registrazione integrata riguardante l'acquisto di carta e cancelleria

Impegno di spesa

La prima rilevazione riguarderà l'impegno di spesa per euro 1.000,00 + iva

Conto del bilancio

U	V	Carta, cancelleria e stampati	U.1.03.01.02.0 01	1.210,00
---	---	-------------------------------	----------------------	----------

Al ricevimento della fattura la rilevazione finanziaria (liquidazione), attraverso la matrice di correlazione verrà attivata la scrittura in partita doppia:

codice	descrizione	Dare	avere
CE 2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.210,00	
SP 2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori		1.000,00
SP 2.4.5.06.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura		210,00

Al pagamento della fattura si svilupperanno le seguenti ulteriori rilevazioni in partita doppia

codice	descrizione	Dare	avere
SP 1.3.4	Disponibilità liquide		1.210,00
SP 2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.000,00	
SP 2.4.5.06.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura	210,00	

13.2.3 LE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE.

Le scritture analizzate nel paragrafo precedente, costruite sulla base della matrice di raccordo permettono al termine dell'esercizio di predisporre il bilancio di verifica.

Tra le principali novità introdotte dal nuovo principio, vi sono certamente le scritture di assestamento che gli enti dovranno necessariamente effettuare a conclusione di ciascun esercizio per la determinazione del risultato economico.

Al fine di giungere alla determinazione dell'utile/perdita dell'esercizio è necessario, infatti, definire i componenti economici positivi e negativi di competenza e rinviare ad esercizi futuri i restanti valori.

A tal scopo, al termine dell'esercizio i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).

Rientrano tra queste ultime anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare

l'intento del legislatore, il principio contabile 4/3 richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio.

A tal fine prosegue il principio, sarebbe opportuno che le procedure informatiche prevedano, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), che sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria.

14 IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

14.1 DEFINIZIONE

Il rendiconto di gestione, come già avveniva in passato, si inserisce all'interno del processo di programmazione, gestione e controllo, costituendo al contempo conclusione di un ciclo e momento di verifica nella costruzione di quello successivo, cercando di rendere quanto più vicini i risultati previsti e quelli realizzati e consentendo l'esercizio del controllo che il Consiglio dell'ente, nell'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuitegli dall'ordinamento, svolge sulla Giunta.

Le finalità di un rendiconto redatto con scopi generali sono quelle di:

- a) rendere conto della gestione e quindi di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari dell'ente;
- b) soddisfare le esigenze degli utilizzatori del sistema di bilancio: cittadini, consiglieri ed amministratori, organi di controllo e altri enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori;
- c) dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di "accountability" raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività:
 - a. nel profilo interno all'ente, come capacità di introdurre e mantenere all'interno dell'ente locale un clima organizzativo favorevole alla responsabilizzazione sull'uso delle risorse e un alto grado di orientamento a risultati efficaci e altamente positivi dal punto di vista qualitativo;
 - b. nel profilo esterno, come considerazione e valutazione delle modificazioni che l'attività di governo e di gestione dell'ente locale produce sia in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, che in termini di soddisfazione dei cittadini e di benessere sociale complessivo della comunità;
 - c. nel profilo contabile, come dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività in generale, con corrispondente responsabilizzazione dei dirigenti e degli amministratori.

In quest'ottica, da un punto di vista documentale, esso costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti:

- finanziario,
- patrimoniale
- ed economico.

Esso, infatti, permette di raccordare tra loro le varie modalità rappresentative della gestione, risultando un documento complesso di sintesi che misura al termine dell'esercizio:

- a) il risultato giuridico o giuscontabile della gestione attraverso l'avanzo e il disavanzo di amministrazione, raffrontando accertamenti ed impegni;
- b) il risultato patrimoniale, misurato dalla variazione del patrimonio netto nel periodo considerato, ottenuto come valore differenziale tra le attività e le passività all'inizio e al termine dell'esercizio;
- c) il risultato economico, dato dalla differenza tra ricavi o proventi e i costi, ottenuto da un'analisi della gestione secondo logiche di competenza economica.

14.2 LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO E STRUTTURA DEL RENDICONTO

Con riferimento alla normativa relativa al rendiconto occorre precisare che, almeno per gli aspetti procedurali e finanziari, il legislatore si limita semplicemente a modificare il D. Lgs. 267/2000 nelle parti non più compatibili con il nuovo ordinamento contabile.

La normativa di riferimento è contenuta nel titolo VI "Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione" del TUEL e precisamente negli articoli da 227 a 233 bis.

A detta normativa si aggiunge il Principio contabile applicato (allegato 4/3 al D. Lgs. 126/2014) che però si limita a fornire indicazioni con riferimento al contenuto del conto economico e del patrimonio.

Alla luce delle richiamate modifiche il documento risulta composto come segue (art. 227 c. 1 e 5 del D. Lgs. 267/2000):

- a) il conto del bilancio;
- b) il conto economico;
- c) il conto del patrimonio;

a cui, si aggiungono, quali allegati qualora non integralmente pubblicati nei siti internet:

- a) la relazione al rendiconto della gestione dell'organo esecutivo;
- b) la relazione dell'organo di revisione;
- c) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione:
 - del rendiconto della gestione,
 - del bilancio consolidato,
 - dei rendiconti e dei bilanci consolidati :
 - delle unioni di comuni di cui il comune fa parte
 - e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
- d) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- e) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

Nella tabella che segue si mette a confronto il testo prima e dopo la riforma contabile analizzata.

TUEL prima del D. Lgs. 126/2014	TUEL aggiornato al D.Lgs. 118/2011
TITOLO VI	TITOLO VI
Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione	Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione
227. Rendiconto della gestione.	227. Rendiconto della gestione
1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio.	1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

<p>2. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 aprile dell'anno successivo, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento. Il rendiconto deliberato è inviato all'organo regionale di controllo ai sensi e con le modalità di cui all'articolo 133.</p>	<p>2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo e dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.</p>
<p>2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.</p>	<p>Idem</p>
	<p>2 ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>3. Per le province, le città metropolitane, i comuni ad 8.000 abitanti e quelli i cui rendiconti si chiudono con la indicazione di debiti fuori bilancio, il rendiconto è presentato alla Sezione Enti locali della Corte dei conti per il referto di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, della legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modifiche e integrazioni.</p>	<p>3. Per le popolazioni superiori a 5.000 abitanti, la contabilità economica approvata dagli enti locali con popolazione superiore alla 5.000 abitanti che si avvalgono dell'art. 141 della Costituzione, con predisposizione del conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.</p>
<p>4. Ai fini del referto di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e del consolidamento dei conti pubblici, la Sezione Enti locali potrà richiedere i rendiconti di tutti gli altri enti locali.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Sono allegati al rendiconto:</p>	<p>5. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:</p> <p>a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;</p> <p>b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;</p>

	c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio
a) la relazione dell'organo esecutivo di cui all'articolo 151, comma 6;	Abrogato
b) la relazione dei revisori dei conti di cui all'articolo 239, comma 1, lettera d);	Abrogato
c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.	Abrogato
c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.	Abrogato
Gli enti locali di cui all'articolo 2 inviano telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo. Tempi, modalità e protocollo di comunicazione per la trasmissione telematica dei dati sono stabiliti con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza Stato, città e autonomie locali e la Corte dei conti.	idem
	6-bis. Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.
	6-ter. I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194. Tali modelli sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	6-quater. Contestualmente all'approvazione del rendiconto la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto, fermo restando quanto previsto dall'articolo 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.

Soffermandoci sui commi 5 e seguenti e, cioè, su quelli relativi agli allegati al rendiconto, si evince che alcuni documenti sono stati espunti (ci riferiamo al rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione ed al programma triennale dei lavori pubblici), mentre altri sono stati inseriti, quale il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

Si segnala, inoltre, ma sarà oggetto di apposito approfondimento nei paragrafi seguenti, che il legislatore con l'approvazione del D. Lgs. 126/2014 ha introdotto nell'articolo 227 del TUEL il comma 2-ter che prevede, contestualmente al rendiconto, l'approvazione del rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

14.3 IL PROCESSO DI PREDISPOSIZIONE DEL RENDICONTO

Il processo di predisposizione del rendiconto non subisce particolari modifiche temporali ed operative rispetto a quanto già accadeva prima dell'armonizzazione.

In particolare il legislatore del D. Lgs. 126/2014 riconferma i commi 2 e 2 bis dell'articolo 227 del TUEL e, dunque, i documenti relativi al rendiconto:

- sono deliberati entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione;
- la proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità;
- in caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141 (nomina del commissario prefettizio ed avvio delle procedure di scioglimento del consiglio).

Per giungere ad una corretta definizione del documento, occorre effettuare le seguenti sub-operazioni disciplinate dalla stessa norma. Ci riferiamo in particolare a :

- a) verifica e riscontro del conto del tesoriere e degli agenti contabili;
- b) parificazione del conto del tesoriere e degli agenti contabili;
- g) riaccertamento ordinario i residui attivi e passivi nel rispetto del principio di competenza finanziaria potenziata;
- f) compilazione dei documenti finali.

14.3.1 PARIFICAZIONE DEL CONTO DEL TESORIERE

Il Tesoriere, al termine della gestione, entro il 31 gennaio di ciascun anno, è tenuto a rimettere il proprio Rendiconto allo scopo di rendicontare la gestione di cassa, evidenziando quindi, distinti per residuo e competenza, gli incassi e i pagamenti registrati dal tesoriere.

Come vedremo analizzando il modello previsto, questo espone solo i totali dei titoli e delle missioni, e non anche il totale generale delle entrate e delle uscite, in quanto il conto del tesoriere non ha l'obiettivo di evidenziare l'equilibrio della gestione di competenza.

Le attività di parificazione non subiscono modifiche con l'introduzione del D. Lgs. 118/2011 se si eccettua la sostituzione del precedente modello di "conto del Tesoriere" (D.P.R. 194/1996) con il modello 17 allegato al D. Lgs. 118/2011 come modificato dal D.M. 20 maggio 2015.

Per quanto riguarda l'attività di "parificazione del conto" con le risultanze delle scritture contabili dell'ente, è possibile affermare che essa si estrinseca in una serie di azioni propedeutiche di riscontro e si conclude in un atteggiamento "formalizzato" del servizio finanziario finalizzato a consentire le necessarie valutazioni da parte dell'organo consiliare.

La "parificazione" è una procedura essenziale, formalmente distinta rispetto all'approvazione del rendiconto, in quanto gli adempimenti e le responsabilità del Tesoriere e degli agenti contabili sono scissi, anche in termini di rendicontazione, da quegli degli enti.

La fase di parificazione delle scritture inizia con la resa del conto da parte del tesoriere secondo le modalità previste dall'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed utilizzando il modello 17 del D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni.

Il richiamato modello riporta per ogni tipologia di entrata e per ogni titolo di spesa contenuto nei programmi delle singole missioni:

- con riferimento alla gestione dei residui:
 - a) i residui iniziali al 1 gennaio;
 - b) le riscossioni/pagamenti avvenute nel corso dell'esercizio;
- con riferimento alla gestione di competenza:
 - a) le previsioni di competenza;
 - b) le riscossioni/pagamenti di competenza avvenute nel corso dell'esercizio;
- con riferimento alla gestione complessiva:
 - c) le previsioni definitive di cassa;
 - d) il totale delle riscossioni/pagamenti avvenuti nel corso dell'esercizio.

Si riporta il modello proposto dal legislatore nel D. Lgs. 118/2011.

RENDICONTO DEL TESORIERE -entrate

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 1/1/20..(RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COMPETENZA (RC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR)	
TITOLO 1:	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>				
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	RS	0,00	RR	0,00
		CP	0,00	RC	0,00
		CS	0,00	TR	0,00
10102	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità	RS	0,00	RR	0,00
		CP	0,00	RC	0,00
		CS	0,00	TR	0,00
10103	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	RS	0,00	RR	0,00
		CP	0,00	RC	0,00

			CS	0,00	TR	0,00
10104	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi (solo per le Regioni)		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
10301	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
10302	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma (solo per Enti locali)		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
10000	Totale TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
<i>TITOLO 2:</i>		<i>Trasferimenti correnti</i>				
20101	...omissis		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
<i>TITOLO 9:</i>		<i>Entrate per conto terzi e partite di giro</i>				
90100	Tipologia 100: Entrate per partite di giro		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
90200	Tipologia 200: Entrate per conto terzi		RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
90000	Totale TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00
<i>TOTALE TITOLI (*)</i>			RS	0,00	RR	0,00
			CP	0,00	RC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00

RENDICONTO DEL TESORIERE - spesa

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 1/1/2.. (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)				
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COMPETENZA (PC)				
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TP)				
<i>MISSIONE</i>	<i>0</i> <i>1</i>	<i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>						
1	010 Programma	0 1	Organi istituzionali					
	Titolo 1	Spese correnti		RS	0,00	PR	0,00	
				CP	0,00	PC	0,00	
				CS	0,00	TP	0,00	
	Titolo 2	Spese in conto capitale		RS	0,00	PR	0,00	
				CP	0,00	PC	0,00	
				CS	0,00	TP	0,00	
	Totale Programma	0 1	Organi istituzionali		RS	0,00	PR	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	
				CS	0,00	TP	0,00	
2	010 Programma	..	Segreteria generale					
	<i>TOTALE MISSIONE 01</i>		<i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>		RS	0,00	PR	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	
				CS	0,00	TP	0,00	
	...omissis ...							
	<i>TOTALE MISSIONE 99</i>		<i>Servizi per conto terzi</i>		RS	0,00	PR	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	
				CS	0,00	TP	0,00	
			<i>TOTALE MISSIONI</i>	RS	0,00	PR	0,00	

CP	0,00	PC	0,00
CS	0,00	TP	0,00

Si noti, comunque, come la conciliazione delle risultanze complessive del rendiconto dell'ente con il conto del tesoriere è effettuata con riferimento al totale dei titoli e delle missioni e non con riferimento al totale generale delle entrate/uscite, che comprende gli stanziamenti relativi al fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione/disavanzo, sui quali non sono imputati gli ordinativi di riscossione/pagamento.

Quanto sopra è richiamato nelle due note in calce ai modelli presentati.

Lo stesso legislatore ha precisato che nell'attività di parificazione:

- con riferimento alle entrate la conciliazione delle risultanze complessive del rendiconto dell'ente con il conto del tesoriere è effettuata con riferimento al totale dei titoli e non con riferimento al totale generale delle entrate, che comprende il totale dei titoli e le seguenti voci, sulle quali non sono imputati gli ordinativi di riscossione:
 - o " fondo pluriennale vincolato per spese correnti"
 - o " fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale"
 - o " utilizzo avanzo"

Infatti l'eventuale conciliazione per totale generale delle entrate non sarebbe coerente in quanto il tesoriere non gestisce le variazioni delle voci presenti in entrata relative al "fondo pluriennale vincolato per spese correnti/in conto capitale", effettuate dopo la chiusura dell'esercizio.

- con riferimento alle spese la conciliazione delle risultanze complessive del rendiconto dell'ente con il conto del tesoriere è effettuata con riferimento ai totali delle missioni e non con riferimento al totale generale delle uscite, che comprende il totale delle missioni e l'eventuale disavanzo, sul quale non sono imputati gli ordinativi di pagamento. L'eventuale conciliazione per totale generale delle uscite non sarebbe coerente, in quanto il tesoriere non gestisce le variazioni delle voci riguardanti il fondo pluriennale vincolato. Infatti il conto del tesoriere espone gli stanziamenti di competenza al lordo dell'importo del "di cui già impegnato" e "del di cui fondo pluriennale vincolato".

14.3.2 LE OPERAZIONI DI PARIFICAZIONE DEL CONTO DEL TESORIERE

Le operazioni di parificazione comprendono:

- i riscontri, le verifiche e la corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'ente.
- la verifica della rispondenza del fondo di cassa "di fatto" e "di diritto"

La parificazione dei conti di cassa è effettuata mediante:

- la determinazione del totale generale delle riscossioni risultanti dal giornale tenuto dall'Ente;
- la determinazione del totale generale delle riscossioni risultanti dalla somma delle schede di mastro tenute dall'Ente;
- la verifica della concordanza dei risultati dei due punti precedenti;
- la determinazione del totale generale dei pagamenti risultanti dal giornale tenuto dall'Ente;
- la determinazione del totale generale dei pagamenti risultanti dalla somma delle schede di mastro tenute dall'Ente;
- la verifica della concordanza dei risultati dei due punti precedenti;
- la verifica della concordanza tra i dati innanzi indicati con quelli del Tesoriere;
- la verifica, a campione, sul conto del Tesoriere, la quale deve estrinsecarsi nel riscontro della documentazione, richiamata precedentemente, che il Tesoriere è tenuto ad allegare al conto ai sensi dell'art. 226 del D.Lgs. 267 del 2000.

Se l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i

titoli ineseguiti, il fondo di cassa risultante dalle scritture dell'ente (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (cd. fondo di cassa di fatto) senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione.

Gli enti allegano al consuntivo:

- una dichiarazione, firmata dal tesoriere/cassiere, che attesta il fondo di cassa effettivo all'inizio dell'esercizio,
- il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio
- l'ammontare del fondo di cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il consuntivo.

Tali importi devono coincidere con le risultanze del consuntivo dell'ente.

In caso di discordanza il bilancio non rispetta il principio contabile della veridicità.

Per gli enti soggetti alla rilevazione SIOPE, la dichiarazione del tesoriere/cassiere è costituita dai prospetti delle disponibilità liquide, da allegare ai consuntivi ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 11, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Finita l'attività di riscontro, la parificazione del conto si conclude con un parere motivato da parte del responsabile del servizio finanziario che accompagna la proposta di approvazione o, in caso negativo, di non approvazione, con l'indicazione delle poste contabili ritenute inesatte o irregolari.

Il Consiglio, nell'esaminare il Conto del Tesoriere ed i relativi allegati, eleva rilievi sia a carico dello stesso, sia a carico di chi ha disposto le spese in modo irregolare. Nell'ipotesi in cui si verifichi detta situazione l'ente non procede a scaricare le spese irregolarmente pagate ed, allo stesso modo, dispone il carico di entrate non risultanti dal conto stesso qualora ne ravvisi la presenza.

L'operazione di scarico si chiude, ai sensi del comma 1 dell'art. 226 del D.Lgs. 267/2000, con l'invio, entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, del conto del Tesoriere alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti.

14.3.3 PARIFICAZIONE DEL CONTO DEGLI AGENTI CONTABILI

L'art. 233 del D.Lgs. n. 267/2000 oltre al conto del tesoriere disciplina i conti degli agenti contabili interni.

In particolare, la norma stabilisce che, entro il termine di trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economista, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'art. 93, c. 2 del D. Lgs. 267/2000 rendono il conto della propria gestione all'ente.

Al fine di comprovare la regolarità dell'attività svolta, tali soggetti allegano al predetto modello ulteriore documentazione come:

- a) il provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione;
- b) la lista per tipologie di beni;
- c) copia degli inventari tenuti dagli agenti contabili;
- d) la documentazione giustificativa della gestione;
- e) i verbali di passaggio di gestione;
- f) le verifiche ed i scarichi amministrativi e, per annullamento, variazioni e simili;
- g) eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei Conti.

Per quanto riguarda la modellistica da utilizzare si richiama l'art. 77 comma 1 lett. h) del D. Lgs. 126/2014 che, nell'abrogare i modelli del bilancio di previsione, del rendiconto e del conto del

tesoriere, contenuti nel D.P.R. 194/96, ha mantenuto in vita quelli riguardanti la resa del conto degli agenti contabili dei consegnatari dei beni e dell'economista, che dunque continuano ad avere la loro valenza giuridica in attesa di un eventuale sostituzione con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni (art. 227 del TUEL comma 6 ter).

Per quanto riguarda le modalità di parificazione dei conti degli agenti contabili, si rimanda a quanto appena segnalato con riferimento all'attività da espletare nei confronti del tesoriere.

14.3.4 RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI

L'articolo 228 comma 3 del D. Lgs. 267/2000 nella nuova stesura prevede che *“Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”*

Si tratta di una operazione necessaria al fine di verificare, al termine dell'esercizio, il rispetto delle modalità di contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità con il nuovo principio di competenza finanziaria “potenziata”.

In altri termini, come già avvenuto in occasione del “riaccertamento straordinario dei residui” che ha investito tutti gli enti locali non interessati alla sperimentazione, l'operazione di riaccertamento ordinario costituisce il momento in cui l'amministrazione effettua una ricognizione completa delle proprie posizioni debitorie e creditorie e ne verifica le ragioni giuridiche per il mantenimento, tenendo conto di quanto previsto dal D.Lgs. 118/2011 e del D.Lgs. 267/2000 così come modificato dal provvedimento richiamato.

In particolare l'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 precisa che, a seguito dell'introduzione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata possono essere conservati :

- tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate;
- tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Ne consegue che obiettivo delle procedure di riaccertamento dovrà essere quello di non conservare residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Volendo sintetizzare il primo step dell'intera procedura riguarda l'analisi dei residui attivi e passivi presenti nella contabilità dell'ente alla data del 31 dicembre. Si tratta di una operazione che per l'analiticità che la contraddistingue impegna annualmente per un periodo sufficientemente lungo, l'intera struttura organizzativa del comune.

Si ricorda infatti che, ancor più che in passato, la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui attivi è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi a cui i capitoli di P.e.g. sono assegnati, su impulso e coordinamento del responsabile del servizio finanziario e riguarda la ricognizione, revisione ed eventuale riclassificazione delle somme di entrata e di spesa presenti nella gestione dell'ente.

Sulla base delle analisi effettuate analiticamente da parte dei responsabili dei servizi sulla scorta del prospetto/tabella predisposta da parte del Servizio Finanziario ottenuta estrapolando gli accertamenti ed impegni alla data del 31 dicembre dalla contabilità dell'ente, si giunge alla predisposizione di due separati prospetti riepilogativi:

- a) un primo contenente l'elenco analitico di tutti quei residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio e che come

tali, in assenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata non sono conservabili, ma dovranno essere eliminati, con un contestuale effetto sulla determinazione dell'avanzo d'amministrazione. Detta operazione troverà evidenza sia nel rendiconto sia nei documenti di bilancio;

- b) un secondo contenente l'elenco dei residui attivi e passivi cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate, ma non esigibili alla data del 31 dicembre, destinati ad essere, quindi, reimputati agli esercizi successivi, in base alle relative scadenze individuate. Detta operazione troverà evidenza solo nei documenti di bilancio.

Conclusa la prima fase di ricognizione e di cancellazione dei residui occorre procedere alla conversione e di re-iscrizione di quelli che presentano una esigibilità differita agli esercizi successivi.

Detta operazione presuppone però una dovuta accortezza al fine di garantire la copertura finanziaria a dette spese trasferite contabilmente agli esercizi successivi. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria precisa sul punto che:

- la reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate;
- la costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese;
- le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Dalla lettura del principio richiamato consegue che a differenza di quanto accade in sede previsionale o durante la gestione quando il FPV si forma solo a seguito di entrata vincolata accertata la cui corrispondente spesa manifesterà la propria esigibilità in esercizi successivi, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui la costituzione del FPV prescinde dal vincolo di entrata: in altri termini sono reimputate anche spese non correlate ad entrate.

Sono possibili *riaccertamenti parziali* solo per i residui che devono essere incassati/pagati prima dell'approvazione del rendiconto. In questo caso essi sono effettuati con provvedimento del responsabile del servizio finanziario.

Completata l'attività di revisione il provvedimento di riaccertamento ordinario dei residui è effettuato, anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, con un'unica delibera della giunta con la quale si provvede, contestualmente, alle correlate variazioni del bilancio di previsione, qualora già approvato, per l'esercizio in corso (e al bilancio gestito nel corso dell'esercizio provvisorio).

Le variazioni di bilancio sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio (allegato 8 al D. Lgs. 118/2011), distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio (in quest'ultimo caso è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali).

Il tesoriere, infatti, non può procedere autonomamente all'adeguamento degli stanziamenti di cassa correlati, nel caso in cui la variazione dei residui determini la presenza di uno stanziamento di cassa non coerente con la somma degli stanziamenti di residui e di competenza.

A seguito del riaccertamento ordinario non è più consentito procedere ad ulteriori revisioni dei residui e del risultato di amministrazione al 31 dicembre del precedente esercizio.

14.3.5 PREDISPOSIZIONE ED APPROVAZIONE DEI DOCUMENTI

Una volta completate le operazioni sopraelencate, si può provvedere alla compilazione del conto del bilancio e alla compilazione dei documenti economico-patrimoniali (conto economico e conto del patrimonio).

Nei capitoli che seguono cercheremo di analizzare le novità intervenute analizzando singolarmente i modelli 10 e 11 allegati al D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni.

15 IL CONTO DEL BILANCIO

Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale evidenziando le differenze rispetto alle previsioni¹⁰⁴.

Esso, infatti, si propone di illustrare come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa e si esplica sulla base dei seguenti elementi principali:

- a) scostamenti tra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti;
- b) scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni;
- c) grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- d) velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- e) livelli e composizione dei risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.

Costituendo un documento finale della gestione finanziaria, finalizzato, come già detto, a confrontare quanto effettuato (in termini di spesa e di entrata) con quanto preventivato ed approvato con il bilancio di previsione, la sua struttura e più in generale l'intero modello risente della configurazione del documento di programmazione di cui riprende l'articolazione e la presentazione delle voci di entrata e di spesa.

Esso si mostra in due parti separate: l'una riguardante le entrate e l'altra le spese e trova, negli allegati finali, le tabelle di sintesi volte a determinare il risultato di amministrazione a livello complessivo o nelle sue aggregazioni principali.

Soffermandoci sull'analisi del documento, si vede come esso presenta contenuti e struttura obbligatori in modo tale da consentire il confronto tra previsioni e risultati, i controlli sulla gestione finanziaria, nonché assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi.

In particolare il nuovo modello ministeriale approvato si propone di presentare per ciascuna unità elementare di bilancio (sia di entrata sia di spesa), i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

- residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente;
- stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa;
- accertamenti e impegni dalla gestione dei residui e dalla gestione di competenza;
- riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza;
- residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza;
- differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza;
- differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.

Per ciascuna unità elementare di entrata e di spesa (tipologia per l'entrata e titolo per la spesa) vengono evidenziate su righe diverse :

¹⁰⁴ L'Articolo 228 del D. Lgs. 267/2000 come modificato dal D. Lgs. 126/2014 recita :” 1 Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.”

- la gestione Residui (riga RS)
- la gestione di competenza (riga CP)
- la gestione complessiva (T=CP+ RS)

...		RS	0,00	RR	0,00	R	0,00		EP	0,00	
..	CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00	

Le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate e spese, sono alla fine riportate in prospetti distinti in:

- gestione delle entrate, riepilogo per titoli, e quadro riassuntivo;
- gestione della spesa, riepilogo per titoli e quadro riassuntivo;

15.1 IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE ENTRATA

Nel presente paragrafo si intende analizzare la parte entrata proponendo, a titolo di esempio, la prima pagina del modello 10 – “gestione entrate”.

Analizzandone il contenuto possiamo subito notare che la sua struttura non si discosta di molto dal modello precedente, ripresentando le colonne già presenti nel rendiconto approvato dal DPR 194/1996 con una inversione certamente più funzionale alla lettura delle colonne. Infatti nell’ordine troviamo:

- Codice coincidente la codifica del piano dei conti integrato,
- tipologia di entrata,
- Residui iniziali/ competenza definitiva,
- Riscossioni c/residui e competenza,
- Accertamenti,
- Maggiori / minori entrate,
- Residui da riportare.

In altri termini, seguendo un percorso logico di lettura per ciascuna unità di bilancio sarà possibile conoscere la previsione o consistenza iniziale, la colonna della cassa (riscossione), la colonna dell’accertamento e, solo per differenza, quella dei residui che, prima, si ricorda precedeva quella degli accertamenti.

Al fine di rendere ancor più agevole la costruzione del documento lo stesso modello 10 , tra le note precisa che:

- con riferimento alla voce *R=Riaccertamenti Residui* della prima riga (gestione residui) della colonna accertamenti occorre indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui e cioè quello comprendente:
 - o l'importo dei crediti definitivamente cancellati in quanto assolutamente inesigibili;
 - o l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui;
 - o l'importo dei crediti di dubbia e difficile esazione cancellati secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria

La voce comprende inoltre le rettifiche in aumento dei residui attivi effettuate a seguito della riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture (ad es. in anni precedenti è stato cancellato un residuo attivo in quanto considerato assolutamente inesigibile. In caso di

riscossione di tale credito nel corso dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto si effettua un riaccertamento dei residui attivi in aumento).

Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".

- con riferimento alla voce *A=Accertamenti* della seconda riga (gestione competenza) della colonna accertamenti occorre indicare gli accertamenti imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce al netto dei crediti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4 del D. Lgs. 118/2011, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili.
- con riferimento alle voci *Maggiori e minori entrate di cassa TR- CS* e *Maggiori e minori entrate di competenza A –CP* occorre indicare le maggiori entrate con il segno "+", le minori entrate con il segno "-"

Infine, come già accade per la parte entrate del bilancio di previsione prima delle voci dei titoli il modello ripropone :

- il fondo pluriennale vincolato per spese correnti
- il fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale
- l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Tutte e tre le voci sono da valorizzare con riferimento alla sola gestione di competenza ed alla sola previsione (eventualmente aggiornata - per quanto riguarda l'avanzo d'amministrazione - a seguito di variazioni di bilancio nel corso dell'esercizio - previsione assestata-).

Detta precisazione è ribadita anche nelle note 1 e 2 del modello 10 in esame dove si specifica che occorre indicare:

- con riferimento al Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti ed in conto capitale l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio dell'anno precedente (spesa);
- con riferimento all'avanzo applicato, l'utilizzo definitivo del risultato d'amministrazione.

Una ultima precisazione riguarda gli ultimi due totali che non necessariamente coincidono.

Il "*totale dei titoli*" riporta, per ciascuna colonna, la sommatoria dei valori riferiti ai titoli di entrata a differenza del "totale generale delle entrate" che, con riferimento alla prima colonna

considera anche le tre voci relative al Fondo pluriennale vincolato ed all'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione.

Le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate, sono alla fine riportate in un prospetto sintetico denominato "Riepilogo generale entrate" in cui seguendo una struttura del tutto analoga alla precedente, si ripropongono le risultanze della "Gestione entrate" articolata esclusivamente per titoli.

Si rinvia al prospetto contenuto nell'allegato 10 per una visione, non presentando elementi di novità rispetto a quello di seguito presentato relativo alla gestione delle entrate.

CONTO DEL BILANCIO - GESTIONE DELLE ENTRATE

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 1/1/20.. (RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R) ⁽³⁾		RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP = RS -RR+R)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COMPETENZA (RC)		ACCERTAMENTI (A) ⁽⁴⁾		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA =A-CP ⁽⁵⁾	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA =TR-CS ⁽⁵⁾		TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
	<i>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI⁽¹⁾</i>	CP	0,00						
	<i>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE⁽¹⁾</i>	CP	0,00						
	<i>UTILIZZO AVANZO DI AMMINISTRAZIONE⁽²⁾</i>	CP	0,00						
TITOLO 1:	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>								
101 01	Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00	TR	0,00
101 02	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00	TR	0,00
101 03	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00

101			CS	0,	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00
04	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi		RS	0,	RR	0,00	R	0,00		EP	0,00
			CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C
			CS	0,	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00
103			RS	0,	RR	0,00	R	0,00		EP	0,00
01	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali		CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C
			CS	0,	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00
103			RS	0,	RR	0,00	R	0,00		EP	0,00
02	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma		CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C
			CS	0,	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00
100	Totale	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>	RS	0,	RR	0,00	R	0,00		EP	0,00
00	TITOLO 1		CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C
			CS	0,	TR	0,00	CS	0,00		TR	0,00
...omissis...											

<i>TOTALE TITOLI</i>	RS	0,	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
	CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C	0,00
	CS	0,	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00
<i>TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE</i>	RS	0,	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
	CP	0,	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	E C	0,00
	CS	0,	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00

15.2 IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE SPESA

Le riflessioni effettuate con riferimento alla parte entrata trovano applicazione anche approfondendo il modello 10 con riferimento alla parte riguardante la spesa.

Analizzando il contenuto del modulo "Gestione delle Spese" possiamo anche in questo caso notare che la sua struttura non si discosta di molto dal modello precedente riproponendo le colonne già presenti nel rendiconto approvato dal DPR 194/1996, anche qui con una inversione di alcune colonne. Infatti nell'ordine troviamo:

- codice
- Missione/Programma/ Titolo
- Residui iniziali/ competenza definitiva
- Pagamenti c/residui e competenza
- Impegni
- Maggiori / minori spese
- Residui da riportare.

In altri termini, seguendo un percorso logico di lettura per ciascuna unità di bilancio, sarà possibile conoscere la previsione o consistenza iniziale, la colonna della cassa (pagamenti), la colonna dell'impegno e solo per differenza quella dei residui da riportare a nuovo esercizio.

Rispetto al passato, in attuazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata per ciascun titolo di spesa trova specifica evidenza il "Fondo pluriennale vincolato".

Al fine di rendere più agevole la costruzione del documento, lo stesso modello 10, tra le note precisa che:

- con riferimento alla voce *R=Riaccertamenti Residui* della prima riga (gestione residui) della colonna accertamenti occorre indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui e, cioè, quello comprendente:
 - o l'importo dei debiti definitivamente cancellati in quanto assolutamente inesigibili;
 - o l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui.

Non riguarda il riaccertamento di impegni di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.

In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi se non nei casi espressamente consentiti (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria punto 9.1 di cui all'Allegato n. 4-2).

Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".

- con riferimento alla voce *I=impegni* della seconda riga (gestione competenza) della colonna relativa agli impegni occorre indicare gli impegni imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce al netto dei debiti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4 del D. Lgs. 118/2011, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni potrebbero essere liquidabili.

Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio.

Infine, si noti che, come avviene per la parte spesa del bilancio di previsione, anche nel modello di rendicontazione la prima voce è costituita dall'eventuale applicazione del disavanzo d'amministrazione ai sensi dell'articolo 188 del TUEL.

Con riferimento alla sola gestione di competenza dovrà dunque essere riportata la quota eventualmente imputata all'esercizio.

Detta voce determina un differente valore nei totali finali del modello. Infatti la presenza nella prima colonna del disavanzo d'amministrazione imputato all'esercizio comporta che il "totale Missioni" non considerando detto valore risulta di importo diverso dal "Totale generale della Spesa".

Le risultanze della gestione finanziaria parte spesa sono, come già visto per l'entrata, riepilogate in prospetti sintetici.

A differenza di quanto accade per l'entrata, però, sono diverse le modalità di presentazione quali:

- "Riepilogo generale per titoli"
- "Riepilogo generale delle spese per missioni"

Si rinvia al modello 10 per una loro visione precisando che non presentando elementi di diversità rispetto a quello di seguito presentato relativo alla "gestione delle spese".

CONTO DEL BILANCIO - GESTIONE DELLE SPESE

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 1/1/20.. (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTO RESIDUI (R) ⁽¹⁾		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COMPETENZA (PC)		IMPEGNI (I) ⁽²⁾		ECONOMIE DI COMPETENZA (ECP= CP- I -FPV)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TP=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV) ⁽³⁾		TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
<i>DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE</i>		CP	0,0 0						
<i>MISSIONE</i>	<i>0</i> <i>1</i> <i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>								
<i>010</i> <i>1</i> Programma	<i>0</i> <i>1</i> <i>Organi istituzionali</i>								
Titolo 1	Spese correnti	RS	0,0 0	PR	0,00	R	0,00	E P	0,00
		CP	0,0 0	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00 C
		CS	0,0 0	TP	0,00	FPV	0,00	T R	0,00
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,0 0	PR	0,00	R	0,00	E P	0,00
		CP	0,0 0	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00 C
		CS	0,0 0	TP	0,00	FPV	0,00	T R	0,00

Totale Programma	0	1	Organi istituzionali	RS	0,0	PR	0,00	R	0,00			EP	0,00
				CP	0,0	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
				CS	0,0	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
omissis	.....	.....		RS	0,00	PR	0,00	R	0,00			EP	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
				CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
TOTALE MISSIONI				RS	0,00	PR	0,00	R	0,00			EP	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
				CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
TOTALE GENERALE DELLE SPESE				RS	0,00	PR	0,00	R	0,00			EP	0,00
				CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
				CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00

15.2.1 IL QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO DELLA GESTIONE FINANZIARIA

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle risultanze complessive della gestione in termini di competenza (accertamenti ed impegni) e di cassa (incassi e pagamenti) proponendo una classificazione delle entrate e delle spese per titoli attraverso un prospetto a sezioni divise.

Si tratta di una riproposizione, al termine della gestione, dello stesso modello presente nel bilancio di previsione.

In particolare in esso troviamo indicati:

- c) per le entrate
 - a. gli importi accertati/incassati di ciascun titolo,
 - b. il totale delle entrate finali accertate/incassate (costituito dalla somma dei primi 5 titoli),
 - c. il totale delle entrate accertate/ incassate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate)
 - d. il totale complessivo delle entrate distinte tra:
 - i. il totale complessivo delle entrate di cassa costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa,
 - ii. il totale complessivo delle entrate di competenza costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione;
- d) per le spese
 - a. gli importi impegnati/ pagati di ciascun titolo di spesa,
 - b. il totale delle spese finali impegnate /pagate (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese),
 - c. il totale delle spese impegnate /pagate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese)
 - d. il totale complessivo delle spese distinto tra:
 - i. il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese,
 - ii. il totale complessivo di competenza costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura.

Volendo effettuare un breve commento sul modello, potremmo immediatamente segnalare come lo stesso si discosti da quello presente nel bilancio previsto dal D.P.R. 194/96 per :

- l'inserimento delle nuove voci richieste in applicazione del sistema contabile armonizzato;
- l'inserimento della colonna relativa alla gestione di cassa.

Si segnala come l'ultima riga delle entrate e delle spese rilevi:

- Il risultato della gestione di competenza (avanzo/disavanzo)
- Il fondo di cassa finale.

15.2.2 I QUADRI RIEPILOGATIVI

Il D. Lgs. 126/2014 ridisegna, all'interno del TUEL, anche il complesso dei documenti allegati al bilancio.

Di alcuni di essi abbiamo già parlato, di altri, invece, possiamo rintracciarne la presenza quali prospetti ricompresi nel modello 10 del D. Lgs. 118/2011.

In particolare nell'art. 11 comma 4 del D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni, riferendosi a tutte le amministrazioni pubbliche coinvolte nel processo di riforma contabile, prevede: *“Al rendiconto della gestione sono allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:*

- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;*
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;*
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;*
- d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;*
- e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;*
- f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;*
- g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;*
- h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;*
- i) per le sole regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 - 2020;*
- j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;*
- k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;*
- l) il prospetto dei dati SIOPE;*
- m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;*
- n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;*
- o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;*
- p) la relazione del collegio dei revisori dei conti. ”*

Cercando di coordinare il D. Lgs. 118/2011 con il D. Lgs. 267/2000, il legislatore nella nuova formulazione dell'articolo 227 del TUEL ha abrogato alcuni punti contenuti nel precedente comma 5¹⁰⁵ già richiamati dalla normativa sopra riportata anche perché implicitamente previsti nel comma 8

¹⁰⁵ Ci si riferisce a

- a) la relazione dell'organo esecutivo di cui all'articolo 151, comma 6
- a) la relazione dei revisori dei conti di cui all'articolo 239, comma 1, lettera d)
- b) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza

dell'articolo 228 del TUEL (riferito esclusivamente al Conto del Bilancio) dove si precisa che “ I modelli relativi al conto del bilancio sono predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n.10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”

Nei paragrafi che seguono ci soffermeremo sui contenuti e le modalità di costruzione di tutti quei prospetti che, rispetto al passato, ampliano e completano l'offerta informativa necessaria per una corretta lettura e comprensione del rendiconto.

15.2.3 IL PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione è un allegato al bilancio di previsione e riporta distinto tra una gestione di competenza ed una gestione residui, il risultato complessivo alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

Il prospetto è diviso in due parti:

- la *prima parte* consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 186 c. 1 del TUEL che, nella nuova formulazione, a seguito del D. Lgs. 126/2014, recita: “Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.”

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				<i>0,00</i>
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI ⁽¹⁾	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE ⁽¹⁾	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	(=)			0,00

Come può facilmente rilevarsi dal confronto con il precedente modello di calcolo dell'Avanzo/disavanzo d'esercizio, esso presenta due voci nuove costituite da quelle riguardanti il Fondo pluriennale Vincolato.

Si ricorda, così come riportato nella nota 1 del modello, che dette due voci dovranno indicare l'importo risultante dalla parte spesa del Conto del Bilancio.

L'introduzione di queste due voci in detrazione consente di depurare la spesa di quella quota non ancora né impegnata né pagata che misura la parte delle spese correnti ed in conto capitale già finanziate ma che genereranno debiti certi liquidi ed esigibili negli anni successivi.

- *la seconda parte* del prospetto riassume la composizione del risultato di amministrazione costituito:
 - A. dalla quota vincolata del risultato di amministrazione del periodo precedente, precisando a quali vincoli si fa riferimento, seguendo la classificazione prevista dal principio applicato alla programmazione (punto 9.7). L'elenco analitico dei vincoli deve essere riportato nella nota integrativa, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, ed infine dai vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
 - B. dalla quota del risultato di amministrazione accantonata, costituita dal fondo crediti di dubbia esigibilità e dagli altri eventuali accantonamenti per passività potenziali;
 - C. dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. Si ricorda che i fondi destinati a investimento sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione che ancora non hanno finanziato spese di investimento, utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto;
 - D. l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, quando ne sia dimostrata la sua effettiva consistenza e, quindi, nella misura in cui l'avanzo risulti effettivamente realizzato. Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel punto n. 9.2 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011).

2) Composizione del risultato di amministrazione al 31/12	
Parte accantonata ⁽³⁾	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... ⁽⁴⁾	
Fondo .....al 31/12/..... ⁽⁴⁾	
Fondo .....al 31/12/.....	
B) Totale parte accantonata	0,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare	
C) Totale parte vincolata	0,00
Parte destinata agli investimenti	
D) Totale destinata agli investimenti	
E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione	

come disavanzo da ripianare ⁽⁵⁾

- 1) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.
- 2) Indicare l'importo del Fondo crediti di dubbia esigibilità risultante dall'allegato 8 c)
- 3) In caso di risultato negativo, le regioni indicano in nota la quota del disavanzo corrispondente al debito autorizzato e non contratto, distintamente da quella derivante dalla gestione ordinaria e iscrivono nel passivo del bilancio di previsione N l'importo di cui alla lettera E, distinguendo le due componenti del disavanzo. A decorrere dal 2016 si fa riferimento all'ammontare del debito autorizzato alla data del 31 dicembre 2015.

16 IL CONTO ECONOMICO

Al pari di quello predisposto dalle imprese il conto economico costituisce il documento di sintesi periodica dell'intera attività dell'ente in cui il legislatore evidenzia tutte le operazioni dirette a realizzare le finalità dell'ente, evidenziando i componenti di reddito, positivi e negativi, che concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio secondo criteri di competenza economica ed, in particolare, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si ricorda che l'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, ma precisando che la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati.

I contenuti del documento in esame trova ampia specificazione nell'articolo 229 del D.Lgs. 267/2000 e nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato 4/3 al D. Lgs. 118/2011).

A tal fine è interessante mettere a confronto il testo dell'articolo 229 prima e dopo l'introduzione del nuovo sistema contabile armonizzato, al fine di evidenziare le differenze intervenute.

D.Lgs. 267/2000 prima dell'armonizzazione	D.Lgs. 267/2000 dopo il D. Lgs. 126/2014
229. Conto economico.	229. Conto economico.
1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica. Comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.	1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e rileva il risultato economico dell'esercizio.
2. Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale.	2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
3. Costituiscono componenti positivi del conto economico i tributi, i trasferimenti correnti, i proventi dei servizi pubblici, i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio, i proventi finanziari, le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico negativo.	Abrogato

<p>4. Gli accertamenti finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi, rilevando i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) i risconti ed i ratei attivi b) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze; c) i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi; d) le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti; e) le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati; f) imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa. 	<p>Abrogato</p>
<p>5. Costituiscono componenti negativi del conto economico l'acquisto di materie prime e dei beni di consumo, la prestazione di servizi, l'utilizzo di beni di terzi, le spese di personale, i trasferimenti a terzi, gli interessi passivi e gli oneri finanziari diversi, le imposte e tasse a carico dell'ente locale, gli oneri straordinari compresa la svalutazione di crediti, le minusvalenze da alienazioni, gli ammortamenti e le insussistenze dell'attivo come i minori crediti e i minori residui attivi. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico positivo.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>6. Gli impegni finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici negativi, rilevando i seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) i costi di esercizi futuri, i risconti attivi ed i ratei passivi b) le variazioni in aumento od in diminuzione delle rimanenze c) le quote di costo già inserite nei risconti attivi degli anni precedenti d) le quote di ammortamento di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati e) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa 	<p>Abrogato</p>
<p>7. Gli ammortamenti compresi nel conto economico sono determinati con i seguenti coefficienti:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria al 3%; b) strade, ponti ed altri beni demaniali al 2%; c) macchinari, apparecchi, attrezzature impianti ed altri beni mobili al 15%; d) attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%; e) automezzi in genere, mezzi di movimentazione e 	<p>Abrogato</p>

motoveicoli al 20%; f) altri beni al 20%.	
8. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.	Idem
9. Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio.	Abrogato

Dal confronto dei due testi normativi si ricavano le seguenti differenze:

- l'abrogazione dei commi da 3 a 7 riguardanti i componenti positivi e negativi di reddito; in realtà l'analisi delle singole voci è riportata nel principio contabile applicato (allegato 4/3), in precedenza richiamato, dove ciascuna di esse è approfondita ed analizzata nei suoi vari aspetti;
- la modifica dello schema di rappresentazione del conto , oggi redatto secondo l'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni;
- la conferma della possibilità di prevedere nel regolamento di contabilità la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo (comma 8);
- l'eliminazione del prospetto di conciliazione (comma 9).

16.1.1 IL MODELLO MINISTERIALE

Il modello ministeriale è caratterizzato da una struttura scalare e, per ciascuna voce mette a confronto i risultati dell'anno oggetto di rendicontazione (anno N) con quello dell'anno precedente (anno N-1).

Le ultime due colonne contengono note per la compilazione, richiamando punti dell'articolo 2425 del codice civile e del D.M. 26/4/1995.

CONTO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO		Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
	<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>				
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	Proventi da trasferimenti e contributi				
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>				A5c
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>				E20c
c	<i>Contributi agli investimenti</i>				
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici			A1	A1a
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>				

	b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>				
	c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>				
5		Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			A2	A2
6		Variazione dei lavori in corso su ordinazione			A3	A3
7		Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			A4	A4
8		Altri ricavi e proventi diversi			A5	A5 a e b
		TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				
		<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>				
9		Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			B6	B6
10		Prestazioni di servizi			B7	B7
11		Utilizzo beni di terzi			B8	B8
12		Trasferimenti e contributi				
	a	<i>Trasferimenti correnti</i>				
	b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>				
	c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>				
13		Personale			B9	B9
14		Ammortamenti e svalutazioni			B10	B10
	a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>			B10a	B10a
	b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>			B10b	B10b
	c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>			B10c	B10c
	d	<i>Svalutazione dei crediti</i>			B10d	B10d
15		Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			B11	B11
16		Accantonamenti per rischi			B12	B12
17		Altri accantonamenti			B13	B13
18		Oneri diversi di gestione			B14	B14
		TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				
		DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)				
		<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>				
		<i>Proventi finanziari</i>				
19		Proventi da partecipazioni			C15	C15
	a	<i>da società controllate</i>				
	b	<i>da società partecipate</i>				
	c	<i>da altri soggetti</i>				
20		Altri proventi finanziari			C16	C16
		Totale proventi finanziari				
		<i>Oneri finanziari</i>				
21		Interessi ed altri oneri finanziari			C17	C17
	a	<i>Interessi passivi</i>				
	b	<i>Altri oneri finanziari</i>				

		Totale oneri finanziari				
		TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)				
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22		Rivalutazioni		D18		D18
23		Svalutazioni		D19		D19
		TOTALE RETTIFICHE (D)				
		<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>				
24		Proventi straordinari		E20		E20
	a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>				
	b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>				
	c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>				E20b
	d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>				E20c
	e	<i>Altri proventi straordinari</i>				
		Totale proventi straordinari				
25		Oneri straordinari		E21		E21
	a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>				
	b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>				E21b
	c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>				E21a
	d	<i>Altri oneri straordinari</i>				E21d
		Totale oneri straordinari				
		TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		-		-
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		-		-
26		Imposte (*)		E22		E22
27		RISULTATO DELL'ESERCIZIO		E23		E23

(*)Per gli enti in contabilità finanziaria la voce si riferisce all'IRAP.

Analizzando la struttura del prospetto possiamo notare come esso utilizzi una soluzione che, contrariamente alla struttura del conto a sezioni contrapposte, consente di evidenziare i risultati intermedi rispetto a quello complessivo amplificando la capacità informativa da esso derivante e permettendo una lettura articolata e maggiormente interpretabile dei dati esposti. In particolare:

- il sub-totale della *classe A) Componenti positivi della gestione*, risultante dalla somma delle variazioni economiche positive del periodo relative alle operazioni di ordinaria e continuativa gestione, evidenzia l'entità complessiva dei proventi dell'esercizio al netto di quelli finanziari e di quelli relativi alle partecipazioni in società ed aziende speciali;
- l'importo della *classe B) Componenti negativi della gestione*, derivante dalla somma delle variazioni economiche negative del periodo relative alle operazioni di ordinaria e continuativa gestione, mostra l'entità complessiva dei costi e degli oneri d'esercizio, al netto di quelli finanziari e degli altri eventuali relativi alle partecipazioni in società ed aziende speciali;
- la somma totale della *classe C) Proventi ed oneri finanziari*, dato dalla somma algebrica delle variazioni economiche positive e negative del periodo relative a proventi ed oneri finanziari (comprensivo dei risultati delle partecipazioni societarie), mostra il risultato netto realizzato dalla gestione finanziaria dell'ente;
- il valore totale della *classe D) Rettifiche di valore di attività finanziarie*, pari alla somma algebrica delle rivalutazioni e dalle svalutazioni verificatesi nell'esercizio;

- il sub-totale della *classe E) Proventi ed oneri straordinari*, scomposto a sua volta in due sub-totali *Proventi straordinari* ed *Oneri straordinari*, espone:
 - o con il primo, pari alla somma di tutte le variazioni economiche positive relative alle operazioni non prevedibili e non continuative della gestione, l'entità complessiva dei proventi relativi ad operazioni straordinarie compiute in corso d'anno;
 - o con il secondo, uguale alla somma di tutte le variazioni economiche negative relative alle operazioni non prevedibili e non continuative della gestione, l'entità complessiva degli oneri relativi ad operazioni straordinarie compiute in corso d'anno; pertanto l'importo generale della classe E), (differenza), evidenzia il risultato netto della gestione straordinaria e gli effetti da essa prodotti sul risultato complessivo della gestione.

Il chiaro obiettivo che il legislatore si è posto, pertanto, è di fornire un'informazione dettagliata dell'intero andamento, evidenziando gli aspetti della gestione operativa, finanziaria, e straordinaria attraverso una impostazione del conto economico che mostra i risultati progressivi o intermedi dati da:

- Differenza tra componenti positivi e negativi della gestione (A – B);
- Risultato prima delle imposte (A – B +/- C +/- D +/- E);
- Risultato economico dell'esercizio (A – B +/- C +/- D +/- E - 26) .

Si noti nella soluzione prescelta un eccessivo appiattimento sulle posizioni del legislatore civilistico, che forse non tiene adeguatamente in considerazione le specificità e le caratteristiche proprie di un ente locale.

Le critiche mosse sono dirette ad evidenziare come lo schema proposto nella sua sinteticità e nell'esposizione dei costi e dei proventi esclusivamente per natura, seguendo l'impostazione della direttiva comunitaria, impedisce di distinguere l'apporto dei vari servizi al risultato complessivo riducendo la capacità segnaletica del documento.

Bisogna, però, far presente come un documento sintetico quale il conto economico non può fornire un insieme diversificato di informazioni relativi a costi e proventi di specifici servizi. D'altra parte questo non è neanche l'obiettivo di un sistema di contabilità economico patrimoniale quanto, piuttosto, di una contabilità analitica nella quale gli elementi sono classificati per destinazione e per natura, individuando preventivamente gli oggetti da monitorare.

In conclusione la scelta del legislatore per una classificazione dei costi e dei proventi per natura, il luogo della classificazione per destinazione può essere ricondotta alle seguenti motivazioni:

- a) la classificazione per destinazione, in base cioè alle caratteristiche dei processi di produzione/erogazione (costi amministrativi del servizio x, costi di produzione del servizio y, ecc.) comporta il necessario supporto di un sistema di contabilità analitica non immediatamente implementabile nella realtà operativa degli enti locali ;
- b) la classificazione dei costi per natura consente una diretta correlazione con il conto del patrimonio.

16.2 IL CONTO DEL PATRIMONIO

Lo stato patrimoniale costituisce il terzo documento fondamentale del rendiconto e rappresenta i risultati della gestione patrimoniale oltre che la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio.

Esso è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si ricorda che il documento aveva subito una sostanziale modifica già con l'approvazione del D. Lgs. 77/95 (poi confluito senza modifiche nel D. Lgs. 267/2000) il quale aveva rideterminato la struttura ed i contenuti del documento avvicinandolo a quello predisposto dalle imprese private e previsto dal Codice Civile.

Il D.Lgs. 118/2011 e successive modificazioni torna nuovamente sul prospetto e sui suoi contenuti e nell'ottica di giungere ad una uniformità rappresentativa tra tutti i livelli della pubblica Amministrazione, introduce alcune variazioni e precisazioni recepite poi, anche nel Testo Unico degli enti Locali con le variazioni normative previste dal D. Lgs. 126/2014.

I contenuti del documento in esame trovano ampia specificazione nell'articolo 230 del D.Lgs. 267/2000 e nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato 4/3 al D. Lgs. 118/2011).

A tal fine è interessante mettere a confronto il testo dell'articolo richiamato prima e dopo l'introduzione del nuovo sistema contabile armonizzato al fine di evidenziare le differenze intervenute.

D.Lgs. 267/2000 prima dell'armonizzazione	D.Lgs. 267/2000 dopo il D. Lgs. 126/2014
230. Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali.	230. Lo stato patrimoniale e conti patrimoniali speciali.
1. Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.	1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.	2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.
3. Gli enti locali includono nel conto del patrimonio i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.	3. Gli enti locali includono nello stato patrimoniale i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.
4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, come segue:	4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
a) i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo; i beni demaniali acquisiti all'ente successivamente sono valutati al costo;	abrogato
b) i terreni già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; per i terreni già acquisiti all'ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale la valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente; i terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono	abrogato

valutati al costo;	
c) i fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; i fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo;	abrogato
d) i mobili sono valutati al costo;	abrogato
e) i crediti sono valutati al valore nominale;	abrogato
f) i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;	abrogato
g) le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del codice civile;	abrogato
h) i debiti sono valutati secondo il valore residuo.	abrogato
5. Gli enti locali conservano nel loro patrimonio in apposita voce i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione.	5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.
6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne. Può anche prevedere conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.	6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.
7. Gli enti locali provvedono annualmente all'aggiornamento degli inventari.	Idem
8. Il regolamento di contabilità definisce le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o del modico valore.	Idem
9. I modelli relativi al conto del patrimonio sono approvati con il regolamento di cui all'articolo 160.	9. Lo stato patrimoniale è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni..
	9-bis. Nell'apposita sezione dedicata ai bilanci del sito internet degli enti locali è pubblicato il rendiconto della gestione, il conto del bilancio articolato per capitoli, e il rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Dal confronto dei due testi normativi si evincono le seguenti differenze:

- l'abrogazione di gran parte del comma 4 riguardante le modalità di valorizzazione dei beni demaniali e patrimoniali; in realtà l'analisi delle singole voci è riportata nel principio contabile applicato (allegato 4/3) dove ciascuna di esse è approfondita nei suoi vari aspetti;
- la modifica dello schema di rappresentazione, oggi redatto secondo l'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si segnala, inoltre, la conferma di alcune puntualizzazioni che il legislatore aveva già fatto in occasione della precedente riforma contabile del 1995. Ci si riferisce a:

- la definizione di patrimonio degli enti locali;
- la inclusione nel documento dei beni demaniali;
- la definizione di criteri di valutazione dei beni;
- le logiche di aggiornamento annuale degli inventari.

16.2.1 IL MODELLO MINISTERIALE DEL CONTO DEL PATRIMONIO

Passando ad analizzare il nuovo modello ministeriale, così come previsto dall'allegato 10 al D Lgs. 118/2011, notiamo che esso si sviluppa, sia nella parte relativa all'attivo che al passivo, su quattro colonne, oltre alle ultime due contenenti esclusivamente note per la compilazione attraverso il richiamo dei punti dell'articolo 2424 del codice civile e del D.M. 26/4/1995.

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	n n o	n n o - 1	rif erime nto ar t.242 4 CC	ri feri ment o D M 26/4/ 95
A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE			A	A
TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)				
B) IMMOBILIZZAZIONI				B
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>			BI	I
Costi di impianto e di ampliamento		1	BI	B I1
Costi di ricerca sviluppo e pubblicità		2	BI	B I2
Diritti di brevetto ed utilizzo opere dell'ingegno		3	BI	B I3
Concessioni, licenze, marchi e diritti simile		4	BI	B I4
Avviamento		5	BI	B I5

	Immobilizzazioni in corso ed acconti		6	BI	I6	B
	Altre		7	BI	I7	B
	Totale immobilizzazioni immateriali					
	<u>Immobilizzazioni materiali</u> <i>(3)</i>					
I	Beni demaniali					
. 1	Terreni					
. 2	Fabbricati					
. 3	Infrastrutture					
. 9	Altri beni demaniali					
I I	Altre immobilizzazioni materiali (3)					
. 1	Terreni <i>di cui in leasing finanziario</i>		1	BII	II1	B
. 2	Fabbricati <i>di cui in leasing finanziario</i>					
. 3	Impianti e macchinari <i>di cui in leasing finanziario</i>		2	BII	II2	B
. 4	Attrezzature industriali e commerciali		3	BII	II3	B
. 5	Mezzi di trasporto					
. 6	Macchine per ufficio e hardware					
. 7	Mobili e arredi					
. 8	Infrastrutture					
. 9	Diritti reali di godimento					

9 9	Altri beni materiali			
	Immobilizzazioni in corso ed acconti	5	BII II5	B
	Totale immobilizzazioni materiali			
V	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>			
	Partecipazioni in	I1	BII III1	B
	<i>imprese controllate</i>	I1a	BII III1a	B
	<i>imprese partecipate</i>	I1b	BII III1b	B
	<i>altri soggetti</i>			
	Crediti verso	I2	BII III2	B
	altre amministrazioni pubbliche			
	<i>imprese controllate</i>	I2a	BII III2a	B
	<i>imprese partecipate</i>	I2b	BII III2b	B
	<i>altri soggetti</i>	I2c BIII2d	BII III2d	B
	Altri titoli	I3	BII	
	Totale immobilizzazioni finanziarie			
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		-
I	C) ATTIVO CIRCOLANTE			
	<u>Rimanenze</u>		CI I	C
	Totale rimanenze			
	<u>Crediti (2)</u>			
	Crediti di natura tributaria			
	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
	<i>Altri crediti da tributi</i>			
	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>			
	Crediti per trasferimenti e contributi			
	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>			
<i>imprese controllate</i>	I2	CI II2	C	

	<i>imprese partecipate verso altri soggetti</i>		CI I3	C II3
	Verso clienti ed utenti		CI I1	C II1
	Altri Crediti verso l'erario per attività svolta per c/terzi altri		CI I5	C II5
	Totale crediti			
I	<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>			
I	Partecipazioni		CI II1,2,3 ,4,5	C III1,2 ,3
	Altri titoli		CI II6	C III5
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi			
V	<u>Disponibilità liquide</u>			
	Conto di tesoreria			C IV1a
	Istituto tesoriere presso Banca d'Italia			C IV1b e
	Altri depositi bancari e postali		CI V1	CIV1 c
	Denaro e valori in cassa		CI V2 e CIV3	C IV2 e CIV3
	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente			
	Totale disponibilità liquide			
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)			
	D) RATEI E RISCONTI			
	Ratei attivi		D	D
	Risconti attivi		D	D
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)			
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)		-	-

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Anno N	Anno N-1	referimen art.2424
	A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione			AI
II	Riserve			
a	<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>			AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	<i>da capitale</i>			AII, AIII
c	<i>da permessi di costruire</i>			
II	Risultato economico dell'esercizio			AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)			
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI			
1	Per trattamento di quiescenza			B1
2	Per imposte			B2
3	Altri			B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)			
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO			C
	TOTALE T.F.R. (C)			
	<u>D) DEBITI (1)</u>			
1	Debiti da finanziamento			
a	<i>prestiti obbligazionari</i>			D1e D2
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>			
c	<i>verso banche e tesoriere</i>			D4
d	<i>verso altri finanziatori</i>			D5
2	Debiti verso fornitori			D7
3	Acconti			D6
4	- Debiti per trasferimenti e contributi			
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>			
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>			

	c	<i>imprese controllate</i>			D9
	d	<i>imprese partecipate</i>			D10
	e	<i>altri soggetti</i>			
5		Altri debiti			D12,D13,D14
	a	<i>tributari</i>			
	b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>			
	c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>			
	d	<i>altri</i>			
		TOTALE DEBITI (D)			
		<u>E) RATEI E RISCOINTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>			
I		Ratei passivi			E
II		Risconti passivi			E
1		Contributi agli investimenti			
	a	da altre amministrazioni pubbliche			
	b	da altri soggetti			
2		Concessioni pluriennali			
3		Altri risconti passivi			
		TOTALE RATEI E RISCOINTI (E)			
		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)			-
		CONTI D'ORDINE			
		1) Impegni su esercizi futuri			
		2) beni di terzi in uso			
		3) beni dati in uso a terzi			
		4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche			
		5) garanzie prestate a imprese controllate			
		6) garanzie prestate a imprese partecipate			
		7) garanzie prestate a altre imprese			
		TOTALE CONTI D'ORDINE	-	-	-

Analizzando la struttura del prospetto possiamo notare che:

- la prima colonna accoglie i codici delle voci oggetto di rendicontazione patrimoniale articolate su tre livelli identificati
 - o con numeri romani (1livello)
 - o con numeri arabi (2 livello)
 - o con lettere alfabetiche (3 livello)
- la seconda colonna accoglie la descrizione delle voci nel rispetto del piano dei conti patrimoniale già trattato nel corso del presente lavoro;

- la terza colonna presenta gli importi riferiti al 31 dicembre dell'anno oggetto di rendicontazione (Anno N);
- la quarta colonna indica gli importi provenienti dall'anno precedente (anno N-1) per un confronto.

Relativamente alla presentazione ed articolazione delle voci del conto del patrimonio, il legislatore, nell'intento di realizzare una struttura che fosse confacente non solo ad una massima chiarezza espositiva ma anche alla formazione dei nuovi inventari, ha seguito una logica di classificazione per differenti livelli:

- a) una prima, intesa a differenziare gli elementi positivi e negativi del patrimonio che sono riportati in due differenti parti del prospetto (attivo e passivo): il relativo saldo è pari al patrimonio netto dell'ente locale (se positivo) o l'eventuale deficit patrimoniale (se negativo);
- b) una seconda che classifica le attività e le passività in base alla natura ed alla funzione onde analizzarne la composizione.

B1) In particolare, per quanto concerne l'attivo patrimoniale, il criterio utilizzato dal legislatore è misto. Infatti, a fianco di una articolazione principale che riconsidera le voci secondo il criterio finanziario della liquidità, ne troviamo, in alcuni casi, un'altra che tiene conto della natura degli elementi patrimoniali attivi.

Da una attenta lettura degli schemi si nota che il legislatore ha voluto applicare lo stesso principio di destinazione sancito dal 1° comma dell'art.2424 bis del codice civile secondo il quale *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni.”*

Ne consegue che le attività patrimoniali, aventi stessa natura, possono trovare diversa allocazione in bilancio a seconda del periodo di utilizzo. Si pensi, ad esempio, ai crediti ed i titoli diversi dalle partecipazioni previsti sia nelle immobilizzazioni che nell'attivo circolante.

B2) La classificazione delle voci del *passivo*, invece, non avviene seguendo il criterio finanziario con la conseguente articolazione delle voci secondo la distinzione tra passività a medio lungo termine e a breve termine ma è caratterizzata da una esposizione per classi di valori che evidenzia nell'ordine:

- o A) Patrimonio netto,
- o B) Fondo Risci ed Oneri
- o C) Fondo Trattamento di Fine Rapporto,
- o C) Debiti (la cui articolazione è conforme alla logica di verifica della liquidità)
- o D) Ratei e Riscotti e contributi agli investimenti.

Anche nel caso delle passività il prospetto è molto vicino a quello previsto dal codice civile per lo Stato Patrimoniale delle imprese.

16.2.2 ANALISI DELLE VOCI DEL CONTO DEL PATRIMONIO

Il principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale (allegato 4/3 del D. Lgs. 118/2011) nel paragrafo n. 6 fornisce specifiche indicazioni sulle singole voci dell'attivo e del passivo.

Lo stesso principio precisa al punto 6.5, che per quanto non specificatamente previsto, si fa rinvio a quanto riportato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18 aprile 2002, concernente *“Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione, e successive modifiche e integrazioni”*.

17 IL BILANCIO CONSOLIDATO

Tra gli aspetti più innovativi introdotti dal legislatore con la riforma contabile in esame vi è certamente il principio contenuto nell'allegato 4/4 del D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni ed integrazioni, riguardante il bilancio consolidato del gruppo "amministrazione pubblica".

Il tema, noto e dibattuto a livello dottrinario, non aveva fino ad oggi trovato una sua definizione legislativa, ma appare di grande attualità visto il ruolo che le società pubbliche in house o di partecipazione hanno nel tessuto socio economico del territorio amministrato, con effetti diretti sulla popolazione (attraverso i loro servizi) e sul bilancio dell'ente (a causa di eventuali finanziamenti erogati).

Proprio per tale ragione nel corso del presente capitolo vorremmo presentare, seguendo lo schema del richiamato principio contabile applicato i principali passi da effettuare.

E' evidente che trattasi, da parte del legislatore, di un lavoro embrionale che ricalca per larghi tratti la prassi privatistica e che, dovrà essere oggetto di appositi approfondimenti nel corso dei prossimi anni.

Si ricorda, infatti, che ai sensi del comma 4 dell'articolo 11 bis del D. Lgs 118/2011, l'applicazione del principio è vigente per l'anno 2015 solo per gli enti in armonizzazione, mentre per i rimanenti entrerà in vigore solo nel 2016.

17.1 I RIFERIMENTI NORMATIVI

Il bilancio consolidato è disciplinato dall'articolo 11 bis del d.lgs. 118/2011 come modificato dal d.lgs. 126/2014 .

In detto articolo e nei due successivi, il legislatore detta le basi del nuovo documento, definendo principi tempi ed il perimetro di carattere generale all'interno del quale si dovrà strutturare il nuovo documento.

Ulteriori elementi sono, poi, presenti nel D. Lgs. 267/2000 come modificato dal D. Lgs. 126/2014 ed in particolare:

- nell'articolo 151 comma 8 dove si limita a precisare che *“Entro il 30 settembre l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. “*
- nell'articolo 233 bis che dedicandosi esclusivamente a detto documento si limita a precisare:
 1. *Il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*
 2. *Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011. n. 118, e successive modificazioni.*
 3. *Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.”*

Si vede, dunque, come il principale documento a cui gli altri testi di legge fanno riferimento è il principio contabile applicato al bilancio consolidato a cui intendiamo rivolgerci nel proseguo del presente capitolo.

17.2 IL GRUPPO “AMMINISTRAZIONE PUBBLICA”

Al fine di affrontare correttamente l'argomento, il primo aspetto da definire riguarda la perimetrazione delle aziende, enti ed organismi e società al fine di definire il cosiddetto "gruppo di amministrazione pubblica".

Con detto termine, infatti, si individuano tutti gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal decreto legislativo.

La definizione fa riferimento ad una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale", anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione.

Non a caso il comma 3 dell'articolo 11 bis precisa che "Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II."

Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva dunque né la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.

Il gruppo "amministrazione pubblica" può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese: in tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

Volendo individuare una prima e sufficientemente esaustiva classificazione potremmo dire che costituiscono componenti del "gruppo amministrazione pubblica":

- 1) **gli organismi strumentali**, (già trattati nel rendiconto consolidato) dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'articolo 1 comma 2, lettera b) del decreto legislativo 118/2011. In base a detto articolo per organismi strumentali delle regioni e degli enti locali si intendono:
 - a. le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale,
 - b. dotate di autonomia gestionale e contabile,
 - c. prive di personalità giuridica.
 - d. le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge
 - e. le istituzioni di cui all'*art. 114 comma 2 del D. Lgs. 267/2000*.

Si ricorda che i loro rendiconto sono già ricompresi nel rendiconto consolidato della capogruppo.

- 2) **gli enti strumentali controllati** dell'amministrazione pubblica capogruppo, definiti nell'art. 11-ter, comma 1. In particolare rientrano in tale fattispecie l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
 - a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
 - b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
 - c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
 - d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;
 - e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante.

3) **gli enti strumentali partecipati** di un'amministrazione pubbliche, definiti dall'articolo 11-ter, comma 2. Si tratta di enti pubblici e privati ed aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni del punto precedente e quindi non sono classificabili quali enti strumentali controllati.

4) **le società controllate** disciplinate dall'articolo 11 ter del D. Lgs. 118/2011 sono quelle nelle quali l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

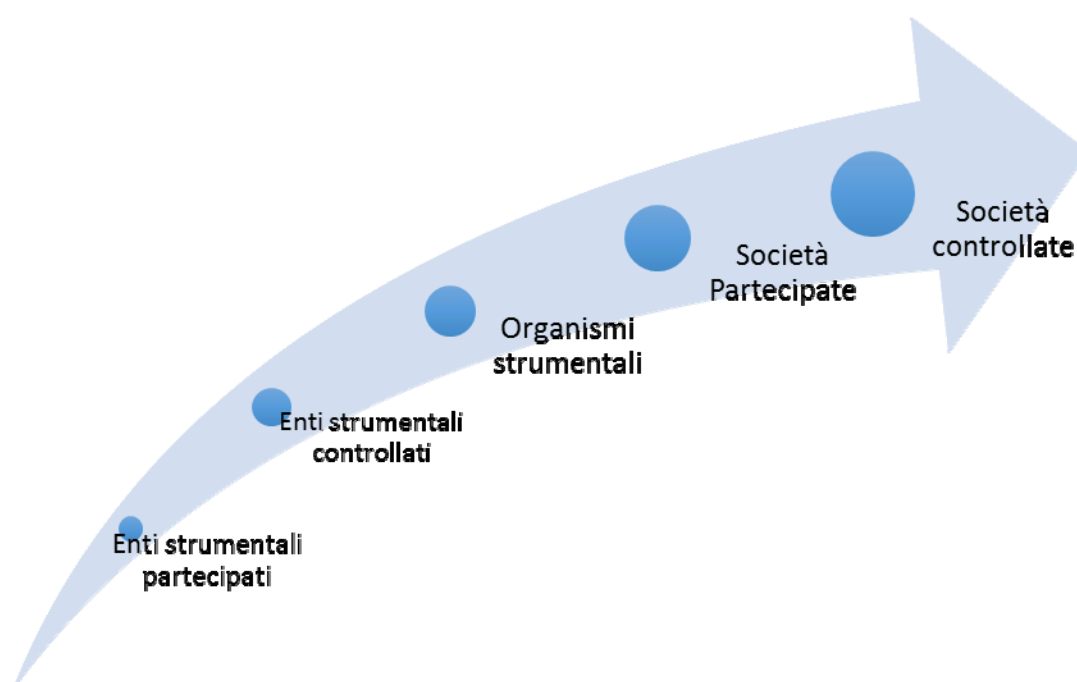
a) il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b) il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

In fase di prima applicazione del decreto legislativo 118/2011, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.

4) **le società partecipate** dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. (articolo 11 ter del D. Lgs. 118/2011)

A decorrere dal 2018, con riferimento all'esercizio 2017, la definizione di società partecipata è estesa anche alle società nelle quali l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.



17.3 IL BILANCIO CONSOLIDATO CARATTERISTICHE

Volendo fornire una breve definizione del Bilancio Consolidato potremmo dire che esso è un documento consuntivo di esercizio che vuol rappresentare la situazione economica, patrimoniale e finanziaria di un gruppo di imprese, elaborato dalla società capogruppo.

Per quanto riguarda le sue finalità potremmo richiamare il principio contabile applicato in cui si precisa che esso deve consentire di:

- a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
- b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

Per quanto riguarda le ulteriori caratteristiche definite dal legislatore potremmo riassumerle come segue:

- è obbligatorio, dal 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto le. 118/2011, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento contabile a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.
- è predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del decreto legislativo e di quanto previsto dal principio contabile applicato;
- è composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- è riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- è predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- è approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'eterogeneità dei soggetti ed enti che caratterizzano il "Gruppo Pubblico Locale" così come definito nel paragrafo precedente, non permette di individuare un metodo di consolidamento unico ma ci porta ad utilizzare alternativamente in base al fenomeno che si intende rappresentare:

- il metodo di consolidamento integrale / proporzionale ;
- oppure quello basato sull'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

In altri termini il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente di rappresentare contemporaneamente:

- la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo ,
- e di rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Con riferimento alla consistenza patrimoniale e finanziaria il bilancio consolidato dovrebbe essere predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti dei componenti del gruppo, utilizzando il metodo di consolidamento integrale o proporzionale.

Con riferimento al fenomeno delle esternalizzazioni, invece, il bilancio consolidato dovrebbe essere elaborato sulla base dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

Occorrerebbe cioè predisporre due diversi bilanci consolidati.

17.4 LE ATTIVITÀ PER IL CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI DEL GRUPPO

Il principio contabile applicato al bilancio consolidato definisce i vari step da seguire per arrivare alla sua definizione . Essi possono essere riassunti come segue:

- definizione del perimetro del Gruppo di un ente locale;
- individuazione dell'area di consolidamento;
- individuazione dei metodi e delle procedure di consolidamento (integrale, proporzionale e del patrimonio netto);
- eliminazione delle operazioni infragruppo;
- elaborazione della nota integrativa.

Nei paragrafi che seguono analizzeremo ciascuno di essi.

17.4.1 ENTI DA CONSIDERARE PER LA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Il primo passo da prendere in considerazione è quello dell'individuazione degli enti da considerare all'interno del perimetro del bilancio consolidato.

A tal fine gli enti locali capogruppo devono predisporre due distinti elenchi riguardanti:

- 1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, evidenziando quelli che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
- 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.

I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta e sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi, inoltre, è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Nel caso in cui non risultino 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 questa dichiarazione viene data evidenza distinta rispetto al rendiconto secondo le modalità previste per la pubblicazione dei bilanci e dei rendiconti.

Gli enti e le società del gruppo possono non essere inseriti nell'elenco nei casi di:

- a) irrilevanza,
- b) impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento.

Con riferimento al primo aspetto possiamo notare come il legislatore definisca il bilancio di un componente del gruppo irrilevante quando risulta ininfluente ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

In quest'ottica sono considerati irrilevanti dallo stesso principio contabile, i bilanci che presentano, una incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

L'incidenza percentuale deve essere rilevata per ciascuno dei tre parametri.

Con riferimento ai "ricavi caratteristici" la percentuale è determinata rapportando:

- i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata;
- al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente".

Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.

In ogni caso, sono considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

Con riferimento all'impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate il legislatore individua nel principio contabile applicato casi

di esclusione limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali) .

17.4.2 COMUNICAZIONI AI COMPONENTI DEL GRUPPO

Una volta definito l'elenco, questo è trasmesso a tutti gli enti ricompresi al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste.

In particolare l'amministrazione pubblica capogruppo:

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del futuro esercizio;
- b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato;
- c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Con riferimento al punto c) e cioè alle direttive , queste riguardano:

- a) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato.
- b) le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato.
- c) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica , per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale.

Con riferimento al punto a) i bilanci di esercizio e la documentazione integrativa devono essere trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato.

Nel caso in cui alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, viene trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

Per quanto concerne il punto b) occorre precisare che generalmente i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo quali crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo. Queste devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato.

Infine con riferimento al punto c) la capogruppo deve predisporre e trasmettere ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica. In particolare il criterio da adottare sarà:

- quello del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo,
- quello del costo quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno.

Nel rispetto delle istruzioni ricevute i componenti del gruppo dovranno trasmettere la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo. Essa è costituita da:

- il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche),
- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale,
- il rendiconto consolidato dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.

17.4.3 ELABORAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Sulla base della documentazione ricevuta l'amministrazione pubblica capogruppo dovrà procedere all'elaborazione del bilancio consolidato.

A tal fine dovrà distinguere i bilanci che presentano criteri di valutazione e di consolidamento non uniformi dagli altri.

Se, infatti, per il secondo non sussistono particolari problemi nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, si potrà procedere in una delle tre seguenti modalità:

- a) di norma, ad una rettifica dei criteri per ottenere una uniformità informativa e rappresentativa. Si pensi, ad esempio, alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei:
 - gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni
 - gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.
- b) in alternativa, derogando all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione ma solo quando:
 - a. la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. Si sottolinea come il principio contabile ritenga possibile ed accettabile detta modalità solo nell'ipotesi in cui si garantisca maggior veridicità che dovrà, tra l'altro essere adeguatamente dimostrata attraverso una informativa supplementare al bilancio consolidato, contenuta nella nota integrativa, in cui siano specificate la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.
 - b. le difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate non sono rilevanti sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

17.4.4 ELIMINAZIONE DELLE OPERAZIONI INFRAGRUPPO

Definiti ed uniformati i criteri di valutazione delle varie poste contabili, l'attività successiva consiste nella eliminazione delle operazioni infragruppo.

Si tratta di tutte quelle attività, aventi risvolti contabili, avvenute tra società appartenenti al gruppo pubblico in esame e, dunque, da non includere nel bilancio consolidato che, al contrario, deve contenere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo.

Si ricorda, infatti, che il bilancio consolidato deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici. Ne consegue che non potranno essere considerati in detta riclassificazione e, come tali dovranno essere eliminate, le operazioni ed i saldi reciproci (che risulterebbero indebitamente accresciuti) perché non misurano fatti aziendali aventi rilevanza verso l'esterno, ma semplicemente trasferimento di risorse all'interno del gruppo.

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

Allo stesso modo di quanto visto nei paragrafi precedenti l'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrilevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

Per procedere correttamente alla eliminazione di tali poste occorrerà acquisire le informazioni dai componenti del gruppo e definire:

- a. l'equivalenza delle partite reciproche,
- b. l'accertamento delle eventuali differenze facendo particolare attenzione alle partite "in transit" per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.

Con riferimento alle prime, queste non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).

Gli altri interventi di rettifica, invece, hanno effetto sul risultato economico e sul patrimonio netto consolidato. Essi riguardano :

- gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi quali, ad esempio, quelli che si verificano se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo: in tal caso la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata e di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.
- l'eventuale difforme trattamento fiscale quale ad esempio l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate (ad esempio, nei casi in cui risulta indetraibile, l'imposta sul valore aggiunto pagata dalla capogruppo a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato): in questo caso l'imposta non è oggetto di elisione.

17.4.5 QUANTIFICAZIONE DELLE QUOTE DI PERTINENZA DI TERZI

Una volta conclusa le attività di rilevazione ed elisione delle operazioni infragruppo riportate nel paragrafo precedente, la fase successiva del lavoro dovrà essere orientata alla identificazione delle quote di pertinenza di terzi.

In particolare nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato dalle operazioni infragruppo, dovrà essere individuata :

- a) la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio (positivo o negativo),
- b) la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, determinato partendo dal valore, alla data di acquisto della partecipazione e considerando la quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

Con riferimento al punto a):

- se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata;
- nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza, ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi, è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita.

Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

17.4.6 IL CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI DELLE SOCIETÀ DEL GRUPPO

A conclusione del percorso fin qui descritto, i bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale).

Nel caso di applicazione del metodo integrale, nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

17.5 LA MODULISTICA

Il legislatore dell'armonizzazione introduce, per la prima volta, una modulistica ad hoc anche per la rappresentazione contabile dei risultati consolidati del gruppo pubblico.

Come già precisato, il comma 2 dell'articolo 233 bis del D.Lgs. 267/2000 prevede che il bilancio consolidato venga redatto secondo il modello 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011. n. 118, e successive modificazioni.

Il documento, in particolare ,prevede specifici modelli per il conto economico e per il conto del patrimonio.

Di seguito si riportano i prospetti precisando che proprio al fine di facilitare la loro compilazione lo stesso legislatore ha previsto in aggiunta alle colonne degli anni n ed n-1 anche altre due colonne contenenti riferimenti agli art. 2424 e 2425 del codice civile ed al DM 26/4/1995.

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO

	An no	An no - 1	riferime nto	riferiment o
			art.2425 cc	DM 26/4/95

	<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>			
1	Proventi da tributi			
2	Proventi da fondi perequativi			
3	Proventi da trasferimenti e contributi			
	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>			A5c
	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>			E20c
	<i>Contributi agli investimenti</i>			
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici		A1	A1a
	Proventi derivanti dalla gestione dei beni			
	<i>Ricavi della vendita di beni</i>			
	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>			
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)		A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione		A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi		A5	A5 a e b
	totale componenti positivi della gestione A)			
	<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>			
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo		B6	B6
10	Prestazioni di servizi		B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi		B8	B8
12	Trasferimenti e contributi			
	<i>Trasferimenti correnti</i>			
	<i>Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>			
	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>			
13	Personale		B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni		B10	B10
	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>		B10a	B10a
	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>		B10b	B10b
	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>		B10c	B10c
	<i>Svalutazione dei crediti</i>		B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)		B11	B11
16	Accantonamenti per rischi		B12	B12
17	Altri accantonamenti		B13	B13

7				
1	Oneri diversi di gestione		B14	B14
8				
	totale componenti negativi della gestione B)			
	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			
	<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>			
	<u>Proventi finanziari</u>			
1	Proventi da partecipazioni		C15	C15
9	<i>da società controllate</i>			
	<i>da società partecipate</i>			
	<i>da altri soggetti</i>			
2	Altri proventi finanziari		C16	C16
0				
	Totale proventi finanziari			
	<u>Oneri finanziari</u>			
2	Interessi ed altri oneri finanziari		C17	C17
1	<i>Interessi passivi</i>			
	<i>Altri oneri finanziari</i>			
	Totale oneri finanziari			
	totale (C)			
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE			
2	Rivalutazioni		D18	D18
2				
3	Svalutazioni		D19	D19
	totale (D)			
	<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>			
2	<u>Proventi straordinari</u>		E20	E20
4	Proventi da permessi di costruire			
	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>			
	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>			E20b
	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>			E20c
	<i>Altri proventi straordinari</i>			
	totale proventi			
2	<u>Oneri straordinari</u>		E21	E21
5	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>			
	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>			E21b

	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>			E21a
	<i>Altri oneri straordinari</i>			E21d
	totale oneri			
	Totale (E) (E20-E21)			
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)			
2				
6	Imposte (*)		22	22
2				
7	RISULTATO DELL'ESERCIZIO (comprensivo della quota di pertinenza di terzi)		23	23
2				
8	Risultato dell'esercizio di pertinenza di terzi			

(*) Per gli enti in contabilità finanziaria la voce si riferisce all'IRAP.

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)

(1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo

(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(3) con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		An no	An no - 1	riferime nto art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	<u>A) PATRIMONIO NETTO</u>				
I	Fondo di dotazione			AI	AI
II	Riserve				
	<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>			AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
	<i>da capitale</i>			AII, AIII	AII, AIII
	<i>da permessi di costruire</i>				
III	Risultato economico dell'esercizio			AIX	AIX
	Patrimonio netto comprensivo della quota di pertinenza di terzi				
	Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi				
	Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi				
	Patrimonio netto di pertinenza di terzi				
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)				

	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
	per trattamento di quiescenza			B1	B1
	per imposte			B2	B2
	altri			B3	B3
	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri				
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)				
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO			C	C
	TOTALE T.F.R. (C)				
	<u>D) DEBITI (1)</u>				
	Debiti da finanziamento				
a	prestiti obbligazionari			D1e D2	D1
b	v/ altre amministrazioni pubbliche				
c	verso banche e tesoriere			D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori			D5	
	Debiti verso fornitori			D7	D6
	Acconti			D6	D5
-	Debiti per trasferimenti e contributi				
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale				
b	altre amministrazioni pubbliche				
c	imprese controllate			D9	D8
d	imprese partecipate			D10	D9
e	altri soggetti				
	altri debiti			D12,D13 ,D14	D11,D12,D1 3
a	<i>tributari</i>				
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>				
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>				
d	<i>altri</i>				
	TOTALE DEBITI (D)				
	<u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>				
I	Ratei passivi			E	E
II	Risconti passivi			E	E
	Contributi agli investimenti				
a	da altre amministrazioni pubbliche				
b	da altri soggetti				

Concessioni pluriennali				
Altri risconti passivi				
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)				
TOTALE DEL PASSIVO				
CONTI D'ORDINE				
1) Impegni su esercizi futuri				
2) beni di terzi in uso				
3) beni dati in uso a terzi				
4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche				
5) garanzie prestate a imprese controllate				
6) garanzie prestate a imprese partecipate				
7) garanzie prestate a altre imprese				
TOTALE CONTI D'ORDINE				

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) Non comprende debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)

17.6 LA NOTA INTEGRATIVA AL BILANCIO CONSOLIDATO

Così come già visto per il rendiconto ed il bilancio di previsione anche il bilancio consolidato prevede tra i suoi allegati una Nota integrativa, ricompresa all'interno di una relazione sulla gestione.

La nota integrativa indica:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
- cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:

- della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
- delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
- se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
- della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;
- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
- qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, compresi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni.