

### 8.1 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 comune<sup>99</sup>.

Ne consegue che potremmo articolare, nel rispetto dei principali contributi dottrinari, il sistema aziendale integrato in tre principali sub sistemi<sup>100</sup> quali quello organizzativo, preposto ad individuare e definire le combinazioni tra le varie componenti del processo produttivo, quello decisionale, diretto a studiare e coordinare tutte le attività per il conseguimento di determinati obiettivi in precedenza definiti e programmati ed, infine, quello informativo che “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”<sup>101</sup>.

Tra essi intendiamo rivolgere la nostra attenzione proprio a quest'ultimo non sottovalutando, però, la complementarietà, rintracciabile anche negli altri che, alla fine, riporta ad unità l'analisi condotta.

Consegue quindi che il sistema informativo 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

---

<sup>99</sup> “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

<sup>100</sup> 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).

<sup>101</sup> 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

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 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.<sup>102</sup>

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 aziendali<sup>103</sup>, ai diversi tipi di decisione<sup>104</sup> a cui è indirizzato ed, ancora, alle necessità delle aree aziendali<sup>105</sup> contribuendo, in ogni caso, al raggiungimento degli scopi prefissati.

## **8.2 IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ GENERALE NEL SISTEMA INFORMATIVO AZIENDALE**

La ripartizione dell'azienda in tre sottosistemi può essere oggetto di una ulteriormente classificazione ottenuta considerando il sistema organizzativo e produttivo all'interno di un unico raggruppamento quale quello operativo a cui si contrappone quello informativo e del controllo.

Proprio all'interno di quest'ultimo, 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"<sup>106</sup>, 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:

### **1. il principio della contabilità generale e delle contabilità settoriali**

---

<sup>102</sup> E. Cavalieri *Ricerche di economia dell'impresa*, Cedam, Padova, 1984, pag.239.

<sup>103</sup> 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.

<sup>104</sup> Si pensi alle differenti esigenze riscontrabili tra soggetti preposti a decisioni strategiche rispetto ad altri che dovranno fornire risposte tattiche e operative.

<sup>105</sup> A riguardo U. Bertini trattando delle aree funzionali dell'azienda e dei relativi sottosistemi 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

<sup>106</sup> Si veda G. Paolone, op. cit., pag. 18

2. il principio del bilancio d'esercizio e dei bilanci straordinari
3. il principio dell'analisi dei dati
4. il principio della pianificazione integrata e della programmazione di singoli settori.

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 successive<sup>107</sup> 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:

- a) rilevazioni contabili sistematiche
- b) rilevazioni contabili settoriali
- c) rilevazioni extracontabili
- d) rilevazioni qualitative<sup>108</sup>.

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 rielaborazione<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> 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

<sup>108</sup> Si veda G. Bruni – *Contabilità per l'alta direzione*, e ETAS libri, 1990, pag. 104

<sup>109</sup> 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:

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'azienda<sup>110</sup>. 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.

---

-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

<sup>110</sup> Per un approfondimento sul tema si veda G. Paolone op. cit. 1994 pag.42 e seguenti

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.

### 8.3 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"<sup>111</sup>.

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 interni<sup>112</sup>.

Essa, intesa quale ulteriore sub sistema,<sup>113</sup> non presenta quel livello di analiticità né tanto meno quell'elevato contenuto probabilistico che, al contrario, contraddistingue gli altri sistemi, ma al

---

<sup>111</sup> 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

<sup>112</sup> 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

<sup>113</sup> 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

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 fornire una rappresentazione completa della vita amministrativa di una azienda sintetizzabile attraverso la misurazione dell'economicità della gestione<sup>114</sup>.

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"<sup>115</sup> 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 gestionali<sup>116</sup>.

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 un risvolto nel bilancio<sup>117</sup> 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.

---

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.

<sup>114</sup> "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

<sup>115</sup> A. Amaduzzi L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni, Utet, Torino, 1978 pag.549

<sup>116</sup> 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.

<sup>117</sup> In questo momento ci riferiamo al bilancio d'esercizio o bilancio consuntivo ordinario delle aziende private.

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

### 8.4.1 UNA ANALISI STORICA

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 moderno<sup>118</sup> 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

---

<sup>118</sup>"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

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 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 francese<sup>119</sup>.

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 tipicizzare 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 aziendale<sup>120</sup>, 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.

---

<sup>119</sup> 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 imbattono 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

<sup>120</sup> 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



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.

#### **8.4.2 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 disconosciuto 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 trasferimenti<sup>121</sup>. 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 congrua<sup>122</sup>, 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 determinare<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> 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

<sup>122</sup> Ci riferiamo ai servizi a domanda individuale ed a carattere produttivo così come definiti dal legislatore nell'ordinamento contabile degli enti locali

<sup>123</sup> "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

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 processo trasformativo-distributivo che si basano su valutazioni di carattere politico e sociale (prezzi politici)<sup>124</sup>.

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 organi<sup>125</sup>.

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 parlamento<sup>126</sup> 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

---

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

<sup>124</sup> "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

<sup>125</sup> Su detta impostazione che conduce a definire la contabilità quale "contabilità di bilancio" si veda E. Borgonovi, op. cit.

<sup>126</sup> 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'efficacia<sup>127</sup>.

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'esterno<sup>128</sup>.

## 8.5 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 pubblici territoriali, 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.

---

<sup>127</sup> 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

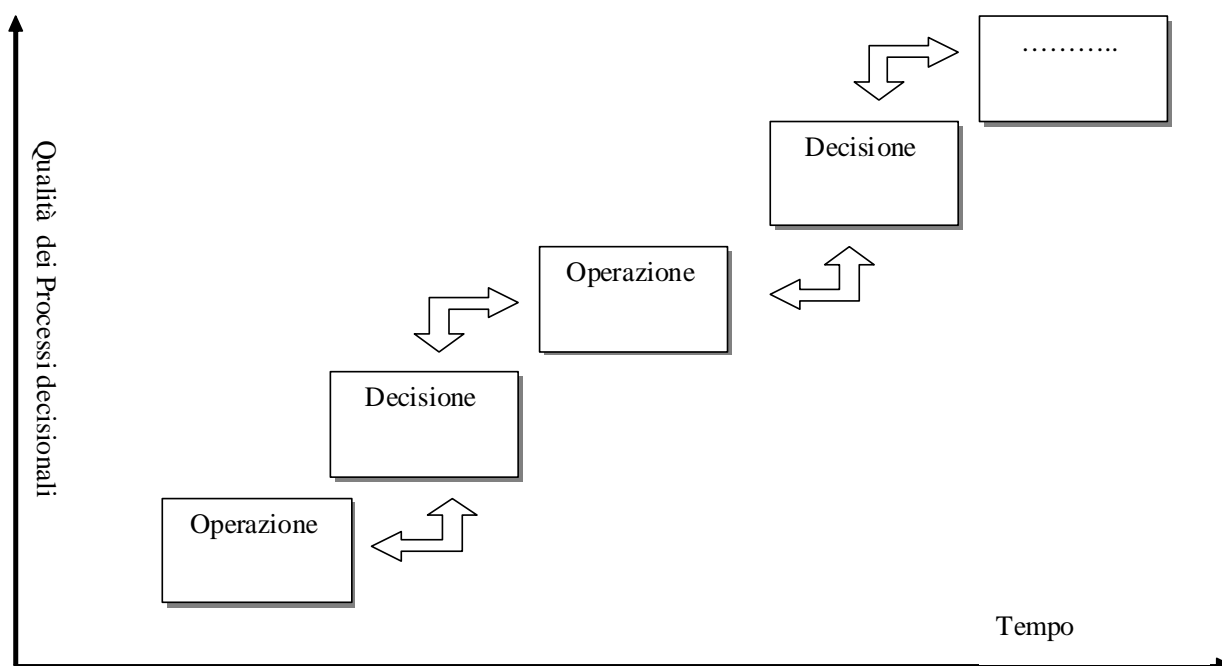
<sup>128</sup> Proprio su quest'ultimo aspetto osserva A. Buccellato: "Le necessità informative delle aziende pubbliche sono rese ancor più complesse dalla loro maggiore compenetrazione (rispetto alle gestioni private) con l'ambiente in cui operano. Il loro soggetto economico è il risultato di un processo 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 gestione<sup>129</sup>) 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.

<sup>129</sup> “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

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 dati, fermo restando l'obiettivo comune di ricercare "il massimo grado di espressività delle caratteristiche della gestione"<sup>130</sup>.

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 realizzare<sup>131</sup>. 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.

---

<sup>130</sup> "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

<sup>131</sup> In tale ottica sono quindi da analizzare tutte le contabilità budgetarie le quali vengono a svolgere le funzioni di rilevazioni preventive finalizzate all'assunzione di decisioni successive.

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.

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".

Nel proseguo del capitolo, pertanto, cercheremo di sintetizzare detti contenuti per poi confrontarli con un nuovo "modello economico-patrimoniale" che in quest'ultimo periodo si sta affermando.

## 8.6 IL MODELLO CONTABILE

Prima di procedere intendiamo soffermarci sul concetto di "modello". Nell'economia aziendale il termine "modello" non ha avuto una univoca interpretazione essendo usato con differenti significati<sup>132</sup>. Nell'ambito della nostra trattazione, intendiamo riferirci a quella accezione che considera lo stesso quale "un concetto, un'astrazione teorica elaborata al termine di un processo analitico e sintetico per rappresentare una parte della realtà nei suoi tratti dominanti"<sup>133</sup>.

Ne consegue che il linguaggio matematico non costituisce parte essenziale essendo interessato principalmente ad individuare elementi in grado di validare una teoria o di evidenziarne i suoi limiti<sup>134</sup>.

Nell'ambito dell'economia aziendale, l'utilizzo dei modelli si è andato sviluppando con il passare del tempo risultando, però, sempre ancorato ad un giudizio di approssimazione della realtà che è insito nella stessa e che si vuole rappresentare, a sua volta correlata con il grado di approfondimento della teoria e con le numerose variabili che intervengono.

Pertanto un modello aziendale:

- a) non costituisce una rappresentazione della realtà empirica di tipo assoluto;
- b) la rappresentazione è tanto più aderente alla realtà quanto più la teoria che la descrive fedelmente e le modalità di costruzione rispondono ai vincoli costruttivi dalla stessa posti

---

<sup>132</sup> "Il termine modello viene usato con due differenti significati. In senso ampio la denominazione modello viene usata come sinonimo di teoria e, in tal caso, i termini vengono indifferentemente utilizzati per definire un insieme di proposizioni che viene a puntualizzare i nessi di causa ed effetto e di interdipendenza esistenti tra grandezze economiche nel tempo e nello spazio. Meglio ancora, un modello, in senso ampio, è la espressione di concetti pensati con ricorso a mezzi che consentono l'individuazione della posizione dei concetti e delle loro relazioni spaziali e temporali. Con tale ampia accezione si prescinde dal tipo di linguaggio utilizzato nel modello per definire le relazioni di simultaneità e di successione. In senso stretto il termine modello viene utilizzato per definire una particolare teoria, di vario grado di generalità, espresso con linguaggio tipicamente matematico." A. Amaduzzi, op.cit, p. 127

<sup>133</sup> Cfr. R. Ferraris Franceschi, Sui problemi delle teorie nell'economia aziendale, in Saggi di economia aziendale per L. Assini, Giuffrè, Milano, 1987, p. 392

<sup>134</sup> "Una teoria può essere definita come una serie di assiomi o postulati dai quali discendono secondo predeterminate regole di interferenza, una serie di proposizioni razionali che interpretano e descrivono un aspetto della realtà. Le premesse di ordine generale (assiomi o postulati), che sono orientate al finalismo scientifico, e le posizioni, in cui la teoria si sviluppa, devono essere composte, al fine della loro validazione e della comunicazione ad altri soggetti, in modelli esplicativi formalizzati." G. Savioli, *Verità e Falsità nel bilancio d'esercizio* Giappichelli editore, Torino, 1998 p. 2

vincoli che, a loro volta, sono assunti quali “convenzioni” che semplificano e soggettivizzano la realtà rappresentata

- c) il giudizio finale sul modello e sulla sua capacità di rappresentare la realtà costituirà un giudizio sulla teoria che ne è alla base.

In conclusione, si vuole sottolineare come nella realtà aziendale, quello che interessa inizialmente definire è il modello per verificarne la sua rispondenza alla teoria. In tal modo l’analisi del modello vuol dire verifica della teoria che descrive e, quindi, capacità di quest’ultima di rappresentare la realtà indagata.

Ritornando all’oggetto della nostra indagine, descriveremo i modelli contabili che si sono succeduti e, precisamente, prima quello finanziario-autorizzatorio e, quindi, quello economico-patrimoniale cercando, attraverso strumenti contabili differenti, di giungere alla rappresentazione della realtà aziendale degli enti pubblici territoriali.

## 8.7 IL MODELLO CONTABILE FINANZIARIO-AUTORIZZATORIO

Il processo di evoluzione contabile si ricollega ad un più ampio processo di riforma che trova, nelle modifiche storiche e sociali della collettività amministrata, le sue origini e che vede, nella funzione autorizzatoria, un vincolo insormontabile a qualsiasi processo di riforma verso un sistema di contabilità d’impresa.

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’ottocento<sup>135</sup>, 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 pagamento<sup>136</sup>.

---

<sup>135</sup> Cfr. 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. Cfr. *Contabilità di Stato* cit.

<sup>136</sup> “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

	<b>Contabilità d'impresa</b>	<b>Contabilità pubblica</b>
<b>Scopo delle rilevazioni</b>	Grado di raggiungimento delle condizioni di economicità	Regolare i rapporti interorganici assicurando equilibri finanziari
<b>Oggetto delle rilevazioni</b>	Valori generati da operazioni "esterne"	Valori generati da operazioni "esterne"
<b>Metodo delle rilevazioni</b>	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 di 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.

### 9.1 IL BILANCIO DI PREVISIONE: ASPETTI GENERALI

#### 9.1.1 IL SISTEMA DI BILANCIO ED I SUOI SUB SISTEMI

Il sub sistema del bilancio, riferendoci con tale termine all'accezione pubblicistica di documento previsionale, è stato quello che ha rivestito, fin dalla nascita dello stato moderno, maggior importanza nel processo di crescita della contabilità pubblica.

Posto al centro di un modello burocratico in cui il controllo finanziario della spesa permetteva anche indirettamente un vincolo all'imposizione tributaria, esso veniva a costituire il supporto contabile di maggior interesse per quanti, a vario titolo, erano interessati alle sorti dell'ente.

Individuare gli indirizzi della gestione, fissando obiettivi e "limiti di spesa", risultava la soluzione più confacente alle esigenze del Parlamento per arginare e circoscrivere i comportamenti del sovrano prima e dell'esecutivo poi, in quanto, attraverso la sua approvazione, non solo si obbligavano determinati comportamenti operativi ma, allo stesso tempo, si ponevano le basi per un ulteriore intervento nel corso dell'esercizio nel caso in cui gli stanziamenti fossero risultati insufficienti per conseguire gli obiettivi predefiniti a seguito del mutare di alcuni parametri e vincoli che ne avevano determinato l'iniziale impostazione.

In realtà, abbiamo già visto, trattando dell'evoluzione storica giuridica delle norme di contabilità pubblica, come l'iniziale impianto si sia progressivamente arricchito di documenti di contorno (definiti allegati) che, anche con cadenze temporali diverse, hanno completato la fase previsionale rendendola maggiormente rispondente alle correlate esigenze informative interne ed esterne.

Il modello finale può essere sintetizzato attraverso lo schema che segue dove il bilancio di previsione ( inteso nella sua accezione più ampia e, quindi, completa di tutti gli altri supporti contabili che la contraddistinguono) diviene un elemento del sistema informativo che sintetizza i rapporti interorganici interni e quelli di altri sistemi con i quali interagisce nel conseguimento dei suoi fini.

Riferendoci alle relazioni, esso sintetizza un processo decisionale nel quale si combinano valutazioni, tra loro spesso conflittuali, dei vari organi elettivi che intervengono nella fase progettuale e di approvazione e che possono essere sintetizzati conducendo a scelte finali relative alla:

- a) determinazione dell'entità complessiva delle entrate;
- b) individuazione delle strategie politiche da conseguire;
- c) considerazione degli effetti delle passate gestioni.

La determinazione dell'entità complessiva delle entrate costituisce il primo vincolo all'attività amministrativa e sintetizza un ulteriore processo decisionale che riguarda il livello di imposizione tributaria per la collettività amministrata .

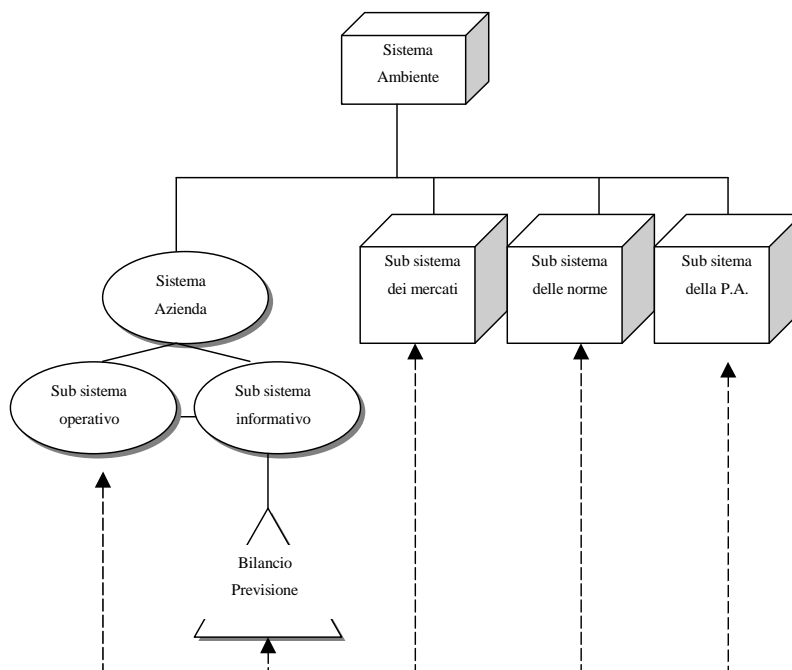
Una volta definita l'entità complessiva delle risorse a disposizione, interviene la fase di definizione delle politiche di spesa che, ricollegandosi a scelte politico-discrezionali potrà essere orientata su alcune funzioni piuttosto che su altre dopo aver analizzato le condizioni economico-sociali dell'ambiente di riferimento.

Infine, in detto contesto, non potranno essere sottaciuti gli effetti delle gestioni precedenti che attraverso i propri risultati, frutto di un frazionamento tecnico contabile, possono influenzare l'andamento futuro. Si pensi, ad esempio, alla necessità di far fronte a disequilibri di anni precedenti per cui l'ente, prima ancora di porre in essere ulteriori iniziative dovrà preoccuparsi di garantire quegli

equilibri finanziari di lungo termine che costituiscono uno degli elementi essenziali su cui si basa la visione aziendale dell'ente pubblico.

Oltre i condizionamenti interni, non possono essere sottaciuti altri aspetti importanti nella costruzione del bilancio di previsione, esterni all'azienda ma che, attraverso quest'ultimo, trovano una rappresentazione contabile. In tal modo il bilancio viene a trasformarsi in elemento del sistema informativo che sintetizza all'interno ed all'esterno i rapporti del sistema azienda con gli altri appartenenti al sistema ambientale quali:

- ❑ il sub sistema delle norme,
- ❑ il sub sistema delle relazioni con la P.A.,
- ❑ il sub sistema dei mercati.



Tralasciando, al momento, il sub-sistema delle norme, oggetto di approfondimento nel paragrafo successivo, appare interessante richiamare l'attenzione sulle correlazioni presenti con gli altri per i riflessi che si producono sul documento previsionale.

Il sub sistema della P.A. viene ad identificarsi con quella parte dell'ambiente costituita da altri soggetti pubblici che, per motivi diversi, intervengono influenzando la gestione di un ente territoriale. Le relazioni tra l'ente azienda e la P.A. si caratterizzano attraverso due flussi contrapposti: da un lato il denaro trasferito e, dall'altro, un insieme di obblighi operativi riassunti in atti amministrativi e legislativi di vario ordine e grado<sup>137</sup>.

Il primo si sviluppa dalla P.A. verso l'ente territoriale e si ricollega a tre principali tipologie di trasferimenti quali: quelli correnti, quelli per funzioni delegate ed, infine, quelli per investimenti.

Il secondo corre in direzione opposta e si sintetizza nella fase previsionale in una serie di obblighi di finalizzazione delle somme con le modalità di volta in volta definite attraverso norme o convenzioni.

<sup>137</sup> Si pensi ad esempio a leggi delega o regolamenti attuativi ma, in alcuni casi a semplici accordi di programma.

Ne consegue che i riflessi sul bilancio possono sintetizzarsi in un incremento delle risorse e di conseguenza, delle possibilità di spesa a cui, però, segue un incremento degli oneri burocratici organizzativi con possibile modifica degli equilibri aziendali.

Altrettanto importanti appaiono i rapporti di causalità che si instaurano con l'ambiente ed, in particolare, con il sub-sistema dei mercati<sup>138</sup> da cui l'ente pubblico acquisisce i fattori produttivi che, dopo il processo trasformativo, cede quale risultato della propria attività aziendale.

Anche in questo caso il bilancio di previsione sintetizza un insieme di relazioni tra azienda e fornitori e azienda e clienti / utilizzatori dei servizi che, a loro volta, esplicitano i rapporti che sorgono in seno all'ente a seguito dell'approvvigionamento di fattori produttivi e della successiva cessione.

Anche in questo caso, il livello dei prezzi, la scarsità dei beni, i tassi inflativi costituiscono elementi da tenere in considerazione che si riflettono sul conseguimento degli equilibri complessivi dell'ente azienda e che trovano, nel bilancio di previsione, una sintetica rappresentazione.

## **9.1.2 IL SOTTOSISTEMA DELLE RELAZIONI TRA ENTE E NORME CONTABILI**

Il sub sistema delle norme, inteso quale insieme di disposizioni di vario ordine e grado, influenza, in modo evidente, le scelte gestionali imponendo tutto un complesso coordinato di vincoli contabili, operativi e strutturali che si ripercuotono, poi, negli equilibri aziendali.

In particolare ci riferiamo a quei "principi" da rispettare in sede di predisposizione del bilancio, presenti nella legislazione contabile pubblica fin dalle sue origini ed oggi riepilogati nei cosiddetti "postulati contabili"

### ***9.1.2.1 I principi formatori del bilancio di previsione***

Si parla di principi di bilancio con riferimento ad alcuni caratteri giuridici connaturati allo stesso, trattandosi di principi generali o generalizzati, possono considerarsi regole uniformi e pacificamente accettate, ovunque sia redatto un bilancio.

Questi principi possono essere così individuati:

- unità;
- annualità;
- universalità;
- integrità;
- veridicità;
- pareggio finanziario;
- pubblicità.

---

<sup>138</sup> Per un ulteriore approfondimento si veda U. Bertini, *Il sistema d'azienda*, cit. p. 83 e G. Farneti, *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, cit., p. 40

**Unità:** il complesso delle entrate previste finanzia indistintamente il complesso delle spese. La conclamata autonomia di bilancio si esplica, pertanto, in questo assunto ove il pareggio finanziario viene richiesto per il complesso delle entrate e delle spese. Non vi è alcuna correlazione e alcun rapporto tra specifiche entrate e specifiche spese: le eccezioni a questo principio devono essere stabilite tassativamente dalla legge.

In linea generale, le entrate tributarie, unitamente alle altre, devono finanziare il complesso delle spese e pertanto la politica finanziaria deve essere concepita sotto l'ottica di una visione unitaria per sostenere i programmi e gli obiettivi individuati.

Esistono eccezioni al riguardo, basti pensare alle entrate a destinazione vincolata.

**Annualità:** l'unità di misura del bilancio di previsione è l'esercizio finanziario quale periodo compreso tra il 1 gennaio ed il 31 dicembre. Ciò comporta che gli accertamenti di entrate e gli impegni di spesa non possono essere effettuati in conto di un esercizio finanziario ormai scaduto

**Universalità:** La gestione finanziaria è unica come il relativo bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio. Ciò comporta che il bilancio deve essere inteso come strumento di programmazione e di gestione contabile dei fatti amministrativi.

Tutto l'agire amministrativo deve essere rappresentato nel bilancio e nel bilancio deve trovare la propria conferma contabile. Sono, di conseguenza, vietate le gestioni fuori bilancio e cioè quelle operazioni poste in essere dall'ente che non trovano collocazione nel documento contabile. Sono altresì vietate le contabilità separate, consistenti in raggruppamenti separati di entrate e di spese relative a particolari classi di attività. Si tratta di un principio di notevole importanza finalizzato a realizzare un'informazione standardizzata, uniforme, tale da poter essere utilizzata da chiunque.

Il bilancio deve, quindi, comprendere tutte le entrate e le spese previste al fine di fornire una visione completa della gestione finanziaria dell'esercizio.

**Integrità:** tutte le entrate sono iscritte al lordo delle connesse spese di riscossione o di altra natura. Tutte le spese sono iscritte integralmente, senza riduzione delle corrispondenti entrate. In definitiva, si applica il principio contabile che vieta la compensazione tra le partite contabili.

**Veridicità ed attendibilità:** il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità. I due principi esigono che i dati contenuti nel bilancio siano correlati alla realtà di fatto.

La veridicità attiene alla verifica puntuale delle previsioni che devono essere fondate su atti, presupposti individuati e certi (legge, regolamento, contratti, convenzioni e così via). L'attendibilità consiste nella verifica della congruità delle previsioni che sono sorrette da parametri e valutazioni oggettive collegate alla realtà in cui l'ente è chiamato a operare.

Il servizio economico-finanziario è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale. I principi di veridicità e attendibilità sono sostenuti da analisi riferite a un adeguato arco di tempo o, in mancanza di queste, da altri parametri di riferimento da considerarsi idonei per lo scopo.

Le analisi si fondano sul principio secondo il quale la gestione è continua e, pertanto, la situazione finanziaria, economica e patrimoniale di un determinato anno finanziario deve tenere conto degli andamenti gestionali già conclusi, così come introduce e concorre alla determinazione della situazione economico-finanziaria futura.

Al fine di formulare giudizi sulla veridicità e attendibilità delle previsioni di bilancio è utile valutare i seguenti elementi:

- situazione corrente previsionale in relazione al risultato di gestione dello stesso comparto rilevato negli ultimi esercizi (equilibrio della situazione corrente nel suo dinamismo e nella successione degli esercizi);

- situazione del finanziamento delle spese d'investimento rilevato negli ultimi esercizi nel dinamismo della gestione, come già operato per la situazione corrente;
- situazione del risultato di gestione complessivo degli ultimi esercizi agli effetti del bilancio in corso;
- situazione del risultato di amministrazione agli stessi effetti;
- riflessi di eventuali provvedimenti di riequilibrio della gestione adottati nell'ultimo esercizio e nei precedenti;
- situazione degli accertamenti e degli impegni rilevati nel bilancio pluriennale agli effetti del bilancio annuale che si redige.

La verifica in ordine alla veridicità degli stanziamenti iscritti in bilancio deve essere particolarmente rigorosa per la parte del bilancio che è da considerarsi consolidata e rigida in dipendenza di diritti acquisiti e obblighi assunti a carico dell'ente (entrate tributarie, entrate patrimoniali da contratti in vigore, spese di personale, spese per interessi e quote capitali di mutui passivi, spese dipendenti da contratti, convenzioni e così di seguito). Nel contempo le valutazioni di attendibilità devono trovare adeguati parametri di verifica delle stime previsionali di entrata e di uscita nelle analisi di serie storiche riferite ad un adeguato arco temporale, nell'esame dell'andamento gestionale degli ultimi esercizi, nell'assestamento generale dell'esercizio in corso e nella capacità operativa dell'ente.

L'analisi dell'andamento delle entrate e delle spese degli esercizi passati deve essere realizzata con attenzione per non correre il rischio di applicare un'acritica logica incrementale che consolidi inefficienze gestionali, sia sul versante di entrata (evasioni, elusioni, carente cura degli accertamenti), sia sul versante di uscita (oneri impropri per inefficienze organizzative, allocazione di risorse difficilmente impiegabili, mancanza di parametri fisici e tecnico – amministrativi a fondamento della previsione, mancanza della ricostruzione della previsione secondo la logica della «base - zero», propugnata dagli uffici finanziari dello Stato).

Un'ulteriore verifica che sostanzia i principi richiamati è quella sull'invarianza dei criteri di valutazione delle iscrizioni previsionali di entrata e di uscita del bilancio: è necessario che siano esplicitati i criteri seguiti nella valutazione dei principali stanziamenti di bilancio e che, se gli stessi risultano mutati rispetto a quelli adottati nell'ultimo esercizio, si analizzino e si illustrino i nuovi criteri adottati giustificando e riconciliando la previsione oggetto di verifica e le previsioni precedenti di riferimento.

Sempre ai fini dei richiamati principi occorre valutare il rapporto che si instaura tra bilancio pluriennale e bilancio annuale. Avendo l'ordinamento conferito al bilancio pluriennale una funzione autorizzatoria, il bilancio annuale deve recepire correttamente gli accertamenti e gli impegni che lo stesso ha rilevato.

Particolare rilevanza ha la programmazione degli investimenti ai fini del bilancio pluriennale e avuto riguardo alle maggiori spese che derivano dal progetto o dal piano di investimento approvati; ciò influisce sulla veridicità del bilancio annuale.

Per le spese per le quali la costituzione dell'impegno sullo stanziamento si realizza con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, senza la necessità di ulteriori atti come il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori e spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge, l'obbligo della veridicità è insito nello stesso elemento costitutivo dell'obbligazione, rappresentato dalle somme dovute.

Aspetto di particolare rilevanza relativo all'attendibilità delle previsioni di bilancio è quello riferito alla spesa in conto capitale o d'investimento. Non può considerarsi attendibile la previsione di investimenti che non tengano conto dell'effettiva capacità operativa dell'ente tesa alla realizzazione degli investimenti programmati.

In ordine alla veridicità e attendibilità delle previsioni di bilancio degli enti locali, nei pareri sulla proposta di bilancio e sulle variazioni di bilancio dell'organo di revisione economico-finanziaria è richiesto un motivato giudizio di congruità, coerenza e attendibilità delle previsioni di bilancio e anche dei programmi e dei progetti inseriti nella relazione previsionale e programmatica.

**Pareggio finanziario:** il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Ciò comporta che il totale delle entrate, iscritte in via previsionale nel bilancio, deve essere uguale al totale delle uscite iscritte in via previsionale nello stesso bilancio.

**Il principio della pubblicità:** Il legislatore prevede per gli enti l'impegno ad assicurare adeguata conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati con le modalità previste dallo statuto e dai regolamenti. L'osservanza del principio deve essere garantita nei confronti dei cittadini e degli organismi di partecipazione, e l'oggetto è rappresentato dalla conoscenza dei contenuti «significativi» e «caratteristici» del bilancio annuale e dei suoi allegati.

Le modalità sono stabilite dallo statuto e dai regolamenti: esiste ed è legittimato il “diritto di bilancio” quale momento e documento che esprimono il potere di scelta degli organi di governo sia in termini di spesa, sia, e sempre più, in termini di reperimento delle risorse economico-finanziarie.

Esiste contestualmente il «diritto alla resa del conto». L'esercizio di questo diritto ha inizio con l'approvazione del bilancio per svilupparsi nella gestione sino ai risultati e alla rendicontazione.

Il legislatore richiede per il bilancio l'osservanza di un principio generale di corretta rilevazione e contabilizzazione che informa tutte le fasi, dalla programmazione sino alla rendicontazione.

Alla base di tutto l'approccio alla formazione del bilancio si colloca l'esigenza di garantire che il documento previsionale, con tutti i propri allegati, sia espressione di un quadro fedele e veritiero della realtà economico-finanziaria dell'ente.

Le previsioni, come meglio si vedrà di seguito, non rappresenteranno soltanto mere allocazioni finanziarie ma saranno sorrette da valutazioni economiche e patrimoniali preventive nell'ottica di osservare puntualmente la regola secondo la quale i dati finanziari devono rappresentare la “dimensione finanziaria” di fatti e operazioni economicamente valutate in termini di costi e ricavi, secondo il principio della correlazione e dell'inerenza che stanno a fondamento della competenza economica d'esercizio.

### 9.1.3 BILANCIO DI CASSA E BILANCIO DI COMPETENZA

Oltre a detti principi il legislatore ha imposto tutta una serie di criteri per la iscrizione dei valori di bilancio, orientandosi esclusivamente verso una presentazione che mettesse in evidenza l'aspetto finanziario osservabile prendendo in considerazione differenti fasi di entrata e di spesa attraverso un “bilancio di cassa” ed un “bilancio di competenza”.

A riguardo, l'orientamento legislativo è stato spesso altalenante<sup>139</sup> privilegiando in alcuni periodi il primo in cui la determinazione dei valori in esso iscritti avveniva prendendo in considerazione le fasi dei pagamenti e delle riscossioni e, cioè, quelle in cui sorgeva una variazione monetaria negativa o positiva, ed in altri, quello di competenza, nel quale, invece, veniva presa in considerazione l'entrata e la spesa nel momento in cui sorgeva il diritto formale a riscuotere una determinata somma

---

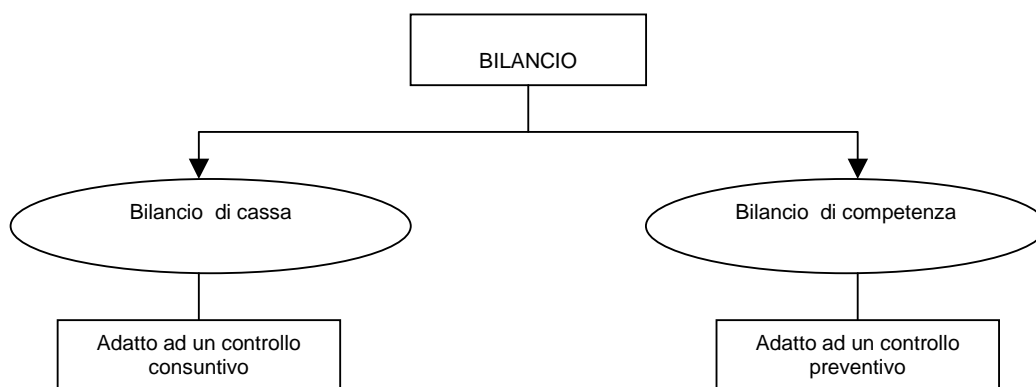
<sup>139</sup> Riprendendo quanto già analizzato nel capitolo relativo all'evoluzione storica delle norme di contabilità pubblica possiamo notare come il bilancio degli enti pubblici territoriali, dopo un primo periodo (fino al 1877) caratterizzato da un bilancio di cassa si sia stato orientato fino al 1978 verso un bilancio di competenza e da tale anno da un bilancio misto di competenza e di cassa modificato di nuovo a metà degli anni 90, per quanto concerne Stato e comuni a favore della prima soluzione.

(accertamento) o l'obbligo di pagare (impegno) o altri ancora in cui entrambi i valori venivano richiesti<sup>140</sup> e venivano presentati attraverso colonne affiancate.

Il differente momento informatore nella costruzione del bilancio di previsione si ripercuote anche sui contenuti per cui numerose sono le differenze tra essi riscontrabili. Una delle più evidenti è riassumibile nella difficoltà del bilancio di cassa di andare a circoscrivere la propria azione all'interno di un esercizio a differenza di quello di competenza che, per sua stessa natura, si preoccupa di trattare separatamente tutte le operazioni sorte nel corso dell'anno da quelle che hanno trovato origine in periodi precedenti<sup>141</sup>.

Il bilancio di competenza, proprio per la capacità di individualizzare ciascun esercizio, si presta più del bilancio di cassa a svolgere quella funzione di controllo nei confronti dell'organo esecutivo in quanto il vincolo all'attività di quest'ultimo è posto non solo rispetto all'aspetto complessivo della spesa (aspetto finanziario) ma, anche, al tempo entro il quale realizzarla (aspetto temporale).

Nel bilancio di cassa, invece, il secondo aspetto viene meno potendo gli incassi ed i pagamenti riferirsi ad accertamenti ed impegni anche di esercizi precedenti.



A ciò si ricollega, poi, un diverso modo di trattare le spese previste e non impegnate al termine dell'esercizio. Nell'ipotesi di bilancio di competenza esse costituiscono economie che confluiscono nell'avanzo di amministrazione, venendo meno ogni possibilità da parte dell'organo amministrativo di

---

<sup>140</sup> "Adoperando, quindi il termine "bilancio" in senso lato, nelle aziende pubbliche sono da segnalare i seguenti tipi di bilancio:

- il <<bilancio di competenza>>, che comprende da un lato le entrate che saranno accertate nel periodo considerato e dall'altro, le spese che si prevede di dover impegnare nello stesso periodo; se i totali delle entrate e delle spese non sono perfettamente bilanciati non si ha il pareggio, per cui a tale risultato contabile si perviene con la iscrizione dell'avanzo o del disavanzo, rispettivamente fra le uscite o fra le entrate;

- il <<bilancio finanziario di cassa>>, che prevede da un lato le entrate che presumibilmente saranno incassate e, dall'altro, le spese che presumibilmente saranno incassate e, dall'altro, le spese che presumibilmente saranno pagate: anche questo bilancio può presentarsi in pareggio, con un avanzo o con un disavanzo;

- il << bilancio finanziario di competenza misto >> che presenta le caratteristiche fondamentali del bilancio di competenza, con l'aggiunta dell'avanzo o disavanzo di amministrazione dell'anno precedente" S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, cit. ,Vol I p.229

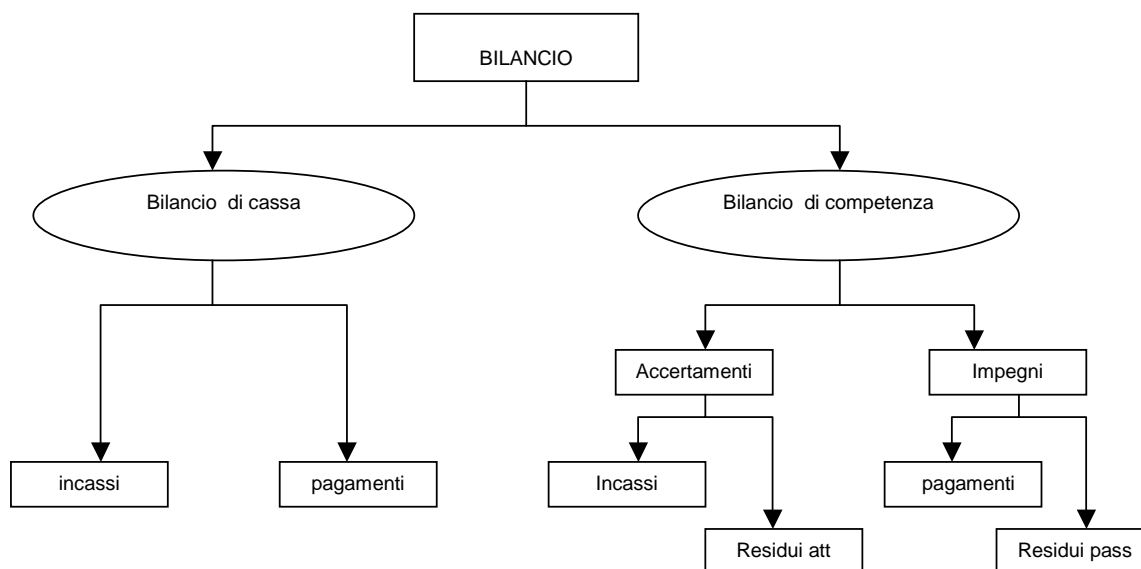
Alla classificazione riportata è poi da aggiungere il <<bilancio finanziario integrato>> in cui bilancio di competenza e di cassa vengono rappresentati attraverso colonne affiancate.

<sup>141</sup> "Il primo (bilancio di competenza) individualizza ciascun esercizio finanziario, mentre il secondo (bilancio di cassa) non può conseguire tale risultato, potendo gli incassi ed i pagamenti riferirsi ad accertamenti ed impegni in diversi esercizi" S Buscema *op. cit.* p. 248



utilizzarle. Nel caso di utilizzo di un bilancio di cassa, invece, non esiste alcuna preclusione al pagamento di somme relative ad anni precedenti non impegnate.

Infine, il bilancio di competenza assume una struttura più articolata di quella del bilancio di cassa dovendo prevedere una rappresentazione della “gestione residui” nella quale confluiscono tutti quegli impegni ed accertamenti che, alla fine dell’esercizio, non hanno visto la trasformazione in pagamenti e riscossioni.



Alla luce di quanto sopra appare difficile assegnare una funzione preminente ad una delle due soluzioni dando atto che, nel periodo successivo all’approvazione della Costituzione si è sviluppato un ampio dibattito dottrinale sulla preminenza di una soluzione nei confronti dell’altra<sup>142</sup>. Ai fini della nostra indagine interessa ricordare come solo con la riforma della contabilità regionale nel 1976, a cui è succeduta quella dello Stato nel 1978 e degli enti locali nel 1979, il bilancio di cassa è tornato ad essere presente nei documenti pubblici di contabilità anche se non ha mai assunto un ruolo preminente sull’altro per motivazioni diverse.

La prima si ricollega ad una cultura contabile basata sul controllo preventivo della spesa che il bilancio di cassa non riesce a fornire. Infatti, basandosi su una rilevazione dei fatti aziendali molto a valle nel procedimento amministrativo di spesa, esso non permette un controllo preventivo autorizzativo che, solo applicato alla prima fase della spesa è possibile realizzare<sup>143</sup>. Ciò non toglie che parte della dottrina sostenga una tesi diametralmente opposta affermando la validità del bilancio di cassa quale strumento di controllo parlamentare il quale, superando l’aspetto autorizzatorio viene ad esercitarsi a consuntivo su dati reali e non presunti, conseguendo un sindacato dell’attività

<sup>142</sup> La genericità con cui il costituente si è soffermato, nell’articolo 81, sul bilancio ha immediatamente sollevato dubbi sulla costituzionalità di un bilancio di cassa, in quanto i sostenitori di quello di competenza, forti di una pronuncia della Corte Costituzionale ritenevano che <<il Costituente adottò la nozione di bilancio e di rendiconto consuntivo dello Stato quale si era venuto concretamente definendo nel nostro ordinamento>>(sent. 19 dicembre 1953, n. 165). Secondo detta tesi, quindi, poiché nel corso degli anni si era consolidata una struttura basata sulla competenza essa non potesse essere derogata da norme ordinarie. Detta soluzione è stata poi superata dalla stessa dottrina giuscontabile ( si veda S. Buscema opera citata) che ha riconosciuto che si trattava di una impostazione che voleva evitare un approfondimento tra norme anteriori alla costituzione e quelle costituzionali.

<sup>143</sup> “ è razionale, pertanto, che la fissazione delle entrate e la limitazione delle spese si riferisce all’accertamento di quelle e di queste, cioè alla competenza: le fasi ulteriori sono conseguenze naturali e necessarie dell’accertamento medesimo” F. Besta *La ragioneria*, II ed. Vol. II, Milano 1915, p. 148

dell'esecutivo certamente superiore al precedente. Detta tesi<sup>144</sup> si basa sull'assunto che il sistema di competenza, basandosi su una autorizzazione iniziale dovrebbe presupporre un valido sistema di riscontro e di accertamento delle responsabilità che, al contrario, non è attualmente presente. Le ragioni sono rintracciate in tempi spesso molto distanti tra l'evento o il fatto dannoso e la sua evidenziazione contabile, a causa di una normativa piuttosto lacunosa che legittima comportamenti amministrativi volti a rilevare, quali impegni di spesa, fatti che non evidenziano rapporti debitori o creditori e, per lo scarso interesse assunto dalla fase di rendicontazione nel processo di controllo dell'attività dell'esecutivo.

Il bilancio di cassa, al contrario, limitandosi ad autorizzare le fasi di riscossione o di pagamento, trasferisce in basso l'attività di controllo svolgendo in sede preventiva una ratifica di impegni già assunti che, se non approvati, determinerebbero immediatamente delle responsabilità nei confronti di coloro che hanno avviato i procedimenti si spesa<sup>145</sup>.

#### 9.1.4 IL BILANCIO FINANZIARIO E LA SUA STRUTTURA

Se la scelta tra bilancio di competenza e quello di cassa ha dato luogo ad interventi legislativi successivi volti ad implementare o modificare la soluzione adottata, per quanto concerne la struttura del documento contabile, invece, non sono da segnalare sostanziali cambiamenti nel corso degli anni visto che il legislatore si è orientato, fin dalla sua introduzione, verso una soluzione di conto a sezioni contrapposte.

In particolare, al fine di dare attuazione al principio di specializzazione, in precedenza trattato, egli ha sempre proposto una struttura rigida del documento che si presentava come una tabella a doppia entrata nella quale, per ciascuna unità elementare, erano proposti :

- a) i residui iniziali
- b) gli stanziamenti di competenza
- c) le previsioni di cassa ( per quelle tipologie di bilancio integrato).

Se, poi, ne analizziamo la struttura ci accorgiamo che, nel corso degli anni, con modalità operative e con schemi differenti, le entrate e le spese sono state a loro volta disaggregate in unità intermedie fino a giungere a quelle minime a lungo individuate nel "capitolo"<sup>146</sup> che ha dato vita ad una soluzione piramidale che caratterizza il bilancio di tutti gli enti pubblici territoriali.

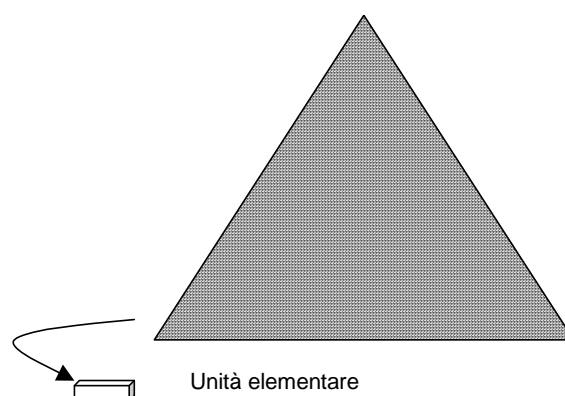
---

<sup>144</sup> Cfr. G. Caianello, Bilancio di competenza e bilancio di cassa: attualità di un problema, in Finanza pubblica 1968, p. 3

<sup>145</sup> Si sottolinea come la soluzione di un bilancio di cassa necessita di due presupposti indispensabili quali la stabilità dei governi e una capacità del sistema di giungere in tempi brevi ed efficaci a perseguire i responsabili di spese poste in essere in assenza di previsione di bilancio. Entrambe le condizioni non sono rintracciabili nella storia politico amministrativa del nostro paese.

<sup>146</sup> Le unità elementari sono costituite dai capitoli nel bilancio dello Stato e delle Regioni mentre assumono la denominazione di intereventi negli enti locali.

## STRUTTURA DEL BILANCIO



Quest'ultima appariva quella che meglio rispondeva alle esigenze di controllo del tempo in cui l'autorizzazione alla spesa non poteva essere affidata genericamente sull'intero valore di bilancio ma doveva essere oggetto di una sua divisione, creando un maggior vincolo all'azione di governo. Detta classificazione, inizialmente orientata a presentare i valori secondo logiche patrimoniali,<sup>147</sup> ha assunto dopo la legge Curti del 1964 un criterio univoco rintracciabile nel bilancio dello Stato, delle regioni e degli enti locali orientandosi verso una articolazione volta ad evidenziare aspetti economico-funzionali della gestione.

Se, infatti, in un primo momento le norme di contabilità pubblica avevano enfatizzato il patrimonio, cercando anche attraverso una presentazione dei documenti previsionali di evidenziarne gli andamenti prospettici, successivamente, la trasformazione del ruolo svolto dagli enti territoriali sulla formazione del reddito nazionale, ha fatto sorgere l'esigenza di riaggregare le unità elementari di bilancio, allora costituite dai capitoli, secondo una classificazione economica<sup>148</sup>. Quest'ultima, secondo l'intento del legislatore, avrebbe dovuto anche facilitare il consolidamento dei conti di finanza pubblica, permettendo l'inserimento nel bilancio statale delle risultanze degli altri enti pubblici territoriali.

In realtà, se una prima parte dello stesso e, cioè, quella che prevede una divisione tra una parte corrente ed una in conto capitale appare, ancora oggi, attuale, l'ulteriore proposizione dei risultati finanziari secondo una articolazione per "categorie" non riuscì mai ad assumere una significatività<sup>149</sup> tale da farla preferire a quella funzionale la quale, attraverso le "sezioni", risultava più idonea a far conoscere i contenuti programmatici della gestione degli enti territoriali.

Quest'ultima classificazione, si basava su un criterio di articolazione, in particolare della spesa, secondo le funzioni di ciascun ente. Funzioni, a loro volta, articolate in programmi ancora frazionabili per mettere in evidenza quantità e qualità della spesa.

---

<sup>147</sup> Secondo la classificazione patrimoniale, il bilancio veniva a considerare le entrate e le spese effettive, rivolte cioè a misurare finanziariamente un aumento o diminuzione del patrimonio, da quelle per "movimento di capitali" le quali al contrario si risolvevano in semplici permutazioni.

<sup>148</sup> "L'evoluzione della finanza pubblica – da attività diretta a distribuire un dato reddito nazionale tra impieghi pubblici e provati ad attività determinate il volume del reddito nazionale e la sua distribuzione fra gruppi sociali- ha portato alla necessità della classificazione economica delle poste di bilancio" M.Mulazzani, *Ragioneria Pubblica*, Cedam 1978 p. 102

<sup>149</sup> A riguardo Anelli sollevava già all'indomani dell'approvazione della legge Curti non solo perplessità ma forti critiche all'impostazione economica ricercata attraverso una classificazione economica incapace, secondo detto autore, di far combaciare valutazioni economiche con quelle giuridiche.

Si trattava di una prima forma di budgettizzazione che rispondeva, tra l'altro, a quella esigenza di trasparenza e leggibilità del bilancio che già allora veniva sentita<sup>150</sup>.

### 9.1.5 IL BILANCIO FINANZIARIO ED I SUOI VINCOLI

La struttura piramidale, evidenziata nel paragrafo precedente dà luogo inevitabilmente ad una serie di vincoli tecnico-giuridici che sintetizzano i principi trattati in precedenza. Alcuni di detti vincoli trovano una loro chiarificazione normativa, altri, restano esclusivamente dei principi contabili che, comunque, non esimono gli operatori dal rispettarli.

A riguardo si hanno:

- a) i vincoli relativi alla gestione residui
- b) i vincoli riferibili alla gestione competenza.

I primi, partendo da una analisi della consequenzialità delle rilevazioni contabili, si esplicitano in un riscontro sulla rispondenza delle voci di spesa previste tra bilanci di esercizi successivi e precisamente nella relazione:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Residui finali} \\ \hline \text{anno n} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Residui iniziali} \\ \hline \text{Anno n + 1} \\ \hline \end{array}$$

I secondi, invece si ricollegano al principio di "equilibrio" o di "pareggio finanziario". A riguardo dovremmo distinguere da un lato lo Stato e, dall'altro, le regioni e gli enti locali. Per lo Stato il legislatore, ha rinunciato, fin dagli anni trenta, a perseguire il pareggio tra entrate ed uscite; non altrettanto ha fatto occupandosi dell'ordinamento delle regioni e degli enti locali, anzi preoccupato delle ripercussioni di squilibri finanziari locali su quelli nazionali, ha imposto dei vincoli molto più rigidi quale, appunto, il riscontro della relazione:

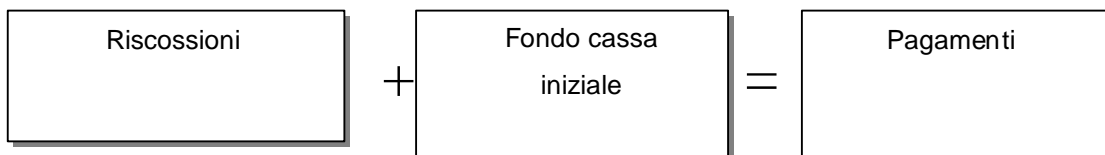
$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Totale} \\ \hline \text{Entrate di competenza} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Avanzo (Disavanzo)} \\ \hline \text{applicato} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Totale spese di} \\ \hline \text{competenza} \\ \hline \end{array}$$

Quest'ultima sintetizza una relazione tra entrate ed uscite di competenza che può essere integrata anche dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente

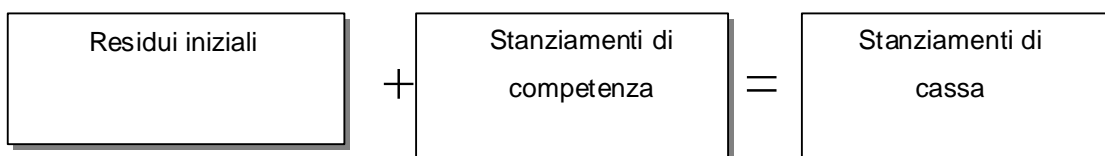
---

<sup>150</sup> "Questa classificazione raggruppa e distingue, da un lato, le entrate per singoli gruppi di imposte tecnicamente omogenee, o che si rivolgono allo stesso oggetto imponibile o alle stesse manifestazioni economiche e dall'altro le spese per grandi gruppi omogenei di destinazioni: la pubblica amministrazione, nel senso tradizionale, l'istruzione, la difesa, la socialità, l'economia, ecc., hanno un significato oltre che funzionale, schiettamente politico. Nell'enunciare le grandi fonti finanziarie e le funzioni dello Stato, questa classificazione ci presenta il quadro qualitativo d'insieme dell'azione dello Stato: della partecipazione delle singole classi al finanziamento, e del tipo di Stato, più o meno partecipe della vita economica, sociale e civile della collettività." S. Buscema Trattato di contabilità pubblica, Vol I p. 302

Una relazione sintetica del tutto analoga deve essere presa in considerazione trattando del bilancio di cassa dove il valore complessivo delle uscite di cassa (in questo caso considerando contestualmente il bilancio di competenza e quello dei residui) non potrà essere superiore alle entrate monetarie preventivate sommato al fondo di cassa iniziale per cui avremo:



Al fianco dei vincoli già esaminati, rivolti a riscontrare il rispetto degli equilibri generali, non può essere sottaciuto un ulteriore riscontro che, a differenza dei precedenti, non riguarda poste generali di bilancio ma, piuttosto, singole unità elementari per le quali dovrà essere verificato che:



## 9.2 L'ANALISI DEL MODELLO MINISTERIALE VIGENTE

### 9.2.1 LA STRUTTURA VIGENTE

Alla luce delle riflessioni di carattere generale sviluppate nei paragrafi precedenti, ora si intende analizzare il documento vigente così come definito dapprima nel D. Lgs. 77/1995( oggi D. lgs. 267/2000) e, quindi nei modelli ministeriali approvati con il D.P.R. 194/1996.

Per far ciò è opportuno richiamare oltre alle disposizioni di legge contenute nell'articolo 165 del T.U.E.L. anche il principio contabile n. 1 che nei punti 46 e seguenti si occupa di questo specifico documento.

In esso sono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite al primo anno dell'arco temporale considerato nella relazione previsionale e programmatica e rappresenta la proiezione annuale:

- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
- delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nell'anno;
- delle entrate e delle spese relative ai servizi per conto di terzi.

Il bilancio annuale di previsione:

- è redatto per competenza;
- si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
- ha natura previsionale e finanziaria;

- ha carattere autorizzatorio in quanto costituisce limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi;
- copre un arco temporale riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione.

Il documento è strutturato in due parti: entrate e spese.

### STRUTTURA DEL BILANCIO

ENTRATE	SPESE
Titolo I - Entrate tributarie  Titolo II - Entrate da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione, e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione  Titolo III - Entrate extratributarie  Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti  Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti  Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi	Titolo I - Spese correnti  Titolo II - Spese in conto capitale  Titolo III - Spese per rimborso di prestiti  Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi

La parte delle entrate è ordinata in titoli, categorie e risorse.

- titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, ossia la natura dell'entrata;
- categorie, secondo la tipologia delle entrate all'interno della fonte di provenienza;
- risorse, in base all'oggetto dell'entrata, specificatamente individuato all'interno della categoria di appartenenza. Le risorse non sono definite e sono quindi rimesse alle decisioni dell'ente locale. esse sono dunque qualificabili quali "unità elementare dell'entrata".

I titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, ossia la natura dell'entrata sono i seguenti:

- TITOLO I: entrate tributarie.
- TITOLO II: entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello stato, della regione e di altri enti pubblici, anche in rapporto a funzioni delegate dalla regione
- TITOLO III: entrate extra tributarie.
- TITOLO IV: entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti.
- TITOLO V: entrate derivanti da accensione di prestito.
- TITOLO VI: entrate da servizi per conto terzi.

I primi tre titoli rappresentano le c.d. *entrate correnti*, ossia quelle entrate ricorrenti derivanti dall'ordinaria attività di gestione.

Le entrate dei titoli IV e V rappresentano invece le c.d. *entrate in conto capitale* il cui presupposto è, appunto, un atto non ordinario di gestione, quale l'alienazione di un cespite patrimoniale o l'accensione di un mutuo.

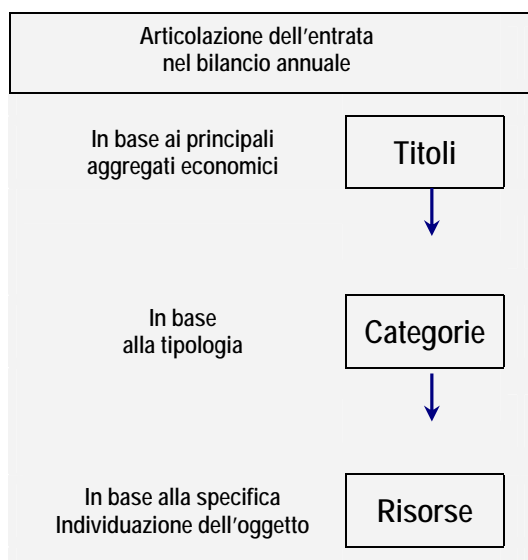
I titoli sono ripartiti in *categorie* le quali, raggruppano le entrate in relazione alla loro natura economica (tipologia es. le entrate tributarie sono divise in imposte, tasse, tributi speciali ecc.).

Qualsiasi entrata dell'ente deve essere ricompresa in una delle categorie indicate. L'elencazione dei titoli e delle categorie è tassativa e non può essere variata che tramite un decreto del Ministero del Tesoro.

Le categorie sono ulteriormente divise in risorse che individuano l'oggetto dell'entrata. Le risorse sono indistintamente destinate ad essere impiegate nelle diverse attività di competenza dell'ente. Soltanto la legge può disciplinare la destinazione di risorse specifiche a particolari e precisate attività. Si tratta di risorse che individuano entrate aventi vincolo di specifica destinazione stabilito per legge. Per tutte le altre, vale il principio dell'unità del sistema di bilancio come enunciato dalla legge ed interpretato dal documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali.

Anche in riferimento ai servizi le risorse si possono distinguere tra "*indistinte e generali*", se non risultano riferibili a determinati e individuati servizi, o "*specifiche e tipiche*" se risultano ascrivibili a servizi determinati o determinabili nella struttura organizzativa dell'ente. Si individuano, altresì, le risorse costituite dai "*proventi dei servizi*" che sono direttamente correlate ai servizi organizzati e resi dall'Ente.

La risorsa, quale insieme di mezzi di cui l'ente può disporre costituisce anche scopo e fine dell'attività dell'ente rivolta all'acquisizione degli stessi. È quindi oggetto e misura della responsabilità gestionale nei servizi (risorse specifiche e proventi dei servizi) e in funzione di supporto (risorse generali). Per questo il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata, avanzate dai vari servizi.



La parte della spesa nel bilancio di previsione è ordinata in titoli, funzioni, servizi e interventi.

I titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica; essi sono i seguenti:

- TITOLO I: spese correnti.
- TITOLO II: spese in conto capitale.
- TITOLO III: spese per rimborso di prestiti.
- TITOLO IV: spese per servizi per conto terzi.

All'interno dei titoli la spesa è ulteriormente disaggregata, secondo l'analisi funzionale, in *funzioni*; queste in maniera più articolata individuano le spese in relazione alla tipologia delle attività svolte dall'ente. Le funzioni considerate nella struttura di bilancio, distinte per tipologia di ente, sono stabilite dal D.P.R. n. 194 del 1996. L'articolazione della parte spesa del bilancio nelle funzioni così individuate non è derogabile o modificabile da parte degli enti locali.

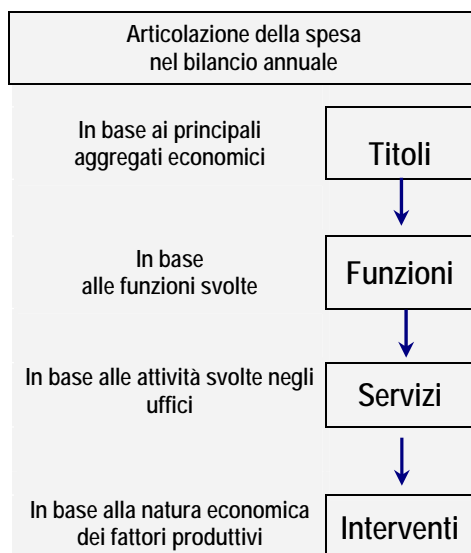
I *servizi* sono invece i reparti organizzativi, e per esso va inteso sia il complesso di persone e di mezzi in cui viene ad articolarsi una parte dell'intera organizzazione dell'ente, sia le attività che ad esso fanno capo per l'esercizio di una funzione che ha per scopo l'erogazione di prestazioni ai cittadini oppure la sola finalità interna di supporto e di strumentalità per l'apparato burocratico.

I servizi sono determinati dal D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono modificabili, salvo per la facoltà concessa (dall'art. 2, comma 7, del medesimo D.P.R. n. 194 del 1996) ai comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti ed alle comunità montane di utilizzare il "servizio prevalente", vale a dire individuare nell'ambito di ciascuna funzione un servizio che abbia carattere di prevalenza nello svolgimento delle attività riferibili alla funzione stessa ed iscrivere gli stanziamenti di spesa relativi alla funzione nei soli interventi di quel servizio.

E' opportuno precisare:

- che il concetto di servizio va fatto corrispondere a quello di centro di responsabilità il quale viene individuato in una unità organizzativa affidata ad un dirigente che è tenuto a risponderne. A ciascun servizio viene affidato un complesso di mezzi finanziari per l'espletamento dell'attività a cui è preposto; di detti mezzi finanziari ne risponde il responsabile del servizio;
- che non è possibile suddividere le spese tra i servizi interessati ma concentrarle in un unico o pochi servizi contrasta con i postulati di veridicità ed attendibilità. Comunque, l'imputazione ai diversi servizi delle previsioni di bilancio deve rispettare precisi canoni di accuratezza ed attendibilità.

Gli *interventi*, infine, sono le risorse che vengono assegnate ai singoli servizi. Indicano sostanzialmente, gli strumenti e gli elementi necessari al raggiungimento del fine cui è preposto il servizio (fattori produttivi). L'intervento costituisce l'unità elementare della parte spesa, in quanto gli stanziamenti di bilancio vengono effettuati in relazione ad esso. L'organo esecutivo, in virtù del carattere autorizzatorio del bilancio di previsione, può spendere solo le risorse previste per ciascun intervento. Essi sono specificati nel D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono assolutamente modificabili.



Per quanto concerne le loro previsioni i primi otto tipi di intervento, stabiliti dall'art.2 del D.P.R. n. 194 del 1996 per tutti i servizi (dal personale agli oneri straordinari della gestione corrente) non presentano particolari problemi di quantificazione dei relativi stanziamenti.

**L'intervento n. 9** e cioè quello relativo agli **ammortamenti** di esercizio rappresenta uno stanziamento non obbligatorio, ma comunque fondamentale per una corretta politica di autofinanziamento. Esso non è concettualmente assimilabile con l'ammortamento di tipo economico. Rappresenta però una modalità di autofinanziamento, perché permette di accantonare quote di risorse annuali, determinate con precisi parametri (artt. 167 e 229 del Tuel), e di poterne disporre



nell'esercizio successivo per sostituire, rinnovare e mantenere propri beni. Gli stanziamenti non consentono impegni e perciò le somme confluiscono nel risultato di amministrazione per trovare dall'anno successivo la propria destinazione.

Infine gli ultimi due interventi delle spese correnti e, cioè, il *fondo di svalutazione crediti* ed il *fondo di riserva*, sono previsti solo per il servizio "altri servizi generali" della funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo.

Il **fondo di svalutazione crediti**, ha la funzione di compensare eventuali minori entrate derivanti da crediti divenuti parzialmente o totalmente inesigibili - crediti per i quali è certo il titolo giuridico ma è divenuta dubbia e difficile la riscossione per condizioni oggettive - al fine di preservare l'ente da possibili squilibri. Per quanto attiene l'utilizzo del fondo lo stesso non va impegnato, confluendo in tal modo, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione quale fondo vincolato. L'applicazione di questa componente del risultato di amministrazione verrà effettuata quando si procederà a stralciare il credito rilevandone l'inesigibilità.

Il secondo, il **fondo di riserva** è finalizzato a soddisfare esigenze straordinarie di bilancio, e quindi non ricorrenti e imprevedibili, o comunque ad affrontare situazioni di insufficienza, a causa della loro imprevedibilità, delle dotazioni di spesa corrente. L'art. 166 del Tuel prevede che l'ammontare complessivo sia compreso tra lo 0,30 % ed il 2 % del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio. L'utilizzazione è disposta, tramite prelievo e con inserimento di altro intervento di spesa, con provvedimenti dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità. Non può essere rifinanziato tramite successive variazioni di bilancio, se non nel limite massimo complessivo, al lordo quindi degli utilizzi, del 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.

<b>STRUTTURA DEL BILANCIO</b> <b>ENTRATE</b> <b>SUDDIVISIONE PER TITOLI E CATEGORIE</b>
---

**Titolo I - Entrate tributarie:**

- categoria 1 Imposte.
- categoria 2 Tasse.
- categoria 3 Tributi speciali e altre entrate tributarie proprie.

**Titolo II - Entrate da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione, e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione:**

- categoria 1 Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato.
- categoria 2 Contributi e trasferimenti correnti dalla regione.
- categoria 3 Contributi e trasferimenti correnti dalla regione per funzioni delegate.
- categoria 4 Contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari internazionali.
- categoria 5 Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico.

**Titolo III - Entrate extratributarie:**

- categoria 1 Proventi dei servizi pubblici.
- categoria 2 Proventi dei beni dell'ente.
- categoria 3 Interessi su anticipazioni e crediti.
- categoria 4 Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società.
- categoria 5 Proventi diversi.

**Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti:**

categoria 1 Alienazione di beni patrimoniali.  
categoria 2 Trasferimenti di capitale dallo Stato.  
categoria 3 Trasferimenti di capitale dalla regione.  
categoria 4 Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico.  
categoria 5 Trasferimenti di capitale da altri soggetti.  
categoria 6 Riscossione di crediti.

**Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti:**

categoria 1 Anticipazioni di cassa.  
categoria 2 Finanziamenti a breve termine.  
categoria 3 Assunzione di mutui e prestiti.  
categoria 4 Emissione di prestiti obbligazionari.

**Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi.**

nessuna categoria

**STRUTTURA DEL BILANCIO**  
**SPESE**  
**SUDDIVISIONE PER TITOLI, FUNZIONI, SERVIZI E INTERVENTI**

**TITOLI**

Titolo I Spese correnti  
Titolo II Spese in conto capitale  
Titolo III Spese per rimborso di prestiti  
Titolo IV Spese per servizi per conto di terzi

**FUNZIONI E SERVIZI**

**Funzione 1 - Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo:**

servizio 1 Organi istituzionali, partecipazione e decentramento.  
servizio 2 Segreteria generale, personale, organizzazione e programmazione.  
servizio 3 Gestione economica, finanziaria, provveditorato e controllo di gestione.  
servizio 4 Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali.  
servizio 5 Gestione beni demaniali e patrimoniali.  
servizio 6 Ufficio tecnico.  
servizio 7 Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico.  
servizio 8 Altri servizi generali.

**Funzione 2 - Funzioni relative alla giustizia:**

servizio 1 Uffici giudiziari.  
servizio 2 Casa circondariale e altri servizi.

**Funzione 3 - Funzioni di polizia locale:**

servizio 1 Polizia municipale.  
servizio 2 Polizia commerciale.  
servizio 3 Polizia amministrativa.

**Funzione 4 - Funzioni di istruzione pubblica:**

servizio 1 Scuola materna.  
servizio 2 Istruzione elementare.  
servizio 3 Istruzione media.  
servizio 4 Istruzione secondaria superiore.  
servizio 5 Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi.

**Funzione 5 - Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali:**

servizio 1 Biblioteche, musei e pinacoteche.  
servizio 2 Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale.

**Funzione 6 - Funzioni nel settore sportivo e ricreativo:**

servizio 1 Piscine comunali.  
servizio 2 Stadio comunale, palazzo dello sport e altri impianti.  
servizio 3 Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo.

**Funzione 7 - Funzioni nel campo turistico:**

servizio 1 Servizi turistici.  
servizio 2 Manifestazioni turistiche.

**Funzione 8 - Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti:**

servizio 1 Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi.  
servizio 2 Illuminazione pubblica e servizi connessi.  
servizio 3 Trasporti pubblici locali e servizi connessi.

**Funzione 9 - Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente:**

servizio 1 Urbanistica e gestione del territorio.  
servizio 2 Edilizia residenziale pubblica locale e piani di edilizia economico - popolare.  
servizio 3 Servizi di protezione civile.  
servizio 4 Servizio idrico integrato.  
servizio 5 Servizio smaltimento rifiuti.  
servizio 6 Parchi e servizi per la tutela ambientale, del verde, altri servizi relativi al territorio e all'ambiente.

**Funzione 10 - Funzioni nel settore sociale:**

servizio 1 Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori.  
servizio 2 Servizi di prevenzione e riabilitazione.  
servizio 3 Strutture residenziali e di ricovero per anziani.  
servizio 4 Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona.  
servizio 5 Servizio necroscopico e cimiteriale.

**Funzione 11 - Funzioni nel campo dello sviluppo economico:**

servizio 1 Affissioni e pubblicità.  
servizio 2 Fiere, mercati e servizi connessi.  
servizio 3 Mattatoio e servizi connessi.  
servizio 4 Servizi relativi all'industria.  
servizio 5 Servizi relativi al commercio.  
servizio 6 Servizi relativi all'artigianato.  
servizio 7 Servizi relativi all'agricoltura.

**Funzione 12 - Funzioni relative a servizi produttivi:**

servizio 1 Distribuzione gas.  
servizio 2 Centrale del latte.

servizio 3 Distribuzione energia elettrica.  
servizio 4 Teleriscaldamento.  
servizio 5 Farmacie.  
servizio 6 Altri servizi produttivi.

## **INTERVENTI**

### **Interventi del titolo I – Spese correnti:**

intervento 1 Personale.  
intervento 2 Acquisto di beni di consumo e/o di materie prime.  
intervento 3 Prestazione di servizi.  
intervento 4 Utilizzo di beni di terzi.  
intervento 5 Trasferimenti.  
intervento 6 Interessi passivi e oneri finanziari diversi.  
intervento 7 Imposte e tasse.  
intervento 8 Oneri straordinari della gestione corrente.  
intervento 9 Ammortamenti di esercizio.  
intervento 10 Fondo svalutazione crediti.  
intervento 11 Fondo di riserva.

Gli interventi 10 e 11, rispettivamente, il **fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva** sono presenti solo nel servizio 0108 (“Altri servizi generali” della funzione 1 “Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo”).

### **Interventi del titolo II - Spese in conto capitale:**

intervento 1 Acquisizione di beni immobili.  
intervento 2 Espropri e servitù onerose.  
intervento 3 Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia.  
intervento 4 Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia.  
intervento 5 Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico - scientifiche.  
intervento 6 Incarichi professionali esterni.  
intervento 7 Trasferimenti di capitale.  
intervento 8 Partecipazioni azionarie.  
intervento 9 Conferimenti di capitale.  
intervento 10 Concessioni di crediti e anticipazioni.

### **Interventi del titolo III - Spese per rimborso di prestiti:**

intervento 1 Rimborso per anticipazioni di cassa.  
intervento 2 Rimborso di finanziamenti a breve termine.  
intervento 3 Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti.  
intervento 4 Rimborso di prestiti obbligazionari.  
intervento 5 Rimborso di quota capitale di debiti pluriennali.

### **Interventi del titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi:**

nessun intervento

Al bilancio di previsione, per effetto della previsione dell'art. 165, c. 11 del Tuel, per la quale «l'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188 del Tuel, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese». Il risultato di amministrazione, da considerare per ogni effetto di legge, salvo deroghe di legge, è quello accertato

con l'approvazione del rendiconto della gestione. Esso può essere utilizzato, con l'iscrizione in bilancio, per le destinazioni espressamente previste dall'art. 187 del Tuel.

L'avanzo presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio può essere iscritto in bilancio ed anche assegnato contabilmente, ma l'obbligazione giuridica è perfezionabile solo dopo l'approvazione del rendiconto.

## 9.2.2 ANALISI DEL MODELLO MINISTERIALE

Con riferimento alla sua struttura la figura di seguito riportata presenta lo schema del bilancio di previsione per un comune con riferimento alla parte entrata. La parte spesa è del tutto analoga.

### ENTRATE

<b>Risorsa</b>		Accertamenti ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'eserc. al quale si riferisce il presente bilancio			Annotazioni
Codice e Numero	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
1	2	3	4	5	6	7	8

### SPESE

<b>intervento</b>		Impegni ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'eserc. al quale si riferisce il presente bilancio			Annotazioni
Codice e Numero	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
1	2	3	4	5	6	7	8

Le previsioni di competenza sono contenute nella colonna 7. Le altre colonne, invece hanno una funzione informativa ed aiutano il lettore nella comprensione delle modalità con cui si è stimata l'attendibilità dell'entrata e la congruità della spesa.

In particolare la *colonna 1* riporta il *codice meccanografico*. Si tratta di un codice di 7 cifre che si compone riportando nell'ordine

a) per la parte entrata

- 1 cifra = n. del titolo
- 2 e 3 cifra = categoria
- restanti cifre = categoria

b) per la parte spesa

- 1 cifra = n. del titolo
- 2 e 3 cifra = funzione
- 4 e 5 cifra = servizio
- 6 e 7 cifra = intervento.

La *colonna 2* riporta la *descrizione della risorsa di entrata/intervento di spesa*.

La *colonna 3* presenta gli *accertamenti* e gli *impegni* dell'ultimo esercizio chiuso ( importi 2011 per il preventivo 2013)

La *colonna 4* contiene le *previsioni definitive* ( cioè gli stanziamenti iniziali di bilancio incrementati e diminuiti a seguito di variazioni di bilancio ) del bilancio in corso ( es anno 2012 con riferimento al bilancio 2013)

Le colonne 5 e 6, infine evidenziano gli scostamenti positivi o negativi tra le colonne 7 e 4.

**BILANCIO DI PREVISIONE**

PARTE I - ENTRATE

Risorsa		Accertamenti ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'eserc. al quale si riferisce il presente bilancio			Annotazioni
Codice e Numero	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Avanzo di amministrazione						
	di cui:						
	Vincolato						
	Finanziamento Investimenti						
	Fondo Ammortamento						
	Non Vincolato						
1	<b>TITOLO I</b>						
	<b>ENTRATE TRIBUTARIE</b>						
	1 01 Categoria 1° - Imposte						
	.....						
	.....						
	Totale Categoria 1°						
	1 02 Categoria 2° - Tasse						
	.....						
	.....						
	Totale Categoria 2°						
	1 03 Categoria 3° - Tributi Speciali ed altre entrate tributarie proprie						
	.....						
	.....						
	Totale Categoria 3°						
	Riassunto Titolo I - Entrate Tributarie						
	1 01 Categoria 1°						
	1 02 Categoria 2°						
	1 03 Categoria 3°						

Totale Titolo I				
2	TITOLO II			
	ENTRATE DERIVANTI DA			
	CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI			
	CORRENTI DELLO STATO, DELLA			
	REGIONE E DI ALTRI ENTI			
	PUBBLICI ANCHE IN RAPPORTO			
	ALL'ESERCIZIO DI FUNZIONI			
	DELEGATE DALLA REGIONE			
2 01	Categoria 1° - Contributi e			
	trasferimenti correnti dallo Stato			
	.....			
	.....			
	Totale Categoria 1°			
2 02	Categoria 2° - Contributi e			
	trasferimenti correnti dalla Regione			
	.....			
	.....			
	Totale Categoria 2°			
2 03	Categoria 3° - Contributi e			
	trasferimenti dalla Regione per			
	funzioni delegate			
	.....			
	.....			
	Totale Categoria 3°			
2 04	Categoria 4° - Contributi e			
	trasferimenti da parte di organismi			
	comunitari e internazionali			
	.....			
	.....			
	Totale Categoria 4° .....			
2 05	Categoria 5° - Contributi e			
	trasferimenti correnti da altri enti			
	del settore pubblico			
	.....			



.....					
Totale Categoria 5° .....					
Riassunto Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione					
2 01 Categoria 1°					
2 02 Categoria 2°					
2 03 Categoria 3°					
2 04 Categoria 4°					
2 05 Categoria 5°					
Totale Titolo II .....					
3					
TITOLO III					
ENTRATE EXTRATRIBUTARIE					
3 01 Categoria 1° - Proventi dei servizi pubblici					
.....					
Totale Categoria 1° .....					
3 02 Categoria 2° - Proventi dei beni dell'ente					
.....					
Totale Categoria 2° .....					
3 03 Categoria 3° - Interessi su anticipazioni e crediti					
.....					
Totale Categoria 3° .....					
3 04 Categoria 4° - Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società					
.....					

.....					
Totale Categoria 4° .....					
3 05 Categoria 5° - Proventi diversi					
.....					
Totale Categoria 5° .....					
Riassunto Titolo III - Entrate extratributarie					
3 01 Categoria 1°					
3 02 Categoria 2°					
3 03 Categoria 3°					
3 04 Categoria 4°					
3 05 Categoria 5°					
Totale Titolo III .....					
4					
TITOLO IV					
ENTRATE DERIVANTI DA					
ALIENAZIONI DA					
TRASFERIMENTI DI CAPITALI E					
DA RISCOSSIONI DI CREDITI					
4 01 Categoria 1° - Alienazione di beni patrimoniali					
.....					
Totale Categoria 1° .....					
4 02 Categoria 2° - Trasferimenti di capitale dello Stato					
.....					
Totale Categoria 2° .....					
4 03 Categoria 3° - Trasferimenti di capitale dalla Regione					
.....					
.....					

Totale Categoria 3° .....				
4 04 Categoria 4° - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico				
.....				
Totale Categoria 4° .....				
4 05 Categoria 5° - Trasferimenti di capitale da altri soggetti				
.....				
Totale Categoria 5° .....				
4 06 Categoria 6° - Riscossione di crediti				
.....				
Totale Categoria 6° .....				
Riassunto Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti				
4 01 Categoria 1°				
4 02 Categoria 2°				
4 03 Categoria 3°				
4 04 Categoria 4°				
4 05 Categoria 5°				
4 06 Categoria 6°				
Totale Titolo IV .....				
5				
TITOLO V				
ENTRATE DERIVANTI DA ACCENSIONI DI PRESTITI				
5 01 Categoria 1° - Anticipazioni di cassa				
.....				
Totale Categoria 1° .....				

5 02 Categoria 2° - Finanziamenti a breve termine					
.....					
.....					
Totale Categoria 2° .....					
5 03 Categoria 3° - Assunzione di mutui e prestiti					
.....					
.....					
Totale Categoria 3° .....					
5 04 Categoria 4° - Emissione di prestiti obbligazionari					
.....					
.....					
Totale Categoria 4° .....					
Riassunto Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti					
5 01 Categoria 1°					
5 02 Categoria 2°					
5 03 Categoria 3°					
5 04 Categoria 4°					
Totale Titolo V .....					
6					
TITOLO VI					
ENTRATE DA SERVIZI PER CONTO DI TERZI					
6 01 Ritenute previdenziali e assistenziali al personale					
6 02 Ritenute erariali					
6 03 Altre ritenute al personale per conto di terzi					
6 04 Depositi cauzionali					
6 05 Rimborso spese per servizi per conto di terzi					
6 06 Rimborso di anticipazione di fondi per il servizio economato					

6 07 Depositi per spese contrattuali					
Totale Titolo VI .....					
<b>RIEPILOGO DEI TITOLI</b>					
Titolo I					
Titolo II					
Titolo III					
Titolo IV					
Titolo V					
Titolo VI					
Totale.....					
Avanzo di amministrazione.....					
<b>TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA.....</b>					

**BILANCIO DI PREVISIONE**  
PARTE II - SPESA

Intervento		Impegni ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'eserc. al quale si riferisce il presente bilancio			Annotazioni
Codice e Numero	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
1	2	3	4	5	6	7	8
	Disavanzo di amministrazione						
1	<b>TITOLO I SPESA CORRENTI</b>						
01	Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo						
	Servizio 01 01						

	Organi istituzionali, partecipazione e decentramento					
1010101	Personale.....					
1010102	Acquisto di beni di consumo e/o di mateire prime.....					
1010103	Prestazioni di servizi.....					
1010104	Utilizzo di beni di terzi.....					
1010105	Trasferimenti.....					
1010106	Interessi passivi e oneri finanziari diversi...					
1010107	Imposte e tasse.....					
1010108	Oneri straordinari della gestione corrente...					
1010109	Ammortamento di esercizio.....					
	Totale.....					
	Servizio 01 02					
	Segreteria generale, personale e organizzazione (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 03					
	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 04					
	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 05					
	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 06					

	Ufficio Tecnico (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 07					
	Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 08					
	Altri servizi generali					
1010801	Personale.....					
1010802	Acquisto di beni di consumo e/o di materie prime.....					
1010803	Prestazioni di servizi.....					
1010804	Utilizzo di beni di terzi.....					
1010805	Trasferimenti.....					
1010806	Interessi passivi e oneri finanziari diversi...					
1010807	Imposte e tasse.....					
1010808	Oneri straordinari della gestione corrente...					
1010809	Ammortamento di esercizio.....					
1010810	Fondo svalutazione crediti.....					
1010811	Fondo di riserva.....					
	Totale.....					
	Totale funzione 01.....					
	02 Funzioni relative alla giustizia					
	Servizio 02 01					
	Uffici Giudiziari (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 02 02					
	Casa circondariale e altri servizi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					

Totale funzione 01.....				
03 Funzioni di polizia locale				
Servizio 03 01				
Polizia municipale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
.....				
Servizio 03 03				
Polizia amministrativa (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 03.....				
04 Funzioni di istruzione pubblica				
Servizio 04 01				
Scuola materna (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
.....				
Servizio 04 03				
Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				



Totale funzione 04.....				
05 Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali				
Servizio 05 01				
Biblioteche, musei e pinacoteche (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio 05 02				
Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 05.....				
06 Funzioni nel settore sportivo e ricreativo				
Servizio 06 01				
Piscine comunali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
.....				
Servizio 06 03				
Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				

Totale funzione 06.....					
07 Funzioni nel campo turistico					
Servizio 07 01					
Servizi turistici (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio 07 02					
Manifestazioni turistiche(Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 07.....					
08 Funzioni nel campo della viabilità dei trasporti (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Servizio 08 01					
Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....					
.....					
Servizio 08 03					
Trasporti pubblici locali e servizi connessi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 08.....					

09 Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente					
Servizio 09 01					
Urbanistica e gestione del territorio (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....					
Servizio 09 06					
Parchi e servizi per la tutela ambientale del verde, altri servizi relativi al territorio ed all'ambiente (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 09.....					
10 Funzioni nel settore sociale					
Servizio 10 01					
Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....					
Servizio 10 05					

Servizio necroscopico e cimiteriale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 10.....					
11 Funzioni nel campo dello sviluppo economico					
Servizio 11 01					
Affissioni e pubblicità (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....					
Servizio 11 07					
Servizi relativi all'agricoltura (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 11.....					
12 Funzioni relative ai servizi produttivi					
Servizio 12 01					
Distribuzione gas (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)+B567					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del					

Dlgs 77/95).....					
.....					
Servizio 12 06					
Altri servizi produttivi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 12.....					
Riassunto Titolo I - Spese correnti					
01 Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo .....					
02 Funzioni relative alla giustizia.....					
03 Funzioni di polizia locale.....					
04 Funzioni di istruzione pubblica .....					
05 Funzioni relative alla cultura e ai beni culturali .....					
06 Funzioni nel settore sportivo e ricreativo.....					
07 Funzioni nel campo turistico					
08 Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti.....					
09 Funzioni riguardanti la gestione del territori e dell'ambiente.....					
10 Funzioni nel settore sociale.....					
11 Funzioni nel campo dello sviluppo economico .....					
12 Funzioni relative a servizi produttivi....					
Totale Titolo I .....					
2 TITOLO II SPESE IN CONTO CAPITALE					
01 Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo					
Servizio 01 01					
Organi istituzionali, partecipazione e decentramento					

2010101	Acquisizione di beni immobili .....					
2010102	Espropri e servitù onerose .....					
2010103	Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia .....					
2010104	Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia .....					
2010105	Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche .....					
2010106	Incarichi professionali esterni					
2010107	Trasferimenti di capitale .....					
2010108	Partecipazioni azionarie .....					
2010109	Conferimenti di capitale .....					
2010110	Concessione di crediti e anticipazioni .....					
	Totale .....					
	Servizio 01 02					
	Segreteria generale, personale e organizzazione (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 03					
	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 04					
	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 05					
	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
	Totale.....					
	Servizio 01 06					

Ufficio tecnico (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio 01 07 Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio 01 08 Altri servizi generali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzioni 01.....					
02 Funzioni relative alla giustizia					
Servizio 02 01 Uffici Giudiziari (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio 02 02 Casa circondariale e altri servizi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzione 02.....					
03 Funzioni di polizia locale					
Servizio 03 01 Polizia municipale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato)					

a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95)..... .....					
Servizio 03 03 Polizia amministrativa (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzione 03.....					
04 Funzioni di istruzione pubblica					
Servizio 04 01 Scuola materna (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95)..... .....					
Servizio 04 05 Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzione 04.....					
05 Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali					
Servizio 05 01  Biblioteche, musei e pinacoteche (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					



Totale.....					
Servizio 05 02 Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 05.....					
06 Funzioni nel settore sportivo e ricreativo					
Servizio 06 01 Piscine comunali (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....					
Servizio 06 03 Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					
Totale.....					
Totale funzione 06.....					
07 Funzioni nel campo turistico					
Servizio 07 01 Servizi turistici (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)					

Totale.....				
Servizio 07 02				
Manifestazioni turistiche (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 07.....				
08 Funzioni nel campo della viabilità dei trasporti				
Servizio 08 01				
Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
Servizio 08 03				
Trasporti pubblici locali e servizi connessi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 08.....				
09 Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente				
Servizio 09 01				
Urbanistica e gestione del territorio (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				

Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95)..... .....					
Servizio 09 06 Parchi e servizi per la tutela ambientale del verde, altri servizi relativi al territorio ed all'ambiente (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzione 09.....					
10 Funzioni nel settore sociale					
Servizio 10 01 Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95)..... .....					
Servizio 10 05  Servizio necroscopico e cimiteriale (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01) Totale.....					
Totale funzione 10.....					
11 Funzioni nel campo dello sviluppo economico					

Servizio 11 01				
Affissioni e pubblicità (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
Servizio 11 07				
Servizi relativi all'agricoltura (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 11.....				
12 Funzioni relative ai servizi produttivi				
Servizio 12 01				
Distribuzione gas (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Servizio (il modello deve essere integrato a cura dell'ente locale inserendo tutti i servizi previsti dall'art.3, lettera c), del regolamento ex articolo 114 del Dlgs 77/95).....				
Servizio 12 06				
Altri servizi produttivi (Per gli interventi si rinvia a quelli del Servizio 01 01)				
Totale.....				
Totale funzione 12.....				

	Riassunto Titolo II - Spese in conto capitale				
	01 Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo .....				
	02 Funzioni relative alla giustizia.....				
	03 Funzioni di polizia locale.....				
	04 Funzioni di istruzione pubblica .....				
	05 Funzioni relative alla cultura e ai beni culturali .....				
	06 Funzioni nel settore sportivo e ricreativo.....				
	07 Funzioni nel campo turistico				
	08 Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti.....				
	09 Funzioni riguardanti la gestione del territori e dell'ambiente.....				
	10 Funzioni nel settore sociale.....				
	11 Funzioni nel campo dello sviluppo economico .....				
	12 Funzioni relative a servizi produttivi....				
	Totale Titolo II .....				
	<b>3 TITOLO III</b>				
	<b>SPESE PER RIMBORSO DI PRESTITI</b>				
	01 Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo				
	Servizio 01 03				
	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione				
3010301	Rimborso per anticipazioni di cassa .....				
3010302	Rimborso di finanziamenti a breve termine .....				
3010303	Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti .....				
3010304	Rimborso di prestiti obbligazionari .....				
3010305	Rimborso di quota capitale di debiti pluriennali .....				
	Totale Titolo III .....				

	4	TITOLO IV SPESE PER SERVIZI PERCONTO DI TERZI					
4000001		Ritenute previdenziali e assistenziali al personale					
4000002		Ritenute erariali					
4000003		Altre ritenute al personale per conto di terzi					
4000004		Restituzione di depositi cauzionari					
4000005		Spese per servizi per conto di terzi					
4000006		Anticipazione di fondi per il servizio economato					
4000007		Restituzione di depositi per spese contrattuali					
		Totale Titolo IV.....					
		RIEPILOGO DEI TITOLI					
		Titolo I					
		Titolo II					
		Titolo III					
		Titolo IV					
		Totale.....					
		Disavanzo di amministrazione.....					
		TOTALE GENERALE DELLA SPESA					

### 9.2.3 I QUADRI RIASSUNTIVI DEL BILANCIO

Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha stabilito che tra i modelli di bilancio di previsione di province, unioni di comuni e comuni ve ne sia uno definito «quadro generale riassuntivo», che riepiloga le previsioni dei vari titoli di entrata e di spesa ed un altro definito «risultati differenziali».

#### QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO

ENTRATE	Competenza	SPESA	Competenza
1	2	3	4
Titolo I - Entrate tributarie		Titolo I - Spese correnti	
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione		Titolo II - Spese in conto capitale	
Titolo III - Entrate extra tributarie			
Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti			
Totale entrate finali.....		Totale entrate finali.....	
Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti		Titolo III - Spese per rimborso di prestiti	
Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi		Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi	
Totale.....		Totale.....	
Avanzo di amministrazione.....		Disavanzo di amministrazione.....	
<b>TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE</b>		<b>TOTALE COMPLESSIVO SPESE</b>	

#### RISULTATI DIFFERENZIALI

RISULTATI DIFFERENZIALI	Competenza	NOTE SUGLI EQUILIBRI	
1	2	3	4
A) Equilibrio economico finanziario		* La differenza di..... è finanziata con	
Entrate titolo I - II - II (+)		1) quote di oneri di urbanizzazione (.....%)	
Spese correnti (-)			
Differenza.....		2) mutuo per debiti fuori bilancio	
Quote di capitale amm.to dei mutui (-)		3) avanzo di amministrazione per debiti fuori bilancio	
Differenza*.....			
B) Equilibrio finale			
Entrate finali (av.+ titoli I + II + III + IV) (+)			
Spese finali (disav. + titoli I + II) (-)			
Finanziare (-)			

Saldo netto da	_____		
	Impiegare (+)		

Dalla lettura dei quadri riassuntivi si evidenzia che il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Ciò comporta che il totale delle entrate, iscritte in via previsionale nel bilancio, deve essere uguale al totale delle uscite iscritte in via previsionale nello stesso bilancio.

$$E_1+E_2+E_3+E_4+E_5+E_6 = S_1 + S_2 + S_3 + S_4$$

Negli enti locali il pareggio finanziario del bilancio preventivo e di per sé una caratteristica neutrale e «indifferente» se non viene considerata come una sommatoria di equilibri parziali e interni al bilancio stesso.

Si hanno pertanto i seguenti equilibri principali:

- equilibrio tra entrate ordinarie dei primi tre titoli e spese correnti iscritte al titolo I di uscita (bilancio di parte corrente in senso stretto);

$$E_1+E_2+E_3 = S_1$$

- equilibrio tra entrate ordinarie dei primi tre titoli e spese correnti iscritte al titolo I di uscita sommate alle spese per rimborso di prestiti (bilancio di parte corrente comprensivo del rimborso prestiti);

$$E_1+E_2+E_3 = S_1 + S_3 \text{ (int. 03, 04 05)}$$

- equilibrio tra entrate in conto capitale e per accensione di prestiti e spese in conto capitale (bilancio delle fonti di finanziamento e dei relativi impieghi per spese di investimento);

$$E_4+E_5 = S_2$$

- equilibrio tra entrate finali (avanzo sommato ai titoli I, II, III, IV) e spese finali (disavanzo sommato ai titoli I e II) come saldo netto da finanziare o da impiegare;

$$E_1+E_2+E_3+E_4 = S_1 + S_2$$

- equilibrio tra entrate da servizi per conto di terzi e spese per servizi per conto di terzi (trattasi di movimenti derivanti da operazioni nelle quali si producono posizioni debitorie cui corrispondono posizioni creditorie di pari importo, costituite, ad esempio, da ritenute erariali e previdenziali sulle retribuzioni, da partite di anticipazioni gestite dall'Economo, da depositi cauzionali e da depositi per spese contrattuali).

$$E_6 = S_4$$

Una attenta “lettura” degli equilibri di bilancio richiederebbe la distinzione delle entrate e delle spese in fondi vincolati e non vincolati in quanto è l'ammontare non vincolato a rappresentare, eventualmente, la vera eccedenza delle disponibilità liquide.



### 9.2.3.1 L'equilibrio del Bilancio corrente

Il Bilancio corrente trova anche se in modo implicito la sua definizione nell'articolo 162, comma 6, del D.Lgs. 267/2000 che così recita:

*“... le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge.”*

Esso misura la quantità di entrate destinate all'ordinaria gestione dell'ente e, cioè, da utilizzare per il pagamento del personale, delle spese d'ufficio, dei beni di consumo, per i fitti e per tutte quelle uscite che trovano utilizzo solo nell'anno in corso. L'equilibrio è rispettato nel caso in cui si verifica la seguente relazione:

$$\text{Entrate correnti} \geq \text{Spese correnti}$$

Nella tabella sotto riportata vengono evidenziate le varie componenti dell'entrata e della spesa che concorrono al suo risultato finale.

BILANCIO CORRENTE - ENTRATE		Importo
a) Titolo I - Entrate tributarie	(+)	
b) Titolo II - Entrate da trasferimenti dallo Stato, regione ed enti	(+)	
c) Titolo III - Entrate extratributarie	(+)	
<b>A) Totale Entrate titoli I, II, III (a+b+c)</b>	<b>(=)</b>	
d) Entrate correnti che finanziano investimenti	(-)	
e) Avanzo applicato alle spese correnti	(+)	
f) Oneri urbanizzazione per manutenzione ordinaria	(+)	
g) Entrate per investimenti che finanziano la spesa corrente	(+)	
<b>B) Totale rettifiche Entrate correnti (-d+e+f+g)</b>	<b>(=)</b>	
<b>E1) TOTALE ENTRATE BILANCIO CORRENTE (A+B)</b>	<b>(=)</b>	

BILANCIO CORRENTE - SPESE		Importo
h) Titolo I - Spese correnti	(+)	
i) Titolo III - Spese per rimborso di prestiti	(+)	
<b>C) Totale Spese titoli I, III (h+i)</b>	<b>(=)</b>	
l) Titolo III cat. 01 - Anticipazioni di cassa	(-)	
m) Titolo III cat.02 - Finanziamenti a breve	(-)	
n) Disavanzo applicato al Bilancio corrente	(+)	
<b>D) Totale rettifiche Spese correnti (-l-m+n)</b>	<b>(=)</b>	
<b>S1) TOTALE SPESA BILANCIO CORRENTE (C+D)</b>	<b>(=)</b>	

RISULTATO BILANCIO CORRENTE COMPETENZA		Importo
E1) Totale Entrate del Bilancio corrente	(+)	
S1) Totale Spese del Bilancio corrente	(-)	
<b>R1) Risultato del Bilancio corrente</b>	<b>(=)</b>	
<b>Avanzo (+) o Disavanzo (-) (E1-S1)</b>		

### 9.2.3.2 L'equilibrio del Bilancio investimenti

Se il Bilancio corrente misura la differenza tra le entrate e le spese riferite al breve termine, il Bilancio investimenti si rivolge ad analizzare 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 previste nei titoli IV e V, con l'esclusione delle somme quali gli oneri di urbanizzazione che sono già stati esposti nel Bilancio corrente, con le spese del titolo II da cui dovremmo però sottrarre l'intervento "concessioni di crediti" che, come vedremo, sarà ricompreso nel successivo equilibrio di bilancio.

Tenendo conto del vincolo legislativo previsto per il Bilancio corrente, l'equilibrio è rispettato nel caso in cui si verifica la seguente relazione:

$$\text{Entrate per investimenti} \leq \text{Spese per investimenti}$$

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

BILANCIO INVESTIMENTI - ENTRATE		Importo
a) Titolo IV - Entrate da alienazione beni, trasferimento capitali, ecc.	(+)	
b) Titolo V - Entrate da accensione di prestiti	(+)	
<b>A) Totale titoli IV e V Entrate (a+b)</b>	<b>(=)</b>	
c) Titolo IV cat. 06 - Riscossione di crediti	(-)	
d) Titolo V cat. 01 - Anticipazioni di cassa	(-)	
e) Titolo V cat. 02 - Finanziamento a breve termine	(-)	
f) Oneri urbanizzazione per manutenzione ordinaria	(-)	
g) Entrate per investimenti che finanziano le spese correnti	(-)	
h) Entrate correnti che finanziano gli investimenti	(+)	
i) Avanzo applicato al Bilancio investimenti	(+)	
<b>B - Totale rettifiche Entrate Bilancio investimenti (-c-d-e-f-g+h+i)</b>	<b>(=)</b>	
<b>E2) TOTALE ENTRATE DEL BILANCIO INVESTIMENTI (A+B)</b>	<b>(=)</b>	

BILANCIO INVESTIMENTI - SPESE		Importo
Titolo II - Spese in conto capitale	(+)	
<b>C) Totale Spese titolo II</b>	<b>(=)</b>	
Titolo II interv. 10 - Concessione di crediti	(-)	
<b>D) Totale rettifiche spese Bilancio investimenti</b>	<b>(=)</b>	
<b>S2) TOTALE SPESE BILANCIO INVESTIMENTI (C+D)</b>	<b>(=)</b>	

RISULTATO BILANCIO INVESTIMENTI		Importo
E2) Totale Entrate del Bilancio investimenti	(+)	
S2) Totale Spese del Bilancio investimenti	(-)	
<b>R2) Risultato Bilancio investimenti Avanzo (+) o Disavanzo (-) (E2-S2)</b>	<b>(=)</b>	

### 9.2.3.3 *L'equilibrio del Bilancio movimento fondi*

Il bilancio dell'ente, oltre alla parte corrente ed a quella per investimenti, si compone di altre voci che evidenziano partite compensative che non incidono sulle spese di consumo né, tanto meno, sul patrimonio dell'ente.

Nel caso in cui queste vedano quale soggetto attivo l'ente locale avremo il cosiddetto Bilancio per movimento fondi che, come si comprende dalla stessa denominazione, pone in correlazione tutti quei flussi finanziari di entrata e di uscita diretti ad assicurare un adeguato livello di liquidità all'ente senza influenzare le due precedenti gestioni.

In particolare, sono da considerare appartenenti a detta parte di bilancio tutte quelle permutazioni finanziarie previste quali:

- a) *le anticipazioni di cassa ed i relativi rimborsi;*
- b) *i finanziamenti a breve termine ed i relativi rimborsi;*
- c) *le riscossioni e le concessioni e di crediti.*

L'equilibrio del Bilancio movimento fondi è rispettato nel caso in cui si verifica la seguente relazione:

$$\text{Totale Entrate movimento fondi} = \text{Totale Spese movimento fondi}$$

In particolare nella tabella si evidenzia l'apporto di ciascuna entrata e spesa al conseguimento della suddetta eguaglianza.

BILANCIO MOVIMENTO FONDI - ENTRATE		Importo
a) Titolo IV cat. 06 - Riscossione di crediti	(+)	
b) Titolo V cat. 01 - Anticipazioni di cassa	(+)	
c) Titolo V cat. 02 - Finanziamento a breve termine	(+)	
<b>E3) Totale Entrate del Bilancio movimento fondi (a+b+c)</b>	<b>(=)</b>	

BILANCIO MOVIMENTO FONDI - SPESE		Importo
d) Titolo II int. 10 - Concessione di crediti	(+)	
e) Titolo III int. 01 - Rimborso di anticipazioni di cassa	(+)	
f) Titolo III int. 02 - Rimborso finanziamenti a breve termine	(+)	
<b>S3) Totale Spesa del Bilancio movimento fondi (d+e+f)</b>	<b>(=)</b>	

RISULTATO BILANCIO MOVIMENTO FONDI		Importo
E3) Totale Entrate del Bilancio movimento di fondi	(+)	
S3) Totale Spese del Bilancio movimento di fondi	(-)	
<b>R3) Risultato del Bilancio movimento fondi (E3-S3)</b>	<b>(=)</b>	

### 9.2.3.4 *L'equilibrio del Bilancio di terzi*

Il Bilancio dei servizi in conto terzi o delle partite di giro, infine, comprende tutte quelle operazioni poste in essere dall'ente in nome e per conto di altri soggetti.

Le entrate e le spese per servizi per conto di terzi sono collocate nel bilancio rispettivamente al titolo VI ed al titolo IV ed hanno un effetto figurativo perché l'ente è, al tempo stesso, soggetto creditore e debitore.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 168 del D.Lgs. 267/2000 nelle entrate e nelle spese per i servizi per conto terzi si possono far rientrare i movimenti finanziari relativi alle seguenti fattispecie:

- *le ritenute d'imposta sui redditi;*
- *le somme destinate al servizio economato;*
- *i depositi contrattuali.*

L'equilibrio del Bilancio di terzi risulta rispettato se si verifica la seguente relazione:

$$\text{Titolo VI Entrate} = \text{Titolo IV Spese}$$

Nella tabella si evidenzia l'apporto di ciascuna entrata e spesa al conseguimento della suddetta eguaglianza.

RISULTATO BILANCIO DI TERZI		Importo
E4) Totale Entrate del Bilancio di terzi	(+)	
S4) Totale Spese del Bilancio di terzi	(-)	
<b>R3) Risultato del Bilancio di terzi (E4-S4)</b>	<b>(=)</b>	

### 9.3 IL BILANCIO FINANZIARIO ED I SUOI ALLEGATI

Il modello finanziario, relativamente alla fase di previsione, ha trovato nel tempo, oltre al bilancio, ulteriori strumenti di previsione che hanno perfezionato il sub sistema decisionale arrivando a definire una serie di allegati che completano l'informazione preventiva sui programmi da realizzare.

Proprio l'esigenza di ottenere una presentazione degli obiettivi da raggiungere attraverso una riaggregazione delle entrate e delle spese per "programmi e progetti" ha generato una spinta propulsiva al sistema che, come visto nei paragrafi precedenti ha portato, alla fine degli anni settanta, dapprima le regioni e, subito dopo, lo Stato e, quindi, i comuni e le province a prevedere una diversa rappresentazione dei dati da affiancare a quella tradizionale.

Rimandando alla parte relativa all'analisi storica delle norme di contabilità l'evoluzione del processo summenzionato e, sottolineando ancora una volta come esso abbia avuto origine solo alla fine degli anni settanta, ci interessa, in questa sede, sintetizzare i lineamenti del sistema contabile finanziario autorizzatorio-programmatorio che, al termine del suo processo di aggiornamento era costituito da documenti sempre più coordinati i quali, secondo logiche diverse, avrebbero dovuto facilitare, da un lato l'attività propositiva dell'organo esecutivo e, dall'altro, permettere una lettura meno asettica dei dati contabili a coloro i quali necessitavano di una serie di informazioni diverse per poter esprimere un giudizio sull'attività da svolgere.

Inoltre, a fianco delle valutazioni aziendali volte a privilegiare le varie fasi della programmazione devono essere considerate anche alcune critiche della stessa dottrina giuridica al modello contabile

esistente che, soffermandosi sulle modalità con cui si dava attuazione al principio della copertura della spesa relativa all'anno in corso, lasciava irrisolta la problematica connessa alla copertura di quegli oneri che, quantunque ricompresi negli stanziamenti dell'anno, venivano ad impegnare l'ente anche in quelli successivi<sup>151</sup>.

Si trattava di una prassi che, con l'affermarsi della concezione dello stato sociale e con il venir meno del principio del pareggio finanziario proprio della prima impostazione del modello, metteva in tensione l'intero sistema di spesa creando serie difficoltà sul piano della politica economica e finanziaria e sul rispetto del principio dell'equilibrio.

Detto comportamento distorto del principio di copertura sancito dall'articolo 81 della Costituzione fu oggetto di attenzione da parte della Suprema Corte<sup>152</sup> la quale con sentenza n. 1 del 1 gennaio 1966 sancì l'illegittimità di questa prassi riaffermando l'esigenza, già evidenziata dal Parlamento "che il precetto sancito dal citato 4° comma dell'articolo 81 deve ritenersi inteso alla tutela della integrità finanziaria dello Stato, nella continuità della relativa gestione e non nella suddivisione amministrativa di essa per esercizi"<sup>153</sup>.

In altri termini ciascuna operazione di gestione non può essere vista avulsa dal contesto temporale prospettico, dovendo riscontrarsi ogni qualvolta si propone una nuova spesa, il rispetto di un equilibrio o una corrispondenza tra gli oneri, nell'aspetto qualitativo e quantitativo, ed i mezzi finanziari per fronteggiarli.

Tralasciando gli aspetti contingenti della vicenda, in questa sede ci interessa riscontrare come sia la dottrina giuridica sia quella aziendale siano giunte ad evidenziare i limiti dell'originario modello finanziario e, anche se con motivazioni diverse, a richiedere strumenti ulteriori che garantissero quell'equilibrio prospettico alla base di una economica gestione della cosa pubblica.

I tempi della riforma non sono stati brevi ma, certamente l'intera modifica del processo di programmazione iniziato nel 1976 con la legge quadro regionale, non può essere vista completamente distaccata dalle riflessioni in precedenza svolte.

La sentenza costituzionale da un lato ed i modelli aziendali, dall'altro, richiedevano, di fatto, al legislatore un sub sistema decisionale composto da altri strumenti di supporto contabile che completassero il documento di bilancio il quale, in tal modo, veniva ad essere sempre più circoscritto a semplice strumento di gestione.

Lo sviluppo del modello, pertanto, si è orientato in tempi differenti, a partire dal 1976 (anno di approvazione della legge quadro di contabilità regionale) a ricercare supporti contabili d'ausilio a questa esigenza, avviandosi verso una soluzione comune per tutti gli enti territoriali.

Se, infatti, confrontiamo la modulistica richiesta per accompagnare il bilancio annuale ci accorgiamo come essa si sia rivolta a presentare i programmi ed i progetti di azione non solo

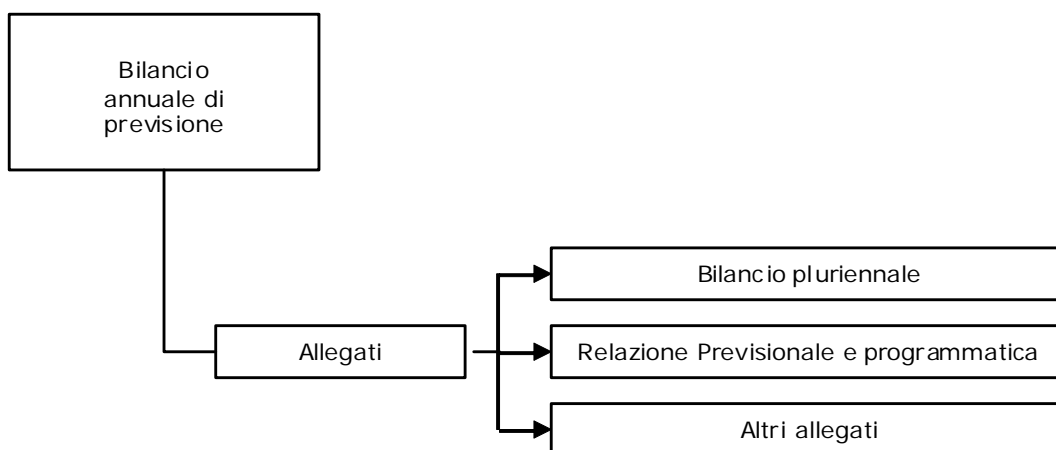
---

<sup>151</sup> "L'espedito della indicazione della copertura solamente per l'esercizio in corso e non anche per quelli successivi è stato largamente adoperato dallo Stato per introdurre nuove e notevoli spese straordinarie pluriennali, incidenti in misura modesta sull'esercizio in corso ed in misura crescente sugli esercizi successivi. Si sono così riversati sugli esercizi futuri non pochi oneri senza la minima preoccupazione della copertura." S. Buscema *Trattato di contabilità pubblica Vol. II -La contabilità dello Stato*. Giuffrè editore p. 467-468

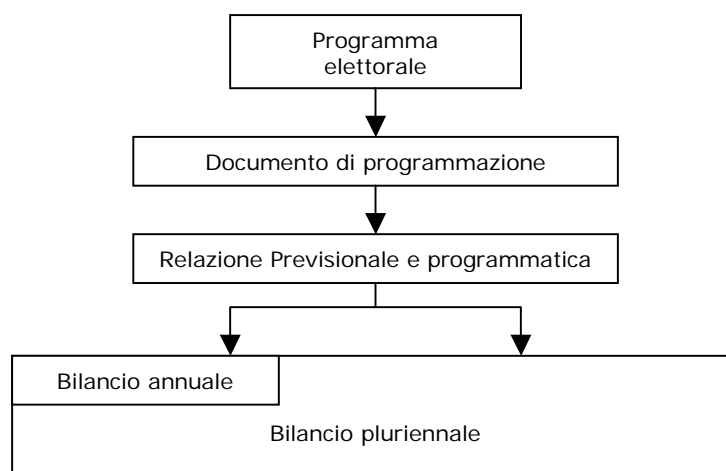
<sup>152</sup> L'intervento della Corte, quantunque a distanza di anni ritenuto da tutti opportuno, per una svolta significativa nelle modalità di conduzione della spesa, fu oggetto di numerose critiche da parte della classe politica e della stampa che vi vedeva una intromissione nell'attività politica. Tra l'altro occorre sottolineare come la pronuncia intervenne a distanza di circa 10 anni dall'insediamento e quasi al termine del mandato, ma, anche a riguardo, bisogna precisare che non potendo la Corte intervenire d'ufficio necessitava in ogni caso di un input esterno.

<sup>153</sup> Cfr. Camera dei Deputati - Legislatura II- doc. n. 1096

attraverso una rappresentazione numerica dei risultati attesi ma, anche, con l'ausilio di relazioni che esplicitavano il significato politico e strategico delle scelte compiute. Non solo, in quanto l'esigenza di garantire un equilibrio prospettico, ha assegnato un ruolo sempre più importante alla previsione pluriennale che, da semplice adempimento contabile si è trasformato in un vero e proprio strumento di gestione per gli esercizi futuri.



Volendo rappresentare graficamente l'attuale modello di programmazione degli enti locali, sottolineando come da un lato esso appaia, oggi, il più completo e nello stesso tempo come esso sia facilmente sovrapponibile a quello dello Stato o della Regione, avremo:



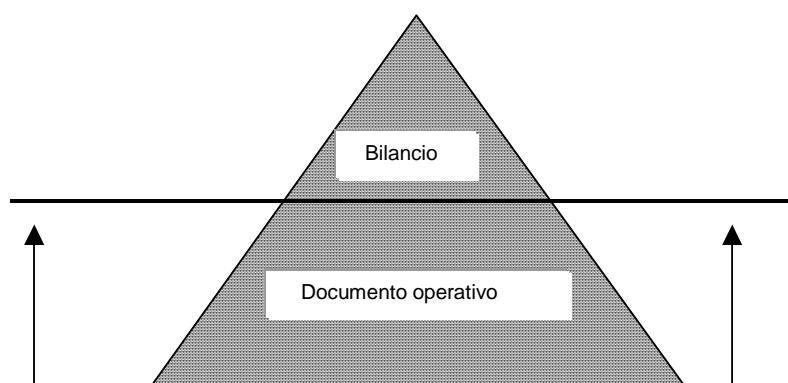
Se infatti ci riferiamo alle norme di contabilità regionale vediamo come esse si modifichino sostituendo alla Relazione Previsionale e programmatica il Piano di sviluppo regionale mentre quelle dello Stato si integrano con il Documento di Programmazione Economico Finanziaria (DPEF).

Analizzando il grafico sopra riportato e facendo riferimento alle logiche e tecniche di gestione delle aziende private, potremo concludere che la parte politica dovrebbe occuparsi della

pianificazione strategica di medio-lungo termine, di quella attività rivolta, cioè, ad individuare gli obiettivi primari da conseguire e le linee guida di gestione, lasciando alla parte amministrativa l'attività operativa della gestione diretta al conseguimento dei risultati.

Dallo schema sopra riportato si comprende facilmente come il bilancio costituisca uno strumento di programmazione a breve termine dell'attività di gestione ed è quindi logicamente dipendente dall'attività di programmazione a medio-lungo termine.

Quest'ultima, inoltre, completando le informazioni sui contenuti del documento annuale ha reso il bilancio molto più sintetico, trasladando verso l'alto la linea di demarcazione tra il documento approvato dal Parlamento o dal Consiglio e quello di gestione che ne costituisce una articolazione operativa. Il grafico che segue evidenzia detta evoluzione.



Bisogna precisare, però che diminuendo in maniera sensibile il numero delle unità elementari, il bilancio diviene molto meno accessibile a coloro i quali, non possedendo adeguate tecniche di lettura, hanno bisogno, di una esposizione più articolata delle sue voci.

Per tale ragione, il legislatore ha inteso dare maggiore importanza ad altri documenti, quali il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica, che assumono un ruolo informativo nuovo ed essenziale non solo per i dirigenti, deputati alla gestione quotidiana, ma, anche, per tutti quei soggetti, che, a vario titolo, ne sono interessati, quali, ad esempio, i consiglieri comunali e provinciali, i revisori del conto, i possessori di titoli obbligazionari, i cittadini che, per ragioni diverse, tra cui la semplice curiosità, si avvicinano alla lettura del bilancio di un ente pubblico.

In tale ottica, questi documenti appaiono indispensabili per costruire un sistema di ulteriori informazioni, che producano una completa visione delle attività da svolgere, analizzando come le stesse devono essere realizzate.

### 9.3.1 IL BILANCIO PLURIENNALE

Il bilancio pluriennale, ha costituito, fin dalla sua introduzione, avvenuta contestualmente con l'approvazione della legge quadro di contabilità regionale, il documento di passaggio da logiche di controllo burocratico verso altre di natura programmatica.

Le sue origini nel nostro paese risalgono, infatti, agli anni sessanta, in concomitanza con la prima esperienza di programmazione nazionale. Quegli anni erano caratterizzati da crescita economica e da risorse finanziarie crescenti, per cui si imponeva la necessità di assicurare in primo luogo uno sviluppo programmato dei flussi di spesa pubblica. Tra l'altro, nei documenti ufficiali prodotti da Commissioni parlamentari appositamente istituite per affrontare problemi specifici attinenti la gestione del bilancio pubblico, si era sempre posta la necessità di superare l'orizzonte annuale del bilancio, considerato come un vincolo alle decisioni aventi respiro pluriennale.

Ma bisognerà aspettare il 1976 affinché il bilancio pluriennale faccia la sua comparsa ufficiale nel nostro sistema istituzionale. Esso venne, infatti, introdotto per la prima volta per le Regioni con la legge quadro n.335 del 19 maggio 1976 in materia di contabilità regionale e, successivamente, esteso agli altri livelli di governo: prima a livello statale con la legge n.468 del 5 agosto 1978, poi a livello provinciale e comunale con il DPR n. 421 del 16 giugno 1979.

A differenza di altri documenti esso rappresenta il vero elemento d'unione tra la contabilità nazionale e quella locale nei suoi vari livelli, trovando riscontro in tutti i modelli di programmazione con modalità applicative molto simili. Nell'intenzione del legislatore, esso doveva favorire un approccio nuovo alle modalità di copertura della spesa, non più limitata al bilancio annuale ma orientata a fornire valutazioni prospettiche d'ausilio ad una analisi degli sviluppi futuri dell'attività e della gestione<sup>154</sup>.

In realtà è diventato uno strumento contabile di sintesi di scelte politiche riportate ed esplicitate negli altri documenti ed, in particolare, nella Relazione Previsionale e Programmatica, riprendendo i programmi e gli eventuali progetti negli stessi previsti.

Dobbiamo notare però, come questo documento, del tutto innovativo nel panorama pubblico, per motivi diversi, ha evidenziato i suoi limiti informativi, trasformandosi, con l'integrazione del modello con ulteriori documenti, in un adempimento prescritto dalla normativa al quale né gli organi politici di governo né quelli di controllo hanno dato una particolare importanza.

La motivazione verso un tale atteggiamento è da rintracciare da un lato nella scarsa capacità informativa del documento, direttamente collegabile con la difficoltà di esprimere con un linguaggio numerico valutazioni molto più articolate e, dall'altro, dall'assenza di un vincolo "autorizzatorio" per gli anni futuri<sup>155</sup> che, di fatto, ne sminuiva il senso a semplice esercitazione dei servizi finanziari degli enti.

---

<sup>154</sup> Principio contabile n. 1 /36. Caratteristiche e finalità del bilancio pluriennale. Nel contesto della programmazione delle attività degli enti locali, il bilancio pluriennale si inserisce quale strumento essenziale di analisi finanziaria. Riveste una importanza fondamentale assieme alla relazione previsionale e programmatica, poiché attraverso questi due documenti si concretizza la capacità di programmazione di medio termine degli organi di governo degli enti locali. Mentre la relazione previsionale e programmatica ha lo scopo di individuare un piano generale degli interventi dell'ente locale, illustrando i programmi, i progetti e le relative risorse da utilizzare, il bilancio pluriennale ha quale principale funzione la verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo e, in particolare, la copertura delle spese di funzionamento e di investimento. Tale verifica prende in considerazione un periodo di più anni in relazione a vari elementi, fra i quali si distinguono le opere pubbliche e gli altri investimenti che usualmente comportano spese in conto capitale e oneri indotti in grado di produrre effetti finanziari anche a lunga distanza di tempo dal momento delle decisioni e di avvio dell'intervento. Vi sono inoltre alcune fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale. I riflessi finanziari delle decisioni già prese e delle altre da effettuare, come descritte nella relazione previsionale e programmatica, debbono essere attentamente vagliati per la corretta elaborazione del bilancio pluriennale; ciò per rispettare i principi della veridicità e della coerenza delle previsioni di bilancio.

<sup>155</sup> A riguardo F. Zaccaria precisa: " Il legislatore ha, poi, operato alcune scelte fondamentali sull'efficacia giuridica e sulla struttura del pluriennale.

In ordine al primo ordine di problemi, pur stabilendo che <<il bilancio pluriennale è approvato con apposito articolo del disegno di legge del bilancio>> ( art. 4, 4^comma) la legge 468 precisa che il bilancio pluriennale non comporta autorizzazione a riscuotere le



Solo ultimamente stiamo assistendo ad un nuovo interesse verso questo documento. Negli enti locali, infatti, la sua predisposizione ha subito dei rinnovi sostanziali, che non investono i principi contabili da rispettare o la durata temporale quanto, piuttosto, la sua nuova natura di "strumento di gestione" che, come tale, si affianca e completa il bilancio annuale ed il piano esecutivo di gestione.

Gli stanziamenti in esso previsti coincidono, per il primo anno, con quelli del bilancio annuale di competenza ma, superando la precedente impostazione hanno per la prima volta natura e carattere autorizzatorio costituendo, quindi, un limite agli impegni di spesa<sup>156</sup>.

#### **PRINCIPIO CONTABILE N. 1**

**37. Carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale.** «Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione», come espressamente indicato all'art. 171 del Tuel.

La determinazione delle entrate deve misurare quanto si ritiene di poter ragionevolmente accertare in ogni esercizio contemplato dal bilancio pluriennale, nel rispetto del postulato della attendibilità e congruità. Gli stanziamenti di entrata rappresentano, pertanto, indirizzo e programma che l'organo consiliare assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Come diretta conseguenza del carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale si pone, fra l'altro, la necessità di assumere impegni sul bilancio pluriennale qualora dalle scelte amministrative derivino spese a carico degli anni futuri e non si rientri nella fattispecie degli impegni automatici, nel qual caso non c'è bisogno di uno specifico atto di impegno di spesa.

Si evidenzia, in questo caso, la responsabilità diretta del responsabile del servizio nell'indicare nella determinazione di impegno di spesa tutti gli elementi necessari ad una corretta quantificazione delle spese, non solo nell'esercizio considerato ma anche in quelli successivi e la responsabilità di verifica e di controllo della copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario.

Il responsabile del servizio, ai sensi dell'art. 200 del Tuel, deve indicare se il bilancio pluriennale dà copertura finanziaria ai maggiori oneri determinati dall'intervento o se è necessario procedere ad una variazione di bilancio pluriennale.

Si tratta di una innovazione, che rivoluziona il ruolo di questo documento, fino ad allora considerato il "figlio minore" del bilancio annuale ma che, dovendo rispettare gli stessi principi previsti dal D. Lgs. 267/2000 e costituendo un limite alle politiche di spesa, può essere posto sullo stesso livello del primo.

---

entrate e ad eseguire le spese ivi contemplate. Il bilancio pluriennale, quindi, ha un valore soltanto indicativo e di impegno politico del Governo." *Il bilancio dello Stato* in AA.VV.: *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, p. 79

<sup>156</sup> G. Farneti, riferendosi al bilancio pluriennale osserva: "Gli stanziamenti in esso previsti hanno carattere autorizzatorio", "costituendo limite agli impegni di spesa" esattamente come avviene con il bilancio annuale. Ne consegue che una spesa che si riflette negli esercizi successivi deve trovare nel complessivo andamento finanziario degli stessi la sua fonte di finanziamento; è stato pertanto ulteriormente precisato, come si è chiarito nel sesto comma dell'articolo 27 (d. lgs. 77/95) che "possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese". Ed ancora " Si tratta di una novità di assoluto rilievo rispetto alla norma preesistente, che attribuiva al bilancio pluriennale una generica funzione conoscitiva e che, con riferimento agli investimenti in fattori pluriennali, era fondata sulla considerazione della necessità di predisporre singoli piani economico-finanziari che dovevano fornire dimostrazione delle maggiori entrate o delle economie di spesa a giustificazione della possibilità di loro finanziamento; naturalmente tali piani non dimostravano alcunché, proprio a motivo della mancata considerazione dell'unitarietà della gestione e si risolvevano invece in una voluminosa documentazione redatta "per finalità burocratiche" *Gestione e contabilità dell'ente locale*, IV ed., cit., p. 95

Anzi, occorre precisare che proprio la sua natura autorizzatoria lo rende sempre più uno strumento contabile essenziale dovendosi necessariamente raccordare nei contenuti:

- a) con il programma triennale dei lavori pubblici ed il programma triennale del fabbisogno di personale e, più in generale con tutti gli strumenti settoriali di programmazione;
- b) con la contabilità generale dell'ente riportando gli impegni pluriennali già assunti che debbono essere rideterminati in ragione di ogni anno previsto dal bilancio pluriennale per effetto della scorrevolezza dello stesso.

Volendone analizzare la struttura ed i contenuti, possiamo sottolineare come esso è disciplinato dall'articolo 171 del D. Lgs. 267/2000<sup>157</sup> e dal modello previsto nel D.P.R. 194/1996 e può essere descritto come un documento articolato in più parti comprendente:

- il quadro generale dei mezzi finanziari che si prevedono di destinare per ciascuno degli anni considerati, sia alla copertura di spese correnti sia al finanziamento delle spese di investimento, con indicazione, per queste ultime, della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento;
- la presentazione della spesa per programmi secondo l'articolazione proposta dallo stesso ente nella Relazione previsionale e programmatica
- la presentazione della spesa per titoli, servizi ed interventi, secondo la classificazione "classica" prevista anche per il bilancio annuale.

In entrambe le soluzioni è richiesta, nel modello approvato con il D.P.R. 194/96, per ciascuna voce di spesa la distinzione dell'ammontare tra "consolidate" e di "sviluppo" nonché di "investimento" per ognuno degli anni considerati.

La distinzione ancora richiesta tra spese consolidate, di sviluppo e d'investimento appare alquanto anacronistica in quanto, in occasione dell'approvazione dei nuovi modelli il legislatore si è limitato a riproporre quanto già contenuto nel precedente DPR 421/79.

Con riferimento alla durata, invece, La durata del periodo contemplato dal bilancio pluriennale è pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni. La durata del

---

<sup>157</sup> D.Lgs. 267/2000 - Art. 171 - Bilancio pluriennale

1. Gli enti locali allegano al bilancio annuale di previsione un bilancio pluriennale di competenza, di durata pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni, con osservanza dei principi del bilancio di cui all'articolo 162, escluso il principio dell'annualità.

2. Il bilancio pluriennale comprende il quadro dei mezzi finanziari che si prevede di destinare per ciascuno degli anni considerati sia alla copertura di spese correnti che al finanziamento delle spese di investimento, con indicazione, per queste ultime, della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento.

3. Il bilancio pluriennale per la parte di spesa è redatto per programmi, titoli, servizi ed interventi, ed indica per ciascuno l'ammontare delle spese correnti di gestione consolidate e di sviluppo, anche derivanti dall'attuazione degli investimenti, nonché le spese di investimento ad esso destinate, distintamente per ognuno degli anni considerati.

4. Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

5. Con il regolamento di cui all'articolo 160 sono approvati i modelli relativi al bilancio pluriennale.

periodo analizzato dal bilancio pluriennale coincide, inoltre, con quella della relazione previsionale e programmatica. Il primo esercizio indicato nel bilancio pluriennale coincide con il periodo preso in considerazione dal bilancio annuale.

L'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio pluriennale. Pertanto, ogni anno rileva un periodo di tempo traslato in avanti di un esercizio finanziario e deve pertanto essere aggiornato in sede di approvazione del bilancio di previsione, visto che il primo esercizio del bilancio pluriennale coincide con l'esercizio contemplato dal bilancio annuale

In conclusione può, dunque, essere visto quale un documento di programmazione economico-finanziario per quanto riguarda la spesa corrente ma, ancor di più per quella di investimento, visti i risvolti che presenta su entrambe le parti del bilancio. La sua struttura, inoltre, evidenzia un nuovo ruolo di collegamento, da un lato con la relazione previsionale e programmatica da cui riprende l'articolazione per programmi e, dall'altro, al bilancio annuale, del quale ripropone non solo i valori del primo anno ma anche l'articolazione della spesa per funzioni, servizi ed interventi.

**BILANCIO PLURIENNALE**

**PARTE I - ENTRATA**

**BILANCIO PLURIENNALE 199 .. - 199 ..**

Risorsa	Accertamenti ultimo esercizio chiuso	Previsioni esercizio in corso	PREVISIONI DEL BILANCIO PLURIENNALE 199 .. - 199 ..			TOTALE	ANNOTAZIONI
			199 ..	199 ..	199 ..		
1	2	3	4	5	6	7	8
Avanzo di amministrazione							
di cui:							
Vincolato							
Finanziamento Investimenti							
Fondo Ammortamento							
Non Vincolato							
<b>TITOLO I</b>							
<b>ENTRATE TRIBUTARIE</b>							
Categoria 1° - Imposte							
.....							
.....							
Totale Categoria 1° .....							

Categoria 2° - Tasse						
.....						
.....						
Totale Categoria 2° .....						
Categoria 3° - Tributi Speciali ed altre entrate tributarie proprie						
.....						
.....						
Totale Categoria 3° .....						
Totale Titolo I - Entrate Tributarie						
 TITOLO II ENTRATE DERIVANTI DA CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI CORRENTI DELLO STATO, DELLA REGIONE E DI ALTRI ENTI PUBBLICI ANCHE IN RAPPORTO ALL'ESERCIZIO DI FUNZIONI DELEGATE DALLA REGIONE						
Categoria 1° - Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato						
.....						
.....						
Totale Categoria 1° .....						

Categoria 2° - Contributi e trasferimenti correnti dalla Regione						
.....						
.....						
Totale Categoria 2° .....						
Categoria 3° - Contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate						
.....						
.....						
Totale Categoria 3° .....						
Categoria 4° - Contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali						
.....						
.....						
Totale Categoria 4° .....						
Categoria 5° - Contributi e trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico						
.....						
.....						
Totale Categoria 5° .....						
Totale Titolo II - Entrate derivanti da contributi e						

trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione							
TITOLO III							
ENTRATE EXTRATRIBUTARIE							
Categoria 1° - Proventi dei servizi pubblici ..... .....							
Totale Categoria 1° .....							
Categoria 2° - Proventi dei beni dell'ente ..... .....							
Totale Categoria 2° .....							
Categoria 3° - Interessi su anticipazioni e crediti ..... .....							
Totale Categoria 3° .....							
Categoria 4° - Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società							

.....						
.....						
Totale Categoria 4° .....						
Categoria 5° - Proventi diversi						
.....						
.....						
Totale Categoria 5° .....						
Totale Titolo III - Entrate extratributarie						
TITOLO IV						
ENTRATE DERIVANTI DA						
ALIENAZIONI DA						
TRASFERIMENTI DI CAPITALI E						
DA RISCOSSIONI DI CREDITI						
Categoria 1° - Alienazione di beni patrimoniali						
.....						
.....						
Totale Categoria 1° .....						
Categoria 2° - Trasferimenti di capitale dello Stato						
.....						
.....						



Totale Categoria 2° .....						
Categoria 3° - Trasferimenti di capitale dalla Regione .....						
Totale Categoria 3° .....						
Categoria 4° - Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico .....						
Totale Categoria 4° .....						
Categoria 5° - Trasferimenti di capitale da altri soggetti .....						
Totale Categoria 5° .....						
Categoria 6° - Riscossione di crediti .....						
Totale Categoria 6° .....						
Totale Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da .....						

riscossione di crediti						
<b>TITOLO V</b>						
<b>ENTRATE DERIVANTI DA</b>						
<b>ACCENSIONI DI PRESTITI</b>						
Categoria 1° - Anticipazioni di cassa						
.....						
.....						
Totale Categoria 1° .....						
Categoria 2° - Finanziamenti a						
breve termine						
.....						
.....						
Totale Categoria 2° .....						
Categoria 3° - Assunzione di mutui						
e prestiti						
.....						
.....						
Totale Categoria 3° .....						
Categoria 4° - Emissione di prestiti						
obbligazionari						
.....						
.....						
Totale Categoria 4° .....						

Totale Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti						
<b>RIEPILOGO DEI TITOLI</b>						
Titolo I						
Titolo II						
Titolo III						
Titolo IV						
Titolo V						
Totale.....						
Avanzo di amministrazione.....						
<b>TOTALE GENERALE</b>						

**PARTE  
II - SPESA**

(per redazione manuale)

LEGENDA

CO = Spesa consolidata

SV = Spesa di sviluppo

IN = Spesa di investimento

T = Totale

T1 = Spesa consolidata + Spesa di sviluppo (Titolo I + Titolo III)

T2 = T1 + IN

T3 = Totale disavanzo di amministrazione

**BILANCIO PLURIENNALE 199 ..199 ..**

Programma .....

Interventi	* Impegni ultimo esercizio chiuso		** Previsioni definitive esercizio in corso		PREVISIONI DEL BILANCIO PLURIENNALE 199 .. - 199 ..								ANNOTAZIONI	
					199...		199 ...		199 ...		TOTALE			
	Spesa		Spesa		Spesa		Spesa		Spesa		Spesa			
	CO.	SV.	CO.	SV.	CO.	SV.	CO.	SV.	CO.	SV.	CO.	SV.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
TITOLO I SPESE CORRENTI														
Personale.....														



Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia .....												
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia .....												
Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche .....												
Incarichi professionali esterni												
Trasferimenti di capitale .....												
Partecipazioni azionarie .....												
Conferimenti di capitale .....												
Concessione di crediti e anticipazioni .....												
Totale Titolo II												
Spese in conto capitale (B)												
<b>TITOLO III</b>												
<b>SPESE PER RIMBORSO DI PRESTITI</b>												
Rimborso per anticipazioni di cassa .....												
Rimborso per finanziamenti a breve termine ....												
Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti												
Rimborso di prestiti obbligazionari												
Rimborso di quota capitale di debiti pluriennali												

Totale Titolo III Spese per rimborso di prestiti (C)													
Totale Programma (A + B + C)													

### 9.3.2 LA RELAZIONE PREVISIONALE E PROGRAMMATICA

Certamente maggior interesse riscuote la Relazione Previsionale e programmatica principalmente perché il suo contenuto tecnico-descrittivo può rivelarsi altamente efficace, per evidenziare sia in termini meramente espositivi sia semplicemente contabili le scelte strategiche di un'amministrazione.

Introdotta nell'ordinamento degli enti locali dall'art. 1 quater del D.L. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito con modificazioni nella legge 26 aprile 1983, n. 131, con la finalità di favorire una più incisiva e coordinata programmazione tra gli enti locali appartenenti alla medesima regione, il suo contenuto è disciplinato in modo puntuale dall'articolo 170 del D.Lgs. 267/2000 e ripreso ed esplicitato ancor meglio dal principio contabile n.1.

#### **D. Lgs. 267/2000**

#### **Articolo 170**

#### ***Relazione previsionale e programmatica.***

1. Gli enti locali allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale.
2. La relazione previsionale e programmatica ha carattere generale. Illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche. Comprende, 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.
3. Per la parte spesa la relazione è redatta per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale, rilevando l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento.
4. Per ciascun programma è data specificazione della finalità che si intende conseguire e delle risorse umane e strumentali ad esso destinate, distintamente per ciascuno degli esercizi in cui si articola il programma stesso ed è data specifica motivazione delle scelte adottate.
5. La relazione previsionale e programmatica fornisce la motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente.
6. Per gli organismi gestionali dell'ente locale la relazione indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio.
7. La relazione fornisce adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici, con particolare riferimento alla delibera di cui all'articolo 172, comma 1, lettera c), e relativi piani di attuazione e con i piani economico-finanziari di cui all'articolo 201.
8. Con il regolamento di cui all'articolo 160 è approvato lo schema di relazione, valido per tutti gli enti, che contiene le indicazioni minime necessarie a fini del consolidamento dei conti pubblici.
9. Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica .

In particolare, con l'introduzione del nuovo ordinamento finanziario e contabile e l'approvazione del D. Lgs. 194/96, essa da una struttura libera è stata ancorata ad un modello ministeriale costituito da un insieme di prospetti i quali, nell'intenzione del legislatore, avrebbero dovuto orientare l'attività di costruzione del bilancio verso più affinate logiche di programmazione in precedenza presentate<sup>158</sup>.

<sup>158</sup> Si precisa che gli schemi per la redazione della RP&P, così come previsti dall'art. 114, comma 2, del D. Lgs. n.77/95, sono contenuti nel D.P.R. n.326/98.



In realtà gli obiettivi raggiunti appaiono di gran lunga più modesti, in quanto gli enti ed in particolare quelli più piccoli, vi hanno visto solo un ulteriore adempimento burocratico, non apprezzando, al contrario lo sforzo propositivo che avrebbe dovuto generare attraverso un effetto “volano”, un interesse particolare verso questa relazione.

Volendone comunque analizzare le principali caratteristiche, potremmo sottolineare che la sua architettura evidenzia la chiara volontà di darne una valenza politica rilevante, trasformandola in un anello di collegamento tra le volontà degli eletti da un lato ed i vincoli tecnici posti dai dirigenti dall'altro. Allo stesso tempo, la natura scorrevole che ogni anno conduce ad una sua nuova approvazione, la rendono un elemento indispensabile di adeguamento delle scelte politiche alle nuove esigenze della struttura tecnica, della legge, della collettività amministrata.

Analizzandone la struttura sintetizzata nella tabella sottostante se ne può apprezzare il tentativo di obbligare gli enti, con un indice del modello che per larghi tratti ripropone quanto in precedenza detto sul tema della pianificazione/programmazione, una proceduralizzazione delle attività.

Sezioni	descrizione
Sezione 1	caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente
Sezione 2	analisi delle risorse
Sezione 3	programmi e progetti
Sezione 4	stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti e considerazioni sullo stato di attuazione
Sezione 5	rilevazione per il consolidamento dei conti pubblici
Sezione 6	considerazioni finali sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore, agli atti programmatici della regione

L'articolazione in sezioni ricalca il contenuto dell'articolo 170 in precedenza riportato. Il comma 2, infatti sintetizza gli elementi caratterizzanti le sezioni 1 e 2 del modello.

In particolare *“La relazione previsionale e programmatica ha carattere generale. Illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche.”*, fornendo una rappresentazione, quanto più esaustiva (tra l'altro detta parte del modello non è obbligatoria, ma può essere liberamente integrata e modificata dall'ente), delle caratteristiche strutturali fondamentali dell'ente.

In particolare la relazione deve quindi proporre un quadro dettagliato di quello che deve poi essere il punto di partenza della attività di programmazione. In quel contesto, e su quell'ordito, deve quindi costruirsi il piano di sviluppo dell'ente, compreso nel periodo interessato dalla relazione.

Si devono perciò acquisire dati sulla popolazione, a partire dalle risultanze dell'ultimo censimento, fino alla consistenza risultante alla fine del penultimo anno precedente, definendo ed aggiornando appositi trend per fasce di età. Questa raffigurazione nel tempo dell'evoluzione della popolazione considerata – nonché ogni altra informazione, quale i tassi di natalità e di mortalità – è utile per guidare e sostenere la programmazione. Ad esempio, l'importanza del tasso di natalità e l'entità di popolazione in età prescolare per orientare gli investimenti in materia di edilizia scolastica, oppure l'incidenza della popolazione in età più avanzata al fine di programmare interventi di assistenza agli anziani.

La ricognizione si orienta quindi al territorio, osservandone le caratteristiche fisiche, altimetriche, morfologiche; acquisendo anche informazioni sull'igiene ambientale, sugli strumenti urbanistici e programmatori vigenti, proprio in funzione del disposto del comma 7 dell'art. 170 del Tuel il quale

impone la fornitura di “adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici”.

Viene poi lasciato uno spazio all'economia insediata, per evidenziare le varie componenti del tessuto produttivo, e per una corretta individuazione dei bisogni sociali e degli opportuni interventi nel campo del lavoro, della distribuzione, del terziario.

Per ultimo la ricognizione si rivolge ai servizi dell'ente, evidenziandone dapprima le risorse umane e poi le risorse strutturali, strumentali e tecnologiche.

L'articolo del TUEL prosegue “*Comprende, 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.*” Si evidenzia, dunque la volontà di segnalare nella R.P.P. quali sono i mezzi finanziari destinati al finanziamento dei programmi di gestione del triennio, individuando le relative fonti di finanziamento, evidenziando il loro andamento storico e i propri vincoli e soffermandosi, in particolare, su quelle entrate che, per natura e per gettito, rappresentano le risorse più significative per l'ente. Tali informazioni sono riportate nella Sezione 2 – Entrate del modello n.6.

I mezzi finanziari necessari per la realizzazione dei programmi e dei progetti della spesa devono essere “valutati”, e cioè:

- a) individuati quanto a tipologia;
- b) quantificati in relazione al singolo cespite;
- c) descritti in rapporto alle rispettive caratteristiche;
- d) misurati in termini di gettito finanziario.

Contestualmente devono essere individuate le forme di finanziamento, avuto riguardo alla natura dei cespiti, se ricorrenti e ripetitivi - quindi correnti - oppure se straordinari - e quindi riferiti ai movimenti di capitale ed ai movimenti di fondi.

Particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento, che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso ed in quelle degli anni successivi.

Per ultimo, la valutazione delle risorse deve offrire, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico che evidenzi gli scostamenti rispetto agli «accertamenti», tenuto conto dell'effettivo andamento degli esercizi precedenti.

**CARATTERISTICHE GENERALI DELLA POPOLAZIONE,  
DEL TERRITORIO, DELL'ECONOMIA INSEDIATA E DEI SERVIZI**

**POPOLAZIONE**

- Popolazione legale al censimento .....	n. ....
- Popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente (art. 110 D.Lgs n. 77/1995)	n. ....
di cui   maschi	n. ....
femmine	n. ....
nuclei familiari	n. ....
comunità / convivenze	n. ....
- Popolazione all'1.1. ....	n. ....
(penultimo anno precedente)	n. ....

- Nati nell'anno	n. ....	
- Deceduti nell'anno	n. ....	
Saldo naturale		n. ....
- Immigrati nell'anno	n. ....	
- Emigrati nell'anno	n. ....	
Saldo migratorio		n. ....
- Popolazione al 31.12. .... (penultimo anno precedente)		n. ....
di cui:		
- In età prescolare (0/6 anni)		n. ....
- In età scuola obbligatoria (7/14 anni)		n. ....
- In forza lavoro 1° occupazione (15/29 anni)		n. ....
- In età adulta (30/65 anni)		n. ....
- In età senile (oltre 65 anni)		n. ....
Tasso di nascita ultimo quinquennio:		
	Anno	Tasso
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
Tasso di mortalità ultimo quinquennio:		
	Anno	Tasso
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
- Popolazione massima insediabile come da strumento urbanistico vigente		
abitanti		n. ....
entro il		.....
- Livello di istruzione della popolazione residente		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

- Condizione socio-economica delle famiglie

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

**TERRITORIO**

- Superficie in Km<sup>2</sup> .....

- Altitudine slm

minima

massima

.....

.....

.....

- Geologia:

.....

.....

- Rilievi montagnosi o collinari:

.....

.....

- Parchi:

.....

.....

- Oasi di protezione naturale:

.....

.....

- Aree Boschive:

.....

.....

- Risorse idriche:

- Laghi.....
- Fiumi e torrenti.....
- Cascate.....
- Sorgenti.....

- Strade provinciali

Km

- Strade comunali

Km

- Strade vicinali

Km

- Autostrade

Km

.....

.....

.....

.....

Notizie di igiene ambientale:

- Fonti di inquinamento: .....

.....

- Fonti di approvvigionamento idrico:

<p>.....</p> <p>.....</p> <p>- Lunghezza e vetustà della rete fognaria:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>- Grado di depurazione acque reflue:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>- Strumenti urbanistici e programmatori vigenti:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>- Elementi atti a dimostrare la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici vigenti (art. 12, comma 7, D.Lgs. 77/1995)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>- Classificazione di montanità:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>- Classificazione di sismicità:</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>

**SERVIZI**

Personale al 31.12. ....

Qualifica funzionale	Previsti in pianta organica	In servizio
----------------------	-----------------------------	-------------

.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
Totale persone di ruolo		
Totale personale fuori ruolo		.....

Strutture al 31.12. ....		
- Asili nido	n. ....	posti n. ....
- Scuole materne	n. ....	posti n. ....
- Scuole elementari	n. ....	posti n. ....
- Scuole medie	n. ....	posti n. ....
- Altre scuole	n. ....	posti n. ....
- Rete fognaria in Km		bianca .....
		nera .....
		mista .....
- Rete acquedotto in Km	.....	
- Aree verdi, parchi, giardini in mq.	.....	
- Punti luce illuminazione pubblica	n. ....	
- Altre strutture: .....		
.....		

Strumenti al 31.12. ....		
- Centro elaborazione dati:		.....
		.....
- Personal computer		n. ....
- Mezzi operativi		n. ....
- Veicoli		n. ....
- Altri strumenti		n. ....

Organismi gestionali attivati o partecipati		
- Consorzi		n. ....
- Aziende		n. ....
- Istituzioni		n. ....
- Società di capitali		n. ....
- Unione di Comuni (se costituita)		n. ....
- Funzioni e servizi delegati		n. ....

.....
.....
.....
.....
.....

**ECONOMIA INSEDIATA**

<p><b>AGRICOLTURA</b></p> <p>Settori .....</p> <p>Aziende .....</p> <p>Addetti.....</p> <p>Prodotti .....</p>
<p><b>ARTIGIANATO</b></p> <p>Settori .....</p> <p>Aziende .....</p> <p>Addetti.....</p> <p>Prodotti .....</p>
<p><b>INDUSTRIA</b></p> <p>Settori .....</p> <p>Aziende .....</p> <p>Addetti.....</p> <p>Prodotti .....</p>
<p><b>COMMERCIO</b></p> <p>Settori .....</p> <p>Aziende .....</p> <p>Addetti.....</p>
<p><b>TURISMO E AGRITURISMO</b></p> <p>Settori .....</p> <p>Aziende .....</p> <p>Addetti.....</p>
<p><b>TRASPORTI</b></p> <p>Linee Urbane .....</p> <p>Linee extraurbane .....</p>

### 9.3.2.1 Programmi e Progetti

Solo nella sezione 3 si passa ad approfondire i contenuti della parte “spesa”. Questa si presenta redatta “*per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale, rilevando l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento.*”

Cosa deve intendersi per “programma”?

L'articolo 165 del D. Lgs. 267/2000, al comma 7 precisa che esso “*costituisce il complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti ed indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente, secondo le indicazioni dell'articolo 151,*” e come tale “*può essere compreso all'interno di una sola delle funzioni dell'ente, ma può anche estendersi a più funzioni*”.

La definizione onnicomprensiva di programma data dal legislatore è sostanzialmente assimilabile a quella di progetto pubblico, allorché se ne da una concezione non solo tecnico ingegneristica ma anche istituzionale e gestionale, come è ormai prassi consolidata a livello nazionale e internazionale da parte degli organismi di finanziamento degli investimenti, coma ad esempio la Banca Mondiale, la BEI, la CEE o Nuclei di valutazione della nostra pubblica amministrazione. Dalla lettura della disposizione legislativa è, dunque, possibile concludere che:

- i programmi in cui è articolato lo svolgimento dell'attività dell'ente vanno intesi come un complesso di attività che utilizza risorse per realizzare obiettivi prestabiliti finalizzati a produrre benefici sociali;
- le attività di cui si compone ciascun programma possono essere di diverso tipo, quindi normative, organizzative, gestionali e così via;
- i programmi devono conseguire dal piano generale di sviluppo dell'ente;

Proseguendo nella lettura del D. Lgs. 267/2000 ed, in particolare dell'articolo 170 si evidenzia che “*Per ciascun programma è data specificazione della finalità che si intende conseguire e delle risorse umane e strumentali ad esso destinate, distintamente per ciascuno degli esercizi in cui si articola il programma stesso ed è data specifica motivazione delle scelte adottate*”.

In generale possiamo assimilare un programma ad un obiettivo di medio termine, che al suo interno prevede un numero variabile più o meno consistente di sub-obiettivi o obiettivi operativi (cui corrispondono i progetti) con una diversa durata temporale, che, in ogni caso, non supera quella prevista per il programma di riferimento.

La differenza tra programma e progetto, però, non può essere legata unicamente alla differente durata temporale, ma si evidenzia anche in un maggior grado di organicità, precisione ed accuratezza delle attività da svolgere proprie del secondo.

Entrambi, infatti contengono elementi di approfondimento della pianificazione aziendale che si sviluppa su livelli differenti al pari del diverso approccio che soggetti diversi hanno nella struttura organizzativa dell'ente.

In tal senso:

- i programmi esplicitano le linee guide dell'azione degli assessori e come tale dovrebbero ricalcare nel numero e nei contenuti le deleghe degli assessori;



- i progetti, invece avendo un livello di approfondimento maggiore vedono quali principali referenti la technostruttura e costituiscono la base del successivo PEG;
- le azioni dei vari centri di costo, infatti, dovrebbe in qualche modo esplicitare le singole azioni da porre in essere affinché in un percorso “bottom-up” sia i progetti che i programmi trovino una loro realizzazione.

E' evidente che la proposta trovi dei limiti nella eccessiva standardizzazione della soluzione che non tiene conto della diversa dimensione degli enti ma, può essere utile, in questa fase per comprendere l'attività di programmazione ed i destinatari di quella di attuazione.

Detta impostazione è , di fatto, confermata dalla modulistica approvata che completa ed integra le informazioni minime da produrre per ogni programma contenute nella norma, con riferimento alle motivazioni delle scelte, alle finalità ed alle risorse utilizzate, distinte per singolo esercizio. Tali prescrizioni sono integrate, per quanto concerne i progetti, dai contenuti previsti nelle Sezioni da 3.4 a 3.8 – Spese del modello n. 6.

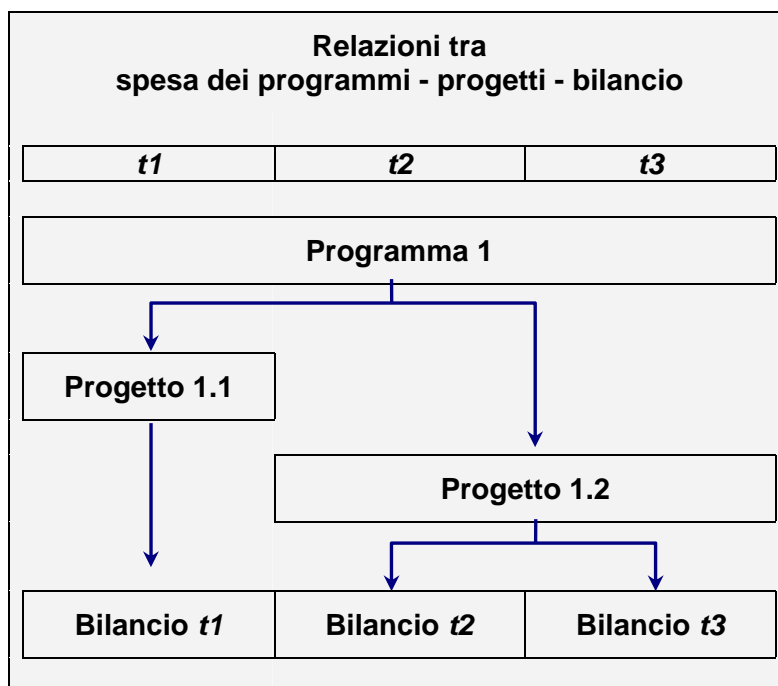
Analisi dei modelli previsti dal DPR 194/96		
Descrizione e numero di Sezione relativa al:	programma	progetto
▶ Descrizione .....	3.4.1	-
▶ Motivazione delle scelte .....	3.4.2	3.7.4
▶ Finalità da conseguire .....	3.4.3	-
▶ Finalità da conseguire – Investimento .....	3.4.3.1	3.7.1.1
▶ Finalità da conseguire - Erogazione di servizi di consumo	3.4.3.2	3.7.1.2
▶ Risorse umane da impiegare .....	3.4.4	3.7.3
▶ Risorse strumentali da utilizzare .....	3.4.5	3.7.2
▶ Coerenza con il piano/i regionale/i di settore	3.4.6	-
▶ Risorse per la realizzazione del programma – Entrate	3.5	-
▶ Spesa prevista per la realizzazione del programma / progetto – Impieghi .....	3.6	3.8

È possibile notare come, pur essendo entrambi costituiti da un complesso coordinato di attività, per il programma è previsto un numero maggiore di informazioni di carattere generale e specifico, mentre per il progetto si richiede il dettaglio delle sole informazioni di carattere operativo, quali: finalità da conseguire in termini di investimenti e/o di erogazione di servizi, risorse strumentali ed umane occorrenti, motivazioni, oltre alla durata temporale, desumibile dagli stanziamenti in bilancio e che può essere anche inferiore al triennio.

Pertanto il progetto costituisce l'eventuale dettaglio operativo del programma. Il programma, a sua volta, costituisce il presupposto dei progetti da esso dipendenti.

Considerando inoltre che le informazioni di carattere finanziario relative ai programmi ed ai progetti sono elencate distintamente per ciascuno degli esercizi cui si riferiscono, è possibile determinare,

attraverso il bilancio pluriennale, un collegamento tra programma/progetto ed i singoli bilanci annuali. Schematizzando:



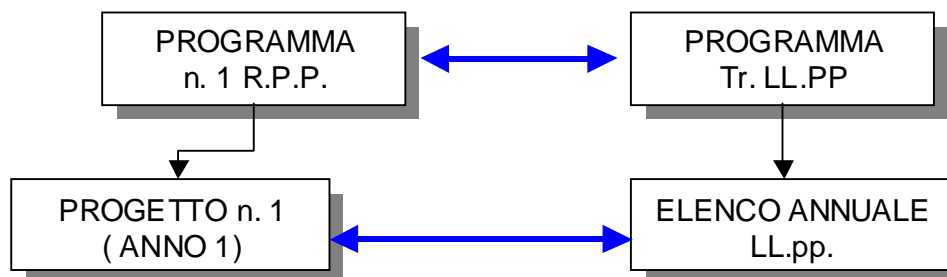
La costruzione dei programmi/progetti della spesa non può essere effettuata non tenendo in considerazione le relazioni che essi hanno con le funzioni istituzionali dell'ente. Proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto, i programmi possono essere distinti in:

- interfunzionali o monofunzionali, se fanno riferimento a una sola funzione
- intrafunzionali o plurifunzionali, se abbracciano invece più funzioni.

Volendo analizzare concretamente le due soluzioni con riferimento al programma dei lavori pubblici potremmo operare attraverso due distinte soluzioni che dipendono da differenti modalità seguite nella costruzione dei programmi:

la prima è quella con cui si procede ad associare l'intero programma dei lavori pubblici, di cui alla legge n.109/1994 ad un unico programma di cui al D.Lgs n.267/2000, realizzando una correlazione *uno ad uno* tra i due documenti<sup>159</sup>. In tal modo si isolano le varie tipologie di spesa considerando da un lato i programmi di spesa corrente, e dall'altro, il programma aventi quali obiettivo il miglioramento o l'accrescimento del patrimonio dell'ente attraverso nuovi investimenti. Il grafico che segue evidenzia tale relazione proponendo l'articolazione del programma della RP&P in progetti in modo da associare ad ognuno di essi le opere riferite a ciascun anno.

<sup>159</sup> Si tiene a precisare che la soluzione nonostante possa apparire alquanto vaga trova al momento larghissimo riscontro tra gli enti locali.



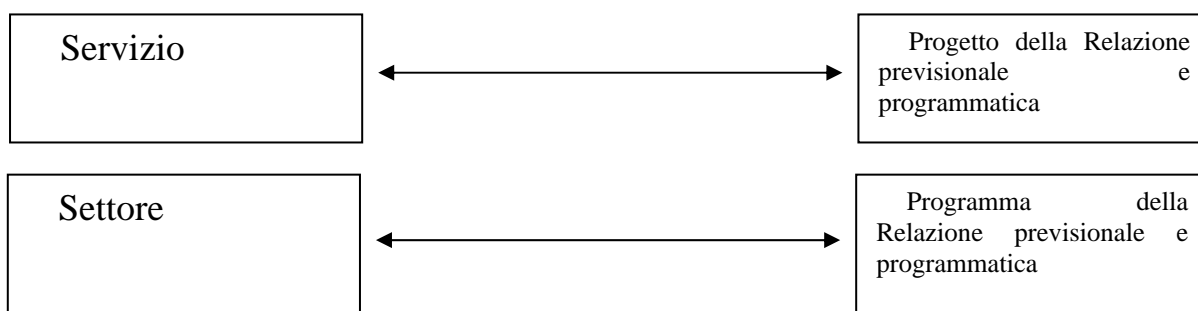
- la seconda soluzione consiste nell'articolare e distribuire i lavori pubblici contenuti nel programma triennale nei vari programmi secondo le categorie di lavori o secondo altri criteri appositamente stabiliti. Così facendo si prevede, all'interno dei programmi, tanto la presenza di spese correnti che di spese d'investimento. In questa ipotesi la "funzione" del bilancio, così come definita dai modelli ministeriali di cui al D.P.R. n.194/96 assume il ruolo di livello di articolazione di maggior significatività.

Entrambe le soluzioni presentano un elevato livello di applicabilità anche se nella seconda ci si trova di fronte ad una struttura più complessa che richiede una correlazione tra settori diversi dell'ente i quali devono coordinarsi in termini qualitativi e quantitativi, oltre che temporali per raggiungere congiuntamente il fine prefissato.

Nell'altra ipotesi, invece, vi è una costruzione dei programmi che segue con maggior rigore la logica divisionale e che, quindi, cerca di evitare commistioni tra le strutture operative dell'ente le quali, in questo modo, presentano ciascuna un proprio specifico obiettivo da conseguire.

Appare particolarmente difficile individuare *ex ante* la soluzione migliore; in generale si potrebbe dire che programmi trasversali presentano punti critici delicati che possono trovare una semplice soluzione solo in quelle imprese con una cultura aziendale sviluppata che, invece, di norma è quasi assente negli enti locali. Un ultimo aspetto interessante da affrontare riguarda la ricerca di una relazione tra programma ed unità operativa preposta al suo conseguimento. Sulla scorta delle relazioni richiamate si ritiene che la soluzione più adatta risulti essere quella che associa il progetto al servizio ed il settore al programma.

Si tratta di una soluzione che inevitabilmente porta, a livello di analisi organizzativa, ad evitare la costruzione di progetti trasversali privilegiando una relazione che, quantunque discutibile, appare al momento quella più facilmente realizzabile.



In tal modo, l'unità elementare di programmazione del bilancio investimenti si identifica con il progetto tecnico che, per la numerosa letteratura di settore esistente e per le varie norme legislative che se ne interessano, è in grado di assicurare un livello di concretezza sufficiente per predisporre anche i successivi processi di monitoraggio dei risultati conseguiti.

### ***9.3.2.2 La programmazione dell'attività degli organismi gestionali***

Ma la programmazione di un ente locale non può esaurirsi nell'analisi della spesa sostenuta direttamente dall'ente, senza tenere nella debita considerazione il ruolo esercitato da tutte quelle società controllate, collegate o semplicemente partecipate che inevitabilmente partecipano alla "governance" del territorio locale. A tal fine il comma 6 prevede che *"Per gli organismi gestionali dell'ente locale la relazione indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio."*

Si tratta di un comma dai contenuti particolarmente interessanti oggetto, finora di scarsa attenzione sia da parte dei tecnici che dei politici, nonostante un costante orientamento di tutto il progetto di riforma che sta interessando gli enti locali, finalizzato alla liberalizzazione ed alla piena affermazione del principio della concorrenza e della privatizzazione.

La modifica del titolo V della Costituzione, l'affermarsi di principi di matrice comunitaria, stanno trasformando il ruolo dell'ente locale, superando anche quella visione aziendale che finora veniva ritenuta innovativa. Il comune ma anche la provincia, da soggetto erogatore di servizi vede sempre più diversificato il proprio ruolo. Se da un lato, in alcuni casi mantiene la gestione diretta di servizi (ente-azienda) in molti altri casi ha proceduto o si sta orientando verso forme di esternalizzazione assicurando alla propria collettività servizi pubblici locali attraverso società partecipate ( ente-holding) o terze ( ente- authority).

Proprio la scelta tra i tre ruoli in precedenza descritti costituisce un momento di attenzione particolare in ogni attività di pianificazione / programmazione. E' pertanto da apprezzare il tentativo del legislatore non solo di chiedere adeguate informazioni nella RPP sul sistema delle società partecipate ma, anche specifiche indicazioni :

ella concorrenza e della privatizzazione.

degli obiettivi di bilancio, espressi in termini di previsione di entrata e di spesa, desumibili e coerenti con le risultanze del bilancio triennale;

- degli obiettivi di efficacia, espressi in termini qualitativi e quantitativi dei servizi da erogare;
- degli obiettivi di efficienza, espressi in termini di proventi e costi dei servizi da erogare;
- degli obiettivi di economicità, dati dal rapporto tra proventi e costi dei servizi da erogare.

Si tratta di obiettivi a medio-lungo termine, riferiti al triennio di pertinenza della relazione, che trovano il dettaglio descrittivo nei programmi e nei progetti di gestione ed il dettaglio operativo (limitatamente al primo anno) nel PEG.

### ***9.3.2.3 La coerenza della RPP con gli altri documenti dell'ente***

Un ulteriore aspetto da approfondire è quello contenuto nei commi 5 e 7 dell'articolo 170 .

In particolare il comma 5 precisa *“La relazione previsionale e programmatica fornisce la motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente.”*

Si tratta di una precisazione abbastanza ovvia da un punto di vista dottrinario, che però evidenzia ancora una volta, qualora ve ne fosse bisogno, la necessità, in considerazione del fatto che la R.P.P. costituisce un documento “scorrevole” di programmazione, che ogni anno il documento venga rideterminato in funzione delle modifiche strutturali, operative o di indirizzo intercorse, coordinandone il nuovo contenuto a quello precedente e garantendo, dunque, una lettura temporalmente coordinata. Non a caso, nella sezione 3.1. del modello è previsto l'obbligo di motivare le eventuali variazioni della programmazione rispetto al precedente anno. Si tratta solo di uno dei riferimenti agli indirizzi programmatici degli anni precedenti. Il legislatore, infatti, ha ritenuto necessario dedicare una apposita sezione allo stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti.

Se infatti analizziamo i contenuti della sezione n. 4 ci accorgiamo come unitamente alla sezione descrittiva, nella quale sono da riportare le informazioni suesposte, il modello ministeriale prevede una ulteriore sezione tabellare, nella quale elencare le opere pubbliche finanziate ma non ancora realizzate, con l'indicazione dello stato di completamento espresso dal confronto tra l'importo complessivo e quello liquidato. Si tratta di una correlazione diretta con i documenti di programmazione dei lavori pubblici e, nello specifico, con l'elenco annuale dei lavori, per i quali si rinvia.

Ma il rinvio agli altri documenti di programmazione settoriale trova ancor più esplicito riferimento nel comma 7 dello stesso articolo in cui si afferma *“La relazione fornisce adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici, con particolare riferimento alla delibera di cui all'articolo 172, comma 1, lettera c), e relativi piani di attuazione e con i piani economico-finanziari di cui all'articolo 201.”*

Si tratta di una precisazione che dovrebbe essere oggetto di maggior attenzione anche da parte dei revisori e che cerca di riaffermare una visione sistemica e di sintesi della Relazione Previsionale e programmatica rispetto a tutte quelle programmazioni pluriennali parziali richieste da specifiche normative, ma, anche con i livelli territoriali superiori (provincia e regione) al fine di dar vita ad embrionali forme di condivisione di obiettivi strategici che possano portare in futuro alla costruzione di Piani di comunità da tutti riconosciuti quali “valori” della popolazione a cui tutti gli enti dovrebbero necessariamente riferirsi.

### **9.3.3 IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE**

L'ultimo documento oggetto di approfondimento in questa parte del lavoro è il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) che rappresenta l'atto finale del processo di programmazione previsto dal sistema di bilancio.

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 potremmo far presente che esso

- favorisce la delimitazione degli ambiti decisionali e di intervento di amministratori e tecnici, cercando di armonizzare le indicazioni di indirizzo politico con le modalità di attuazione di detto indirizzo;
- facilita 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.

Da un punto di vista normativo, il Piano esecutivo di gestione è disciplinato dall'art. 169 del D.Lgs. 267/2000: *“Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.”* Inoltre lo stesso legislatore lo rende obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti.

Il principio contabile n. 1 ne raccomanda l'utilizzo anche da parte dei comuni con popolazione dai 5.000 ai 15.000 abitanti, in quanto principale strumento di regolazione della relazione politico-tecnica conseguente al principio di distinzione delle funzioni. Per gli enti che non provvedono alla predisposizione del Peg, il piano degli obiettivi deve comunque essere coerente con la spesa iscritta in bilancio e con i programmi ed i progetti della relazione previsionale e programmatica.

Per quanto sopra riportato esso costituisce l'ultimo strumento di programmazione ma, al contempo anche il primo di gestione e di controllo. In quest'ottica :

- è redatto per competenza;
- si fonda su previsioni di natura economico-patrimoniale;
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha contenuto programmatica e contabile;
- può contenere dati di natura extracontabile;
- ha carattere autorizzatorio, poiché definisce le linee guida espresse dagli amministratori rispetto all'attività di gestione dei responsabili dei servizi e costituisce un limite agli impegni di spesa assunti dagli stessi;
- ha rilevanza organizzativa, in quanto chiarisce le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse.

Per raggiungere questi obiettivi quantunque libero nella forma esso deve assicurare un collegamento con:

- la struttura organizzativa dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili di centro di costo. Circa il rispetto della struttura organizzativa, ivi comprese le responsabilità trasversali, va osservato che il Peg va costruito in maniera adeguata ad essa. In modo particolare la norma consente di suddividere la responsabilità di un servizio di tipo trasversale o di una sua parte fra gestore e responsabile del procedimento. Per i centri interessati (centro gestore e centro

responsabile del procedimento), devono chiaramente essere definiti i ruoli dei responsabili, attraverso il PEG od attraverso un atto regolamentare. In particolare:

- a. 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;
  - b. 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 definizione degli stessi e degli indicatori per il monitoraggio del loro raggiungimento. In detto contesto la redazione del Peg costituisce un momento fondamentale al fine di una razionale gestione dell'ente pubblico. In estrema sintesi esso copre lo spazio operativo che si frappona fra la visione complessiva, seppure riferita all'esercizio prossimo ed eventualmente a quelli successivi, e le operazioni della gestione che dovranno realizzarla, con quel dettaglio che sarà suggerito dai problemi, dalle sensibilità degli operatori, dalle dimensioni, dalle culture, dagli stili di controllo che caratterizzeranno i diversi enti.
  - le dotazioni di risorse umane e strumentali, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali.
  - gli interventi e le risorse del bilancio, attraverso la definizione delle previsioni finanziarie articolate in capitoli. Con riferimento a quest'ultimo aspetto si fa presente che l'articolazione della previsione nell'ambito delle risorse, dei servizi e degli interventi va interpretata nel senso di soddisfare la necessità che consegue dall'esigenza di dare effettivo contenuto operativo agli obiettivi. Pertanto non possono esserci delle regole predefinite: la soluzione adottata deve essere strumentale all'esercizio della delega, permettendo il passaggio delle responsabilità dall'organo di indirizzo a quello di gestione. La codifica dei capitoli deve aiutare la lettura: così ogni capitolo deve immediatamente essere collegabile all'intervento od alla risorsa che vuole dettagliare ed ogni centro di costo deve a sua volta leggersi come parte di un servizio.

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.

## **9.4 GLI ISTITUTI DI FLESSIBILITÀ DEI DOCUMENTI DI PROGRAMMAZIONE**

### **9.4.1 LE VARIAZIONI AL BILANCIO**

Tutti gli strumenti di programmazione e di pianificazione necessitano di una loro rettifica e integrazione nel corso dell'esercizio. Durante l'esercizio finanziario, infatti, mentre viene data esecuzione alla gestione, possono intervenire fattori interni ed esterni che ripercuotono sulle previsioni di bilancio richiedendo la correzione delle entrate rispetto a quelle previste in bilancio oppure l'appostamento di nuove o maggiori spese rispetto agli stanziamenti.

Al fine di consentire l'adeguamento delle previsioni iniziali alla nuova realtà economica e finanziaria venutasi a creare, durante la gestione, la normativa contabile prevede il ricorso a "*variazioni di bilancio*" che devono essere apportate inderogabilmente entro i termini previsti dalle

norme di contabilità ( per gli enti locali il 30 di novembre di ciascun anno) e posti in essere dallo stesso organo che ha approvato il documento iniziale. Ne consegue che di norma:

a) le variazioni di bilancio sono di competenza del Consiglio che attraverso apposito atto deliberativo autorizza gli spostamenti di risorse tra unità elementari di bilancio ( risorse ed interventi);

b) le variazioni di PEG sono di competenza dell'organo esecutivo ( Giunta) che approva gli spostamenti di somme all'interno di una stessa unità elementare di bilancio.

L'intento del legislatore è quello di assicurare flessibilità nell'utilizzo delle risorse in linea con l'attuazione degli indirizzi definiti in sede programmatica, e quindi di efficacia nella gestione, evitando l'utilizzo dello strumento legislativo quando non viene modificato l'indirizzo politico, pur con l'osservanza dell'obbligo di comunicazione.

Unica eccezione a detta ripartizione è data dall'articolo 42 comma 4 del D. Lgs. 267/2000 che prevede la possibilità di adozione della variazioni da parte dell'organo esecutivo in via di urgenza, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

In caso della mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione l'organo consiliare ha obbligo di adottare nei successivi trenta giorni, e comunque sempre entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso i provvedimenti che si ritengono necessari per regolare i rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

Le deliberazioni riguardanti le variazioni di bilancio richiedono il parere preventivo dell'organo di revisione.

Per le province, i comuni, le città metropolitane e le unioni di comuni sono vietati:

- i prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte sui titoli quarto e quinto per aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi tre titoli;
- gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio;
- gli spostamenti di somme tra residui e competenza.
- Per le comunità montane sono vietati:
- i prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte sui titoli terzo e quarto per aumentare gli stanziamenti finanziati con le entrate dei primi due titoli;

Tra le variazioni di bilancio una particolare attenzione deve essere posta a quella che almeno una volta nell'arco dell'esercizio, e comunque entro il 30 novembre, il consiglio comunale/provinciale provvede a deliberare al fine di realizzare un complessivo "assestamento di bilancio", annuale e pluriennale, per ridefinire la programmazione dei flussi finanziari in relazione alle reali esigenze evidenziate dalla gestione.

#### **9.4.2 LE VARIAZIONI AL PEG**

Come già precisato, l'organo esecutivo è competente ad adottare le variazioni al piano esecutivo di gestione.



A differenza delle variazioni di bilancio il termine ultimo per la loro adozione è fissato al 15 dicembre di ciascun anno e, cioè, successivamente al termine previsto per le variazioni di competenza dell'organo consiliare.

La "ratio" della scelta temporale diversa è da ricercare nella necessità da parte della Giunta di trasferire all'interno di detto documento i contenuti dell'ultima variazione di bilancio fissata al 30 novembre.

Le variazioni al piano esecutivo di gestione possono riguardare:

- risorse umane (trasferimento di personale da un centro di responsabilità ad un altro. In tal modo il documento si trasforma in uno strumento organizzativo flessibile alle esigenze ed agli obiettivi dell'ente.

- le risorse finanziarie (trasferimento di somme da un capitolo ad un altro all'interno dello stesso intervento)

- i soli obiettivi senza che si determinino modificazioni di carattere finanziario.

Nello stesso modo si potrebbero verificare variazioni di programmi e di progetti di competenza consiliare. Si tratta di modificazioni all'impostazione del quadro programmatico che non dovrebbero essere frequenti nel caso della competenza consiliare, mentre per il piano esecutivo di gestione la definizione degli obiettivi potrebbe richiedere rimodulazioni in corso di esercizio senza comportare variazioni di carattere finanziario.

### 9.4.3 I FONDI DI BILANCIO

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

a) il fondo di riserva

b) il fondo svalutazione crediti.

Il primo (*fondo di riserva*) previsto dall'articolo 166 del TUEL prevede che il ciascun bilancio sia previsto uno stanziamento di ammontare complessivo sia 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, a causa della loro imprevedibilità, delle dotazioni di spesa corrente.

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 fondo non può essere rifinanziato tramite successive variazioni di bilancio, se non nel limite massimo complessivo, al lordo quindi degli utilizzi, del 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.

Il *fondo di svalutazione crediti*, ha la funzione di compensare eventuali minori entrate derivanti da crediti divenuti parzialmente o totalmente inesigibili - crediti per i quali è certo il titolo giuridico ma è divenuta dubbia e difficile la riscossione per condizioni oggettive - al fine di preservare l'ente da possibili squilibri. Per quanto attiene l'utilizzo del fondo lo stesso non va impegnato, confluendo in tal modo, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione quale fondo vincolato.

L'applicazione di questa componente del risultato di amministrazione verrà effettuata quando si procederà a stralciare il credito rilevandone l'inesigibilità.

## 10 IL SUB SISTEMA DELLE RILEVAZIONI DELLE OPERAZIONI NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

### 10.1 IL METODO DI RILEVAZIONE

Se la gestione degli enti territoriali, nell'ambito del modello finanziario-autorizzatorio trova il proprio punto di riferimento nel bilancio che, contestualmente è visto quale documento politico e di controllo intorno al quale ruotavano rapporti intersoggettivi ed interorganici, non può essere disconosciuto il ruolo delle rilevazioni contabili poste in essere nel corso dell'esercizio e dirette a definire eventuali riscontri ex post rispetto all'attività autorizzata o programmata.

Ne consegue che l'introduzione di un sistema di scritture contabili che permette una corretta rappresentazione dei fatti aziendali e contestualmente si raccorda con il bilancio di previsione e con il rendiconto, ha costituito uno dei maggiori problemi incontrati dagli studiosi nei primi anni dell'unità nazionale<sup>160</sup>.

Rispondere al quesito se il legislatore abbia imposto un metodo di scrittura nell'ordinamento contabile dei nostri enti territoriali non è affatto semplice in quanto, nonostante non sia rinvenibile una disposizione a riguardo, l'aver prescritto una particolare contabilità degli impegni e degli accertamenti con l'individuazione di ben distinte fasi, e l'aver richiesto la tenuta e compilazione di alcuni documenti obbligatori<sup>161</sup> ha, di fatto, determinato un orientamento contabile preciso per l'adozione del metodo e della forma da imprimere alle scritture stesse.

Pertanto se, in una prima fase si cercò di implementare, in quella che al tempo era considerata la più complessa delle gestioni presenti nel contesto economico nazionale, sistemi e metodi già elaborati per le aziende private e basate su scritture complesse a metodo bilanciante, in realtà ci si scontrò ben presto con una realtà burocratica e con una parte della dottrina orientata a riconoscere maggior valore informativo alle scritture finanziarie<sup>162</sup>.

Se ripercorriamo le scelte legislative seguite a riguardo ci accorgiamo che fin dalla sua istituzione, la Ragioneria Generale dello Stato si è preoccupata di introdurre un sistema omogeneo di rilevazioni applicabile a tutte le Amministrazioni dello Stato.

Detto compito non è risultato affatto facile visto che solo nel 1923 con il R.D. n. 126 le ragionerie centrali furono poste organicamente sotto la dipendenza di quella generale.

Fino ad allora esse avevano un ordinamento contabile autonomo e dovevano rispettare le indicazioni impartite della prima solo negli scambi dei flussi informativi con questa la quale, al

<sup>160</sup> A riguardo si veda G. Cova *Compendio di ragioneria applicata alle aziende pubbliche* – 8 ed.- Editore G. Tamburrino fu Camillo, 1923 – Milano, p. 85

<sup>161</sup> Si pensi ad esempio nella contabilità comunale al libro Mastro, al registro delle scadenze delle entrate e delle spese fisse ecc, previsti dall'articolo 327 del T.U.L.P.C.

<sup>162</sup> " I tentativi di introdurre nell'amministrazione statale sistemi di scritture doppie sono falliti, essenzialmente per il fatto che i fini conoscitivi – cui ciascun sistema tendeva – sono stati più semplicemente e proficuamente perseguiti con l'adozione di scritture semplici" S. Buscema *op.cit.* Vol I p. 706

contrario, era tenuta a rappresentare i fatti gestionali dello Stato attraverso il metodo della partita doppia<sup>163</sup>.

A riguardo si sottolinea come tra i più accaniti sostenitori dell'introduzione della partita doppia nelle rilevazioni dello Stato vi sia stato il Cavour e nel 1870 furono emanate apposite istruzioni che davano concreta applicazione in tal senso alle disposizioni contenute nella legge di contabilità del 1869. In particolare l'articolo 18 della suddetta legge prevedeva: "La ragioneria generale col metodo della scrittura doppia riassumerà e terrà in evidenza i risultati dei conti e dei versamenti delle pubbliche entrate, e delle spese ordinate e fatte in relazione non solo ai capitoli del bilancio ma anche ai vari servizi, ed alle responsabilità di ciascuna amministrazione. ...omissis...".

In realtà il ricorso a logiche partiduplistiche ebbe vita molto breve nel bilancio dello Stato<sup>164</sup> visto che detta soluzione venne abbandonata pochi anni dopo, nel 1877, quando, Giuseppe Cerboni, divenuto ragioniere generale dello Stato, introdusse la logismografia<sup>165</sup>.

Si trattava di un nuovo metodo di scrittura elaborato dallo stesso Cerboni che, inizialmente salutata come la soluzione più idonea per rappresentare i fatti gestionali dello Stato, si dimostrò incapace di dare efficaci risultati<sup>166</sup>. Su detta soluzione P. D'Alvise<sup>167</sup> precisava: "La logismografia cerboniana ha radice nelle teoriche personalistiche, che non hanno carattere scientifico, e sulla base teorica suggerisce, per ogni sistema di conti, la suprema sintesi in due conti generali ed opposti che facciano bilancia tra loro, uno intestato al proprietario e l'altro ai così detti terzi.". In realtà detto processo di sintesi, volto tra l'altro ad affermare il principio dell'integrità di bilancio trovò i suoi limiti nell'eccessivo proliferare di conti intermedi di raggruppamento e di procedimenti di svolgimento che obbligavano a sacrificare, nella maggior parte dei casi, la sostanza alla forma<sup>168</sup>.

Abbandonata la logismografia nel 1892 si passò definitivamente al metodo della partita semplice<sup>169</sup> ma, per completezza espositiva, bisogna ricordare il tentativo di studiosi dell'epoca di poter riapplicare la precedente soluzione<sup>170</sup>. Tra questi occorre certamente ricordare il tentativo del 1904,

<sup>163</sup> L'articolo 18 del R.D. 22/04/1869 n. 5026 così recita: "La Ragioneria generale col metodo della scrittura doppia riassumerà e terrà in evidenza i risultati dei conti delle pubbliche entrate accertate, riscosse e versate, e delle spese impegnate, ordinate e a pagate, in relazione non solo ai capitoli di bilancio, ma anche ai vari servizi e alla responsabilità di ciascuna amministrazione".

<sup>164</sup> A riguardo si veda U. Monetti "Ragioneria Pubblica" casa editrice Rivista Italiana di Ragioneria, Roma, 1942 che a pag. 90 precisa: "Il Cavour fu un partigiano della partita doppia nelle scritture del massimo ente di vita pubblica. Nel 1870 furono emanate apposite istruzioni per l'applicazione del precetto della legge 1869 circa l'introduzione della partita doppia nelle scritture generali dello Stato. Ma di fronte alle difficoltà che si vedevano per una completa applicazione dell'antico metodo di scritture, lo studio fu tutto rivolto a cercare in quali confini codesta applicazione fosse possibile. Il procedimento con cui si addivenne all'applicazione medesima fu però monco ed indeciso, di guisa che non tardarono critiche e censure."

<sup>165</sup> Il termine "logismografia" deriva dal greco, e significa "descrizione ragionata dei conti".

<sup>166</sup> "Molti furono i progetti escogitati per l'impianto di un appropriato congegno di scritture in partita doppia. Fu appunto verso il 1873 che Giuseppe Cerboni (che divenne nel 1876, Ragioniere Generale dello Stato), uno degli astri maggiori della ragioneria italiana, pubblicò i suoi "Primi saggi di Logismografia" in cui espose un nuovo metodo di scrittura che prese il nome di Logismografia. Di fronte alla secolare partita doppia, il metodo logismografico si può dire più moderno; esso fu applicato per molti anni nelle scritture complesse dello Stato. La sua comparsa, fece molto bene ai nostri studi, ma la sua adozione rimase senza alcun risultato pratico, tanto che nel 1892 se ne decretò la soppressione" U. Monetti "Ragioneria Pubblica" casa editrice Rivista Italiana di Ragioneria, Roma, 1942

<sup>167</sup> Cfr. P. D'Alvise, op. cit., pag. 383

<sup>168</sup> "Se poi si scende ancora negli svolgimenti, si tocca con mano che l'imposto limite del foglio di carta, l'imposta forma gabellare o descrittivo gabellare a sezioni orizzontali, l'imposto sviluppo graduale anche nel caso di conti non graduabili, hanno prodotto l'effetto di una grande quantità di conti di <<raggruppamento artificiale>> da tenersi in doppio, una volta per raggruppare, una volta per svolgere>> P. D'Alvise, op. cit., pag. 387-388

<sup>169</sup> "Nonostante la buona volontà di valentissimi studiosi dell'epoca – come Besta, D'Alvise e Forza – le scritture in partita doppia non riuscirono a soddisfare le peculiari e complesse esigenze dell'amministrazione statale e furono, quindi, del tutto abbandonate." S. Buscema, op. cit., Vol I p. 709

<sup>170</sup> Si veda a riguardo P. D'alvise – *Contabilità di Stato*, Barbera editore 1919, p.352 e seguenti

posto in essere da Fabio Besta e Pietro D'Alvise, su incarico del Ministro Luttazzi di studiare un progetto per ripristinare la partita doppia nello Stato. Detto lavoro riprese nei contenuti le istruzioni del 1874 ma neanche i due autori citati riuscirono a predisporre una soluzione che fosse in grado di rispondere a tutte le esigenze del massimo ente pubblico italiano.

Le difficoltà incontrate nell'introduzione del metodo della partita doppia sono da ricercare, a parere di alcuni studiosi della materia, nella eccessiva complessità di una soluzione che appariva inadeguata a rappresentare una realtà aziendale nella quale i fini conoscitivi richiesti (aspetto finanziario) erano più facilmente evidenziabili con l'adozione di scritture semplici. Osservava a riguardo A. Marcantonio che "non può trovare giustificazione nell'azienda dello Stato, l'adozione delle scritture doppie, in quanto esse sono sorte per rispondere alle esigenze conoscitive delle aziende di produzione, nelle quali è spesso necessario classificare i fatti amministrativi sotto il duplice aspetto di variazioni monetarie e di componenti di reddito. Questa classificazione non è nell'azienda dello Stato, necessaria, in quanto in essa basta, per i fini conoscitivi posti alle scritture, considerare i fatti amministrativi nel solo aspetto monetario in quanto diano luogo ad entrate ed a uscite"<sup>171</sup>.

Le riflessioni riportate sintetizzano un orientamento acclarato di inizio secolo scorso che conduceva ad analizzare esclusivamente alcuni aspetti della gestione e, in particolare quelli che avevano riflessi finanziari o patrimoniali.

Lo stesso legislatore<sup>172</sup> richiedeva la predisposizione di due contabilità separate, una patrimoniale (volta a definire la consistenza finale del patrimonio netto) ed, un'altra finanziaria, basata sul bilancio di previsione, evidenziando un disegno volto ad individuare un sistema di scritture finalizzate ad alimentare le risultanze di due diverse gestioni sintetizzate nei documenti di rendicontazione uno finanziario e l'altro patrimoniale che in momenti storici differenti hanno avuto un ruolo particolarmente rilevante nel panorama contabile degli enti territoriali.

In generale la gestione finanziaria veniva fatta risaltare in relazione agli effetti che produceva sulla struttura del patrimonio dell'ente sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo.

Detta impostazione legislativa trova d'altra parte riscontro nel pensiero del Besta<sup>173</sup> e nel "sistema patrimoniale" da lui proposto, inteso come teoria di osservazione dei fatti aziendali che vedeva il patrimonio quale oggetto del sistema nel quale le scritture costituiscono il mezzo attraverso cui seguire ogni movimento dei vari elementi che lo compongono e del "fondo netto" che li riassume.

Secondo il Maestro lo scopo delle rilevazioni era quello di realizzare un controllo economico che, però non deve essere confuso con l'attuale interpretazione dottrinale del termine, quanto piuttosto ad una visione del tutto analoga a quella evidenziata nella cultura giuscontabile del tempo ed orientata a realizzare un controllo di tipo "burocratico-amministrativo" diretto ad evitare sperperi o sottrazioni di beni.

La scelta del patrimonio non fu, dunque, casuale ma rispecchiava una concezione aziendale allora dominante che indistintamente poteva essere riferita sia alle aziende pubbliche che private e che era in

<sup>171</sup> Cfr. A. Marcantonio, *L'azienda dello Stato*, Milano 1953, p. 335

<sup>172</sup> A titolo di esempio si riporta al T.U.L.P.C. del 1934 che all'articolo 34 recita "L'esercizio comprende tutte le operazioni che si verificano durante il periodo cui esso si riferisce e la relativa contabilità distingue quelle che riguardano la gestione del bilancio da quelle che attengono alle variazioni nell'ammontare e nella specie del patrimonio"

<sup>173</sup> "La visione dell'azienda del Besta è sostanziale a-sistemica ed incentrata sull'elemento patrimoniale: induce ad una teoria contabile che risolve il valore del capitale netto nella somma dei valori dei suoi singoli elementi componenti e del reddito nella somma algebrica delle variazioni avvenute nelle qualità e nei valori degli elementi del patrimonio. Determina un coerente modello di rappresentazione della realtà aziendale che focalizza l'attenzione su capitale e trascura le modalità di formazione del reddito, con conti del risultato economico (con terminologia più aderente all'impostazione "conti delle perdite e dei profitti") caratterizzati dall'evidenziazione dei sintetici ed inespressivi risultati "conti d'esercizio", perciò denominati <<"a risultati particolare" o "lordi", poiché ciascuna delle variazioni nette è il risultato della gestione di uno specifico elemento patrimoniale>>" G. Savioli *Verità e falsità nel bilancio di esercizio*, Giappichelli Torino, 1998 p.13

linea con un contesto socio economico molto arretrato<sup>174</sup>, caratterizzato da strumenti di pagamento alternativi al denaro poco presenti, in cui non si era ancora sviluppata una visione aziendale complessiva la quale vedeva la gestione quale un insieme sistemico di operazioni tra loro correlate e finalizzate ad un accrescimento aziendale nel medio lungo termine.

Al contrario riscontriamo un predominio di una visione volta privilegiare il singolo scambio, quale operazione a se stante (di qui la visione a-sistemica e speculativa), cercando di analizzarne in un'ottica di breve termine gli effetti sul patrimonio.

Effetti che potevano essere differenti, venendo a modificare aspetti quantitativi e qualitativi dello stesso a cui si ricollegava una diversa classificazione dei fatti aziendali<sup>175</sup>.

Con questa soluzione, il filone dottrinario ricompreso nella tradizione patrimonialista<sup>176</sup> della contabilità pubblica, si proponeva di rappresentare lo stato ed i movimenti dell'intero patrimonio aziendale nel corso dell'esercizio. Partendo dalla consistenza iniziale del patrimonio, a sua volta articolato in elementi finanziari e patrimoniali si rilevano a seguito di fatti permutativi o modificativi<sup>177</sup> le variazioni sui singoli elementi, variazioni che, poi a livello complessivo devono essere riportati nella contabilità finanziaria pubblica nel conto del patrimonio.

Detta soluzione quantunque aggiornata in alcuni aspetti è ancora oggi vigente.

---

<sup>174</sup> "Sempre con riguardo alla possibilità di osservare le singole variazioni "elementari" e "nette" occorre riflettere sul contesto economico di fine secolo XIX e inizio secolo XX in cui si inquadra la teoria patrimoniale del Besta: attività prevalentemente mercantile, sia pure in ambito industriale in forte crescita; transazioni limitate, rispetto alle quali potevano essere stabilite correlazioni parziali; strutture produttive con forte prevalenza degli elementi "materiali" rispetto a quelli "immateriali", *Introduzione alla contabilità d'impresa*, L. Marchi ( a cura di) Terza edizione Giappichelli editore, Torino, 1995 p. 17

<sup>175</sup> "Le operazioni aziendali venivano conseguentemente classificate in relazione al tipo di variazioni che determinavano sul patrimonio:

- i fatti aziendali che comportavano variazioni di pari importo e di segno opposto negli elementi patrimoniali erano detti permutativi. Era considerato tale, ad esempio, l'acquisto di merci (diminuzione dell'elemento patrimoniale <<cassa>> se il pagamento avveniva in contanti, e aumento, di pari importo, dell'elemento patrimoniale <<merci>>);

- i fatti aziendali che comportavano variazioni di un solo elemento e modificavano, pertanto, il fondo erano detti modificativi. Erano considerati tali, ad esempio, i pagamenti di fitti, di retribuzioni e di compensi vari che determinavano variazioni diminutive del solo elemento patrimoniale "cassa" ( sempre nell'ipotesi di pagamento in contanti) e variazioni corrispondenti (diminutive) del fondo netto" L. Marchi, *op.cit.* p. 16

<sup>176</sup> Per un approfondimento su detto tema si veda Principato L.-Ravelli G.-Sirotti M., in *Linee Guida di gestione e contabilità del patrimonio* Collana Formez - Cel, Bergamo, 1999;

<sup>177</sup>Crf. M. Zuccardi Merli "I fatti di gestione si distinguono, (...) in modificativi e permutativi, ovvero in fatti che provocano o no una variazione quantitativa del patrimonio netto." *Il Sistema informativo contabile per l'azienda comune: dalla contabilità finanziaria all'introduzione della contabilità economica*, in *L'Azienda Comune* ( a cura di ) L. Anselmi, Maggioli, Rimini, 1995 p. 253. A riguardo lo stesso autore in nota 22 nella stessa pagina precisa: "In passato infatti, prima della riforma del 1964 vigeva ancora la concezione ottocentesca in forza della quale la sopravvivenza dell'azienda di erogazione era fatta dipendere esclusivamente dalla necessità di mantenere intatto o di accrescere il patrimonio. In tale ottica le entrate e le uscite venivano distinte in due categorie: quelle "effettive" che incidevano sul patrimonio modificandolo; quelle per "movimento di capitali" che avevano carattere permutativo. La legge del 1 marzo 1964 n. 62 introduceva una nuova classificazione delle entrate e delle spese, classificazione che non teneva più conto dell'effetto che tali poste producevano sul patrimonio e sanciva così la fine dell'impostazione patrimonialistico della contabilità pubblica. Tale legge, come fa osservare la Miolo Vitali, risenti molto probabilmente dell'evoluzione che avevano subito in quegli anni le dottrine aziendali. "Si ebbe infatti il passaggio dalla logica patrimonialistica nella quale è ricercata la frammentazione della gestione in limitati o distinti gruppi o in singole operazioni per consentire la rilevazione di "guadagni" o " perdite" particolari la cui somma algebrica determina il risultato del periodo, a quella del reddito in cui si nega la scindibilità delle coordinazioni attuate nel corso dell'esercizio". P. Miolo Vitali, *Bilanci pubblici di previsione*, in L. Anselmi, P.Miolo Vitali, *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni. Linee evolutive*, Milano, Giuffrè, 1989 p. 10

## 10.2 LA CONTABILITA' FINANZIARIA

Analizzando l'aspetto finanziario potremmo concludere che la contabilità pubblica continua ad esaminare la gestione sotto il profilo giuridico, focalizzando l'osservazione alla costituzione ed evoluzione delle obbligazioni pecuniarie (crediti e debiti). Essa si preoccupa di seguire gli accadimenti gestionali esclusivamente lungo i processi di acquisizione ed impiego delle dotazioni finanziarie, dal loro sorgere, sino alla loro estinzione, trascurando di approfondire i risvolti economici (sacrifici ed utilità o, come si è soliti dire, costi - benefici) e quelli patrimoniali (incrementi o decrementi del valore patrimoniale netto), tutti nati dal medesimo evento generatore ed i cui effetti vengono visti sotto tre diversi profili per soddisfare tre differenti finalità conoscitive.

Poiché l'attività di acquisizione e di impiego avviene soprattutto sotto il profilo "numerario" (monetario), la contabilità finanziaria sofferma la propria attenzione sulla sola gestione relativa alle attività e passività finanziarie (o patrimonio finanziario) e cioè ai valori numerari certi, assimilati e presunti (crediti e debiti di funzionamento derivanti da obbligazioni pecuniarie e ratei, cioè quote di rendite o spese già maturate ma non ancora riscosse o pagate), trascurando, però, i valori non numerari, cioè costi e ricavi anticipati o sospesi (risconti e debiti di finanziamento).

D'Altra parte come già affermato ed a differenza della contabilità d'impresa, la contabilità finanziaria ha prevalentemente funzione decisionale e rileva l'autorizzazione al vincolo di determinate risorse per uno specifico impiego (acquisizione di un fattore produttivo); svolge una funzione informativa perché rileva anche i momenti gestionali successivi aventi rilevanza esterna (riscossione e pagamento); il momento autorizzatorio è antecedente al momento gestionale di sostenimento effettivo del costo o di acquisizione della ricchezza (contabilità prodromica).

I termini «entrate» e «spese» si riferiscono specificamente alle variazioni finanziarie, cioè, esclusivamente alle entrate e uscite in danaro, in armonia con il carattere finanziario del bilancio pubblico.

Al fine di delineare con esattezza i concetti di «entrata» e «spesa» e, conseguentemente, quello di gestione finanziaria appare opportuno precisare che ciascun atto od operazione avente effetti finanziari potrebbe, in astratto, essere esaminato isolatamente: potrebbero, quindi, considerarsi come operazioni distinte ed autonome la costituzione dell'obbligazione pecuniaria in favore o a carico dell'ente pubblico e il successivo trasferimento di danaro (riscossione o pagamento) effettuato in adempimento dell'obbligazione stessa.

Ma, come nella tecnica economica si usa intendere per operazione un insieme di atti fra loro coordinati e diretti ad un fine, la cui convenienza va globalmente valutata, così nella contabilità pubblica sia l'entrata che la spesa vengono concepite come fenomeni dinamici a carattere unitario, che non si esauriscono in un atto o fatto istantaneo, ma si svolgono e si sviluppano attraverso varie fasi o stadi.

La concezione dinamica ed articolata sopra delineata delle entrate e delle spese fa sì che diventi rilevante, non già la sola fase di fatto ossia il movimento di danaro (riscossione o pagamento), ma anche la fase di diritto, logicamente e cronologicamente anteriore, che attiene alla costituzione ed allo svolgimento del rapporto obbligatorio pecuniario, la cui estinzione nella forma fisiologica del pagamento integra, appunto, la fase di fatto.

Nella contabilità finanziaria, dunque, sia l'entrata che la spesa vengono concepiti come fenomeni dinamici a carattere unitario, che non si esauriscono in un atto o fatto istantaneo, ma si svolgono e si sviluppano attraverso varie fasi o stadi. Ciascun atto e operazione dai riflessi finanziari viene cioè esaminato isolatamente: sono quindi considerate come operazioni distinte ed autonome la costituzione dell'obbligazione pecuniaria in favore o a carico dell'ente rappresentata, rispettivamente, dal cosiddetto accertamento ed impegno ed il conseguente adempimento dell'obbligazione pecuniaria rappresentata dalla concomitante o successiva riscossione o pagamento della somma di danaro fissata a

titolo di corrispettivo. In definitiva, per il legislatore non è rilevante la sola “fase di fatto” ossia il movimento di danaro espresso da un’entrata (riscossione) o da un’uscita (pagamento) di cassa, ma anche la “fase di diritto”, logicamente e cronologicamente anteriore, che attiene alla costituzione e allo svolgimento del rapporto obbligatorio pecuniario, la cui estinzione nella forma fisiologica della riscossione o del pagamento integra, appunto, la fase di fatto.

Partendo da tali premesse nei paragrafi che seguono presenteremo separatamente la "gestione delle entrate" e, quindi, "la gestione delle spese".

### 10.3 LA GESTIONE DELLE ENTRATE

Le fasi di gestione delle entrate sono l’accertamento, la riscossione ed il versamento, queste non sono necessariamente sequenziali poiché non è raro riscontrare nella pratica che le riscossioni ed i versamenti precedano gli accertamenti. Si immaginino, infatti, le riscossioni che avvengono a mezzo degli agenti della riscossione (concessionario, riscuotitori speciali, Poste S.p.A.) ed i versamenti che vengono eseguiti direttamente presso l’Istituto cassiere o tesoriere.

Non è indicata la previsione tra le varie fasi delle entrate e delle spese perché la gestione finanziaria segue l’evoluzione delle cosiddette “fasi di diritto” di un’obbligazione attiva o passiva, dalla nascita fino alla sua estinzione. In altri termini, le fasi di diritto registrano rispettivamente, per l’entrata e per la spesa, l’evolversi del diritto alla riscossione e dell’obbligo al pagamento.

Ciò nonostante, la gestione finanziaria presuppone un perfetto pareggio tra diritti ed obblighi o, meglio, tra fonti ed impieghi e potrà ritenersi tanto più equilibrata quanto più corretta ed attendibile sarà stata l’individuazione, in sede previsionale, delle risorse di entrata da destinare agli interventi di spesa.

Le previsioni di entrata sono eseguite sulla base dei ruoli, delle liste di carico, dei contratti, delle denunce dei contribuenti, delle comunicazioni ministeriali e regionali per quanto concerne i contributi e trasferimenti, delle tariffe e contribuzioni fissate per i servizi a domanda individuale e a carattere produttivo, delle concessioni di mutui ed, infine, per quelle entrate non diversamente valutabili, nella misura definitivamente accertabile per l’anno in corso. Sulla base di tali elementi ciascun responsabile di servizio che abbia attinenza con la gestione delle entrate deve comunicare all’ufficio ragioneria l’entità delle previsioni da assumere nell’esercizio futuro in termini di diritto alla riscossione.

#### 10.3.1 L'ACCERTAMENTO

L’accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un’entrata è accertabile nell’esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest’ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito:

- è *certo* in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento;
- è *liquido* se ne è determinato l’ammontare;
- è *esigibile* se sia venuto in scadenza nell’esercizio o, per la riscossione del relativo importo, l’ente (o la legge, s’intende) abbia autonomamente fissato il versamento nell’anno successivo (come nel caso dei ruoli), ovvero abbia concesso al debitore una dilazione di pagamento che cada negli esercizi successivi.

In mancanza anche di uno soltanto dei predetti requisiti, non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione. A tal fine l'accertamento delle entrate avviene:

- a) per le entrate di carattere tributario, soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione. Per l'entrata relativa agli oneri per permessi di costruire, da qualificarsi come tributaria, l'accertamento è effettuato sulla base degli introiti effettivi;
- b) per le entrate da trasferimenti (correnti ed in conto capitale), sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, sulla base di specifica comunicazione da parte dei medesimi enti;
- c) 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, sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture o dei relativi titoli fiscali sostitutivi emesse, dei contratti in essere e delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi emessi;
- d) per le entrate da accensione di prestiti, sulla base del contratto di mutuo o, se disciplinata da altra norma di legge, sulla base del provvedimento di concessione del prestito;
- e) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;
- f) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.

In relazione alle lettere a) e b), l'accertamento delle entrate avviene, a seconda del tipo di entrata cui si riferiscono, sulla base di speciali atti amministrativo-contabili definiti "ruoli" e "liste di carico". I primi sono atti contenenti l'importo del tributo dovuto dai singoli contribuenti all'ente. Per mezzo dei ruoli, che costituiscono titolo esecutivo, si può procedere alla riscossione del tributo anche in via coattiva nel caso in cui il contribuente non adempia al suo obbligo di pagare il tributo. Le liste di carico sono atti contabili interni in cui sono iscritte le entrate periodiche con le rispettive scadenze. La loro funzione si esaurisce nell'ambito dell'amministrazione e, a differenza dei ruoli, non hanno la capacità di costituire il rapporto obbligatorio tra ente pubblico e cittadino né valgono quali titoli esecutivi. Alla base delle liste di carico vi è sempre un titolo giuridico, il quale può essere un atto di diritto privato o un provvedimento amministrativo, che lega il cittadino, in qualità di debitore, all'ente, in qualità di creditore.

Le riscossioni eseguite dai riscuotitori speciali o i versamenti effettuati sui conti correnti postali, sui conti di contabilità speciale tenuti presso la Tesoreria provinciale dello Stato o sul conto del Tesoriere, comportano il corrispondente accertamento dell'entrata sulla competente risorsa.

L'accertamento di entrate relative a mutui ed investimenti deve avvenire sulla base dei provvedimenti concessivi dei mutui e finanziamenti.

Infine, per le residuali fattispecie di entrate l'accertamento avviene attraverso atti di natura privatistica, quali contratti, atti amministrativi e provvedimenti giudiziari che, per loro natura, individuano tutti gli elementi necessari richiesti dalla legge per effettuare l'accertamento.

Un discorso a parte deve essere effettuato per le entrate e le spese da servizi conto terzi che riguardano esclusivamente:



- a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto Irpef, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;
- c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- d) il rimborso dei fondi economati anticipati all'economista;
- e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- f) le entrate e le spese per servizi effettuati per conto di terzi, come ad esempio le elezioni europee, politiche, regionali o provinciali e le consultazioni referendarie non locali, se attivate dai Comuni.

Per esse, ad ogni accertamento di entrata consegue, automaticamente, un impegno di spesa di pari ammontare.

#### ***10.3.1.1 Modalità di effettuazione degli accertamenti***

Gli accertamenti di entrata vengono eseguiti dai responsabili dei servizi incaricati della gestione di ciascuna entrata in relazione al PEG ed ad essi spetta, nel corso della gestione, di comunicare all'ufficio ragioneria, con la periodicità indicata dal regolamento, l'ammontare delle entrate di propria competenza accertate ed incassate nel periodo considerato, dichiarando se la previsione annuale sia effettivamente realizzabile, ovvero se la medesima debba essere aumentata o diminuita, illustrandone i motivi. Se dovessero verificarsi sensibili scostamenti nelle previsioni di talune entrate, il responsabile del relativo servizio ha l'obbligo di fornire tempestiva comunicazione al responsabile dei servizi finanziari ed all'ufficio di controllo interno di gestione, laddove esistente.

Agli inizi dell'anno successivo, i medesimi responsabili ripeteranno la comunicazione con riferimento all'intero decorso esercizio, precisando l'ammontare delle entrate riscosse e quelle accertate in via definitiva. Il responsabile dei servizi finanziari terrà conto delle diverse comunicazioni pervenute ai fini della segnalazione degli eventuali squilibri di bilancio.

L'accertamento delle entrate deve essere rilevato mediante apposita registrazione contabile. A tal fine il responsabile del servizio interessato, subito dopo l'esecutività o il perfezionamento degli atti relativi e, comunque, nei primi giorni dell'anno successivo, deve trasmettere all'Ufficio Ragioneria una nota riepilogativa degli accertamenti di entrata di sua competenza allegando la relativa documentazione posta a base dell'accertamento. Il medesimo relazionerà, altresì, sul grado di riscossione dei residui attivi provenienti dai residui e dalla competenza.

Il servizio ragioneria deve tenere particolari evidenze contabili delle entrate per le quali la legge o atti amministrativi emanati da organi o enti territoriali superiori (stato, ministeri, regione o provincia) ne abbiano dichiarato uno specifico vincolo di destinazione. Le medesime non possono essere destinate ad un fine diverso da quello per il quale sono state acquisite ed il tesoriere deve contabilizzarle distintamente da tutte le altre entrate dell'ente ai fini della loro impignorabilità. Le somme in discorso non possono essere distolte dalle casse se non in via temporanea, nei termini e nei limiti disciplinati dalla legge per fronteggiare momentanee esigenze di cassa.

### ***10.3.1.2 Le entrate a specifica destinazione***

Le entrate a specifica destinazione rappresentano una deroga al principio dell'unità del bilancio poiché queste risorse finanziarie, piuttosto che contribuire al generale ed unitario finanziamento delle spese, conservano il vincolo di spesa originario e non possono essere distratte per altro titolo. Rientrano tra le entrate a specifica destinazione le seguenti:

- mutui di scopo;
- prestiti, anche obbligazionari;
- proventi derivanti dal rilascio di concessioni edilizie e proventi delle concessioni per la sanatoria degli abusi edilizi e sanzioni urbanistiche per opere di urbanizzazione, risanamento edilizio e acquisizione di aree. In riferimento ad essi la legge finanziaria 2005 risultano vincolate nella misura del 30%.
- proventi delle sanzioni pecuniarie per la violazione delle norme del codice della strada;
- proventi delle sanzioni amministrative per la violazione della disciplina dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni;
- canone per la raccolta e la depurazione delle acque reflue;
- proventi derivanti dall'alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica;
- trasferimenti erariali, regionali, comunitari ed internazionali vincolati per legge o per disposizione dell'ente erogatore;

Esse sono accertate dalla ragioneria alla fine dell'esercizio per l'importo corrispondente a quello riscosso o, se maggiore, all'importo assegnato, concesso o contratto quale risulta dagli atti concessivi. Il predetto ufficio provvede alla conservazione, nella spesa, delle somme ivi iscritte in corrispondenza e per l'ammontare accertato in entrata.

Le entrate a specifica destinazione, non soltanto restano vincolate alla finalità per la quale sono confluite all'ente, ma non possono essere distolte dalle casse se non in via temporanea, per fronteggiare momentanee esigenze di cassa in luogo di attivare le anticipazioni di tesoreria.

### **10.3.2 LA RISCOSSIONE**

La riscossione prevista dall'articolo 180 del TUEL, costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata che consiste nel pagamento, da parte del debitore, della somma di danaro dovuta nelle mani dell'agente designato da norme di legge o di regolamento e con le forme in esse prescritte.

Tutte le entrate devono essere rimosse senza alcuna riduzione delle correlative spese. E' vietato l'utilizzo, anche temporaneo di entrate per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere o natura.

Esse vengono rimosse con versamenti diretti in tesoreria, con versamenti sui c/c postali intestati al tesoriere, con versamenti effettuati presso il concessionario della riscossione, limitatamente alle entrate ad esso affidategli in riscossione, od infine, a mezzo di incaricati speciali per la riscossione, ad esempio, dei diritti di segreteria, delle tasse e canoni per l'occupazione temporanea di suolo pubblico e per le affissioni e pubblicità, dei proventi dei servizi a domanda individuale, dei proventi della farmacia comunale e dei proventi di tutti gli altri servizi per i quali l'entità delle somme ed il cospicuo numero delle operazioni suggeriscono tale sistema di riscossione.

Per ciascuno dei servizi interessati, con apposito provvedimento del responsabile del servizio, viene individuato l'incaricato speciale della riscossione che attende a tale compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio ed assume la figura di agente contabile. Egli è soggetto alla giurisdizione della Corte dei Conti, alla quale deve rendere il loro conto giudiziale per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

Gli incaricati speciali devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare al Tesoriere dell'Ente gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. La ricevuta di incasso rilasciata dal Tesoriere, unitamente ai registri giornalieri, sono inviati, con la cadenza fissata dal regolamento di contabilità, al servizio finanziario che ne eseguirà il riscontro contabile. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo incaricati speciali.

Per tutte le entrate, comunque rimosse, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso ( detti anche Reversali d'incasso) da registrarsi nel libro cassa e nel libro mastro.

L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene:

- il numero progressivo;
- l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- la codifica;
- i dati anagrafici del debitore;
- l'ammontare della somma da riscuotere;
- la causale;
- il codice SIOPE
- gli eventuali vincoli di destinazione delle somme. Tale elemento assume rilievo in relazione alle modalità di contabilizzazione delle entrate vincolate, anche al fine di essere adeguatamente preservate dalle aggressioni di eventuali creditori;
- l'indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza costituisce altro elemento di rilievo da non trascurare ai fini di una corretta contabilizzazione delle entrate.

Il Tesoriere rilascia ricevuta delle somme incassate da staccarsi da un bollettario a madre e figlia e numerate progressivamente per l'esercizio finanziario. I bollettari sono numerati e timbrati prima dell'uso a cura dell'ente locale e firmati sul frontespizio, previa indicazione delle bollette contenute, dal responsabile del Servizio economico finanziario. Nei casi di organizzazione informatizzata, le modalità indicate possono subire variazioni, ferme restando le caratteristiche indispensabili dei documenti.

In nessun caso il tesoriere può rifiutare la riscossione di somme di spettanza dell'ente locale. Nel caso di versamenti senza ordinativi d'incasso il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso. E' da ritenersi consentito, in sostituzione, l'uso di documenti meccanografici o informatici contenenti gli estremi degli ordinativi d'incasso.

I funzionari incaricati della gestione delle entrate sono responsabili della sana e corretta riscossione delle potenziali entrate loro affidate e sono direttamente responsabili delle omissioni che dovessero

causare danni all'Ente. Essi devono suggerire all'Amministrazione le soluzioni più idonee per garantire la riscossione delle entrate programmate, massimizzando l'efficienza gestionale.

### 10.3.3 IL VERSAMENTO

Il versamento di cui all'articolo 181 del TUEL costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente.

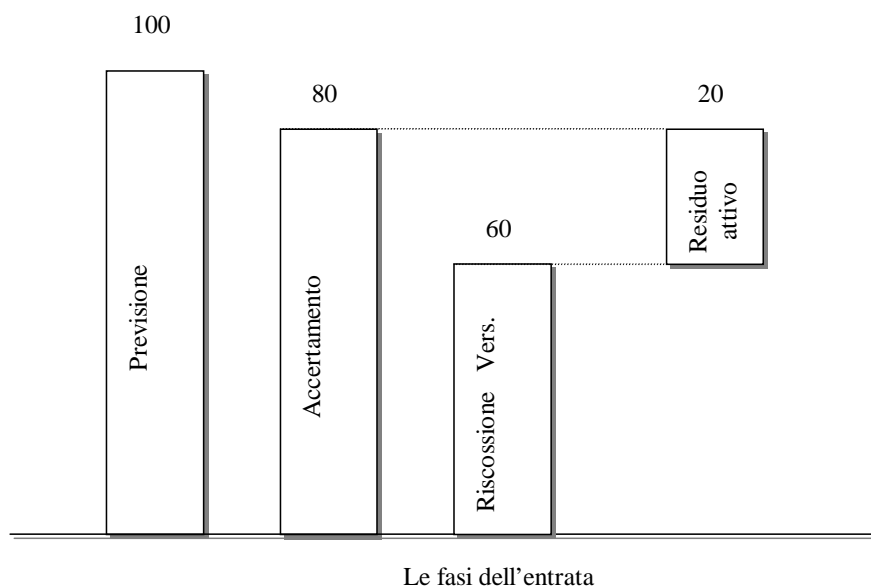
Si tenga presente che le operazioni giornaliere effettuate dal tesoriere danno luogo ad un saldo positivo (se le entrate superano i pagamenti) o negativo (viceversa):

- l'eccedenza va riversata, per gli enti sottoposti al regime della cosiddetta "tesoreria unica" nel conto di contabilità speciale detenuto presso la sezione di tesoreria provinciale dello stato (Banca d'Italia);
- il saldo negativo comporta il suo prelievo dal conto di tesoreria unica.

Le operazioni di prelievo o versamento avvengono in stanza di compensazione con uno sfasamento temporale di tre giorni per effetto del riconoscimento da parte della Banca d'Italia a favore dell'istituto tesoriere, di una valuta di comodo a ristoro dell'attività espletata.

### 10.3.4 I RESIDUI ATTIVI

L'articolo 189 del TUEL definisce i residui attivi come " le somme accertate e non riscosse entro il termine delle'esercizio".



E' opportuno chiarire come essi possono essere generati dalla gestione di competenza ma possono provenire anche da esercizi precedenti ed essere riportati anche a quelli futuri nel caso di mancato incasso delle somme nel corso dell'anno.

Le condizioni del permanere dell'accertamento devono essere costantemente verificate e formalizzate annualmente dai responsabili dei servizi competenti, prima della deliberazione del

rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, dei crediti accertati, particolarmente di quelli riferiti agli anni precedenti e riportati a residuo.

La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi, responsabili del procedimento con il quale è stata accertata l'entrata nell'esercizio di competenza.

Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito, o di dubbia esigibilità. In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione.

I residui attivi eliminati per insussistenza o per intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. I residui eliminati per dubbia esigibilità sono inseriti nel conto del patrimonio tra le attività per immobilizzazioni finanziarie fino al compimento dei termini di prescrizione, oppure all'accertamento della definitiva inesigibilità.

#### 10.4 LA GESTIONE DELLE SPESE

La necessità di esaminare l'evoluzione di ciascuna obbligazione pecuniaria a carico dell'ente pubblico, dal suo concepimento fino alla sua estinzione, ha imposto che venissero individuate distinte ed autonome fasi costitutive, evolutive ed estintive della spesa. Va ribadito che tale circostanza giustifica la differente terminologia tra "spesa" e "uscita" adoperata dalla contabilità finanziaria (pubblica) rispetto alla contabilità generale:

- la prima rivolge la sua attenzione alla "spesa" che rileva le vicende dell'obbligazione pecuniaria prima ancora che sorga e, cioè, sin dal momento dell'autorizzazione a spendere (cosiddetta "fase di diritto") e ne segue l'evoluzione fino a misurare l'esborso monetario che quella obbligazione estingue (cosiddetta "fase di fatto");
- la seconda entra in azione soltanto dopo che l'obbligazione pecuniaria, con la consegna del bene o la prestazione del servizio, è materialmente sorta e rileva l'insorgere del debito verso i terzi (aspetto finanziario o numerario) ed il corrispondente costo (aspetto economico). Successivamente, sotto il profilo finanziario registra l'esborso monetario (uscita di cassa) che quel debito estingue, espressione di un mero fatto permutativo del patrimonio giacché ad una riduzione delle disponibilità liquide (attività) corrisponde una riduzione dei debiti (passività).

L'attivazione del procedimento di spesa avviene nel rispetto degli stanziamenti contenuti nel sistema di bilancio che assumono, riguardo alla spesa da sostenere, valenza autorizzatoria con riferimento alla collocazione funzionale, alla natura economica dei fattori produttivi ed al collegamento con i progetti e programmi dell'ente.

##### 10.4.1 GLI IMPEGNI

L'impegno previsto dall'articolo 183 del D. Lgs. 267/2000 è il momento finale della prima fase del procedimento di spesa, a conclusione del quale, sussistendo *un'obbligazione giuridicamente perfezionata*, sono determinati ed individuati i seguenti elementi costitutivi:

- la somma da pagare;

- il soggetto creditore;
- la ragione del debito;
- il vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Si ricorda che esso viene assunto con un atto amministrativo del responsabile del servizio: tale atto è definito “determinazione” che debitamente firmata e sottoscritta è trasmessa alla ragioneria e diventa esecutiva con l’apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario.

Infatti un’obbligazione giuridicamente *costituita* con la determinazione di tutti gli elementi costitutivi dell’impegno, si *perfeziona* con la conseguente apposizione, da parte del responsabile del servizio finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, anche ai fini dell’esecutività del provvedimento di spesa ( principio autorizzatorio).

E’ interessante ribadire che l’impegno, nel suo significato giuscontabilistico, è “*l’accantonamento delle somme occorrenti per determinate spese che comporta, finché sussiste, l’indisponibilità di tali somme per altri fini*”. Esso presuppone un’obbligazione giuridicamente perfezionata (validamente costituita nei suoi elementi strutturali – soggetto, oggetto, contenuto, ecc. – ed efficace), cioè un vincolo perfetto ed irrevocabile capace di far nascere un diritto soggettivo in capo al terzo.

Ciò precisato bisogna al contempo sottolineare come esso sia stato oggetto, fin dalle origini, di differenti interpretazioni per la scarsa chiarezza riscontrabile nella definizione fornita dal legislatore nei vari testi<sup>178</sup>.

Infatti, se appare facilmente comprensibile che esso rileva il momento in cui l’organo o il soggetto competente, dispone che una determinata somma sia erogata a favore di un terzo creditore, non è altrettanto facile definire il momento in cui l’obbligazione dell’ente viene a definirsi. Non sempre, cioè, l’operazione di scritturazione contabile con la quale si vincola una somma ad un determinato utilizzo, impedendo che la stessa possa essere finalizzata per altri scopi<sup>179</sup>, viene a rilevare una obbligazione perfezionata dell’ente verso terzi.

A riguardo la letteratura contabile di settore e lo stesso legislatore sono arrivati a distinguere da un lato “l’impegno giuridico” e, dall’altro, “l’impegno contabile” secondo altri<sup>180</sup> ancor meglio definibili, quali rispettivamente “impegno di spesa” ed “impegno di fondi”.

---

<sup>178</sup> Interessante a riguardo l’analisi condotta da P. D’Alvise nei primi del 900 trattando degli impegni contrattuali . Nel testo *Contabilità di Stato*, cit, 1919, egli sottolineava. “ Vi è, infine, il problema del momento in cui deve tener conto del vincolo ai fondi di bilancio, per riuscire a rattenere le spese nei limiti costituzionali di questo. E’ certo che la corte dei conti può limitarsi a prendere nota degli impegni, anche di fronte al bilancio, quando le pervengono i contratti approvati per la registrazione che a lei spetta; giacché, in via normale, lo Stato non può dirsi obbligato che dopo avvenuta la registrazione alla corte.”Dopo una disamina delle varie alternative nelle quali si mettevano in evidenza le difficoltà legate a periodi temporali eccessivamente lunghi tra la prima autorizzazione e la reale definizione dell’obbligazione, l’autore conclude richiamando gli scritti di G. Prada – Determinazione degli impegni di bilancio – Progetto per lo svolgimento pratico della relativa contabilità, Roma Tip. Elzeviriana, 1897 , p. 3,4) che “E’ dunque razionale cogliere gli impegni di fronte al bilancio al primo inizio delle relative formalità, alla prima autorizzazione, dal momento insomma in cui sono semplici impegni autorizzati dal potere esecutivo, e quindi coll’importo presunto più attendibile; altrimenti il controllo ministeriale ha minori probabilità di trattenerli nei limiti costituzionali. Il controllo simultaneo ha luogo durante l’esecuzione dei contratti e quello postumo va esercitato una prima volta in sede di liquidazione, ed un’altra in sede di pagamento.”

Per un approfondimento ulteriore sul tema si veda anche l’exkursus sulla disciplina dell’impegno di spesa nella legge di contabilità generale di M.V. Lupò Avigliano in *L’esecuzione del bilancio*, in AA.VV. *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino 1999;

<sup>179</sup> “l’impegno ha il doppio effetto giuridico di autorizzare il governo a disporre il pagamento della somma impegnata , e di rendere indisponibile questa medesima somma per pagamento diverso da quello cui l’impegno l’ha destinata” G. Ingresso, *Diritto Finanziario*, Napoli 1954, p.708.

<sup>180</sup> Cfr. C. Bentivenga, *Elementi di contabilità pubblica*, Vol. I, Milano 1970, p. 311

L'impostazione che vede differenziare l'impegno giuridico e quello contabile non è stato sempre accettato dalla dottrina amministrativa che ravvisa, nell'impegno assunto, delle conseguenze giuridiche che possono poi avere riflessi esterni ( nel caso di impegno giuridico) o solo interni ( in quello contabile) <sup>181</sup>.

Al contrario, la distinzione tra impegno di spesa e di fondi appariva più consona al periodo storico in questione, riallacciandosi ad una distinzione tra procedimento amministrativo e procedimento contabile tanto cara alla dottrina del tempo.

Nel corso del testo preferiremo riferirci alle prime espressioni (impegno giuridico e contabile) evidenziando come il primo metta in risalto una posizione debitoria definita nei confronti di terzi mentre, la seconda, quantunque rilevata contabilmente allo stesso modo ( riportata cioè nel mastro impegni) appare vincolante solo per la Pubblica Amministrazione che non potrà destinare più detta somma per altri scopi, anche se, non risulta ancora chiaramente individuata la figura del creditore.

Si tratta di una differenza che ha riflessi non solo sul bilancio di competenza dove trovano iscrizione fatti amministrativi incompleti che evidenziano spese non ancora dettagliatamente definite ma, anche, nella cosiddetta "gestione residui" in quanto le somme che misurano impegni contabili in ogni caso sono presi in considerazione, al termine dell'esercizio, nella determinazione del risultato di amministrazione.

Rientrano nella fattispecie degli impegni contabili:

- le prenotazioni di impegni
- gli impegni impropri.

#### ***10.4.1.1 La prenotazione d'impegno***

A differenza dell'impegno il cui presupposto è il perfezionamento giuridico di una obbligazione di spesa con sicuri riflessi all'esterno dell'ente, la "prenotazione d'impegno" si manifesta in tutti quei procedimenti di spesa per i quali le modalità operative di esecuzione degli obblighi contrattuali presentano una marcata progressività nel tempo. La prenotazione d'impegno si caratterizza come un atto a mera valenza interna con il quale, nell'ambito delle disponibilità del pertinente stanziamento di bilancio, si appone il provvisorio vincolo su di una somma stimata come occorrente, in assenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata.

L'istituto della prenotazione d'impegno, già noto come "pre-impegno" o "impegno provvisorio" è stato introdotto in relazione alle procedure ad evidenza pubblica in via di espletamento allo scopo di favorire un'economia di atti e garantire validità ultrannuale ai provvedimenti relativi alle gare formalmente adottati.

Con l'atto di indizione della gara per l'individuazione del contraente, che solitamente assume la forma della "determinazione a contrattare", viene disposto un accantonamento sul pertinente intervento di bilancio a tutela dell'esposizione finanziaria futura dell'ente nei confronti del fornitore di beni o prestatore di servizi. Tale accantonamento non può considerarsi impegno poiché quest'ultimo presuppone necessariamente un altro atto dal quale scaturisca l'obbligazione giuridica a pagare una determinata somma.

---

<sup>181</sup> "Qualcuno suole chiamare il primo "impegno giuridico" ed il secondo "impegno contabile". In disparte la discrepanza fra la forma espressiva ed il contenuto obiettivo, occorre avvertire come quest'ultimo modo di espressione del fenomeno in esame può condurre a gravi equivoci, facendo apparire come produttivo di effetti giuridici solamente il primo impegno e non anche il secondo, il quale sarebbe declassato ad un ruolo <<meramente contabile>>" S. Buscema, op. cit. Vol I p. 234

La prenotazione d'impegno relativa alla procedura in via di espletamento per la quale entro il termine dell'esercizio non sia stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decade e costituisce economia della previsione di bilancio alla quale era riferita, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.

Quando, invece, 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. Certamente il caso previsto dalla norma dà luogo ad un impegno improprio del tipo "latente" definibile anche "tecnico". Esso costituisce indubbiamente un'eccezione alla regola che presuppone, per l'attivazione della fase dell'impegno, il perfezionamento giuridico dell'obbligazione. La particolare fattispecie di impegno latente è stata introdotta con la finalità di evitare che i provvedimenti relativi a gare indette ma non aggiudicate alla fine dell'esercizio potessero decadere con la conseguenza di dover ripetere, nel nuovo esercizio e compatibilmente con le sorti del nuovo bilancio, tutta la procedura ad evidenza pubblica.

#### ***10.4.1.2 Gli impegni impropri***

Un'ulteriore eccezione alla regola generale (impegno = obbligazione giuridicamente perfezionata) è quella prevista dall'articolo 183 c.5 del TUEL che considera automaticamente impegnate le spese in conto capitale per il corrispondente ammontare del finanziamento derivante da:

- mutuo a specifica destinazione;
- applicazione della quota dell'avanzo di amministrazione;
- emissione di prestiti obbligazionari;
- entrate proprie accertate.

Sono altresì impegnate automaticamente con l'approvazione del bilancio le spese correnti e di investimento finanziate con accertamenti di entrata che la legge considera vincolate.

In tali casi, l'impegno automatico è previsto sia a garanzia dell'utilizzo delle entrate per la destinazione cui sono vincolate, e sia in considerazione del fatto che la tipologia di spese considerate, per essere effettuate, necessitano di procedure più o meno laboriose che implicano il rischio di non poter essere concluse prima della chiusura dell'esercizio di competenza con la conseguenza di mandare in economia gli stanziamenti ed attendere che sia accertato l'avanzo di amministrazione per il successivo utilizzo.

Affinché un impegno di tale natura possa essere conservato tra i residui passivi necessita che la correlata entrata, vale a dire la sua precipua fonte di finanziamento, sia stata accertata, cioè, sia sorto il diritto a riscuotere una data somma nei confronti di un terzo debitore ad una ben definita scadenza: meglio ancora se quella somma, poi, sia anche stata realizzata, cioè riscossa.

#### ***10.4.1.3 Gli impegni pluriennali***

La natura autorizzatoria del bilancio pluriennale permette all'ente locale, a differenza di quanto accade nel bilancio dello Stato e delle Regioni l'assunzione di spese che impegnino più esercizi. Detta operazione è, naturalmente subordinata alla espressa previsione nel bilancio pluriennale del periodo di riferimento in quanto dette spese ovvero le quote di dette spese da imputare su più anni, sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale.



Il responsabile del Servizio economico finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e ad annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa.

Della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei requisiti dell'indispensabilità, dell'utilità, della convenienza e dell'economicità, dei quali dare atto nei provvedimenti di prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione relativi.

Per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto. Il Servizio economico finanziario provvede annualmente ad iscrivere e ad adeguarne la previsione in bilancio richiamando l'atto originario autorizzativo della spesa.

In nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri.

#### **10.4.1.4 Gli impegni automatici**

Al di là delle regole generali appena descritte, per alcune determinate spese fisse e ricorrenti il legislatore ha previsto *impegni automatici*, nel senso che non sono necessari altri atti se non quello dell'approvazione del bilancio. Si tratta di spese in ordine alle quali gli amministratori non hanno alcun margine di discrezionalità e che discendono da scelte operate in esercizi passati e che si sono consolidate negli anni. La disposizione determina una notevole economia di atti e, se da un lato produce un positiva accelerazione delle procedure connesse alla erogazione delle spese, dall'altro non altera sostanzialmente il concetto di impegno in quanto concerne spese per le quali si rinvengono tutti gli elementi richiesti dalla norma per ritenerle formalmente impegnate.

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;
- b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;
- c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.

Va osservato che per le spese del personale l'automatismo riguarda esclusivamente la parte fissa della retribuzione e gli oneri riflessi relativi, mentre la parte accessoria, finanziata dal fondo per il miglioramento dei servizi, pur essendo dal contratto strettamente vincolata a tale finalità (tanto che l'economia di spesa eventuale è destinata ad incrementare il fondo per l'anno successivo), necessita di un altro atto d'impegno, solitamente contenuto nella deliberazione di riparto del fondo agli uffici ed ai servizi oppure affidata al piano esecutivo di gestione, per gli enti che lo adottano. Le previsioni delle spese per il personale, pur essendo basate su stime attendibili, devono necessariamente essere sottoposte a frequente monitoraggio nel corso dell'esercizio, al fine della conservazione degli equilibri complessivi di bilancio, impedendo che si possano realizzare su tali stanziamenti pericolose sottostime o, viceversa, forti economie. Certamente alla fine dell'esercizio dovranno essere conservate le sole somme effettivamente ancora dovute, evitando che si generino inutili e illegittimi residui impropri o di stanziamento.

Le previsioni delle spese contemplate alla lettera b) dovranno rispecchiare fedelmente le obbligazioni pecuniarie che matureranno nell'esercizio desumibili dai piani di ammortamento dei mutui e prestiti contratti dall'ente locale.

Gli impegni di cui alla lettera c) abbracciano diverse tipologie di spesa, alcune delle quali sono perfettamente quantificabili in sede previsionale (canoni di locazione e di noleggio, indennità agli amministratori, compensi per collaborazioni, tasse di possesso, premi di assicurazione, ecc.). Altre spese, invece, sono basate su stime che meritano una costante verifica di attendibilità: alcune sono collegate alle spese per il personale (Irap, nel caso delle regioni) o ai gettoni di presenza degli organi politici ed altre provengono da contratti di somministrazione periodica o continuativa (telefono, elettricità, acqua e gas).

#### ***10.4.1.5 I pareri e le attestazioni del servizio finanziario***

Il servizio finanziario su ogni determinazione dirigenziali di impegno di spesa deve apporre, a pena di nullità di diritto, il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Tale disposizione è finalizzata a garantire l'equilibrio effettivo del bilancio ed il buon andamento dell'azione amministrativa, evitando che possano prodursi ordinazioni irrituali, prive cioè, del preventivo impegno di spesa formalmente assunto.

Il parere o visto di regolarità contabile da parte del servizio finanziario deve attestare che il provvedimento (delibera o determina), oltre al rispetto delle competenze proprie dei soggetti dell'ente, contenga l'esatta imputazione della spesa alla pertinente partizione del bilancio ed a riscontrare la capienza del relativo stanziamento.

L'accertamento della regolarità contabile, deve riguardare in particolare:

- il rispetto delle competenze proprie dei soggetti che adottano i provvedimenti;
- la regolarità della documentazione;
- il corretto riferimento del contenuto della spesa alla previsione di bilancio annuale ed ai programmi e progetti del bilancio pluriennale;
- l'esistenza del presupposto dal quale sorge il diritto dell'obbligazione.

Il servizio finanziario deve prestare attenzione oltre che alla disponibilità del fondo sul relativo stanziamento, anche alle eventuali correlazioni esistenti con entrate aventi specifica destinazione o la cui utilizzazione sia subordinata alla loro effettiva realizzazione. A differenza del parere di regolarità contabile che è riservato alle proposte di deliberazioni che non riguardano atti di gestione, il visto attestante la copertura finanziaria si configura, invece, come un vero e proprio atto di controllo al quale è subordinata l'efficacia del provvedimento di spesa adottato dal responsabile del servizio.

#### **10.4.2 LIQUIDAZIONE DELLE SPESE**

La fase della liquidazione della spesa prevista dall'articolo 184 del TUEL interviene immediatamente dopo la prestazione da parte del terzo e dopo gli opportuni e necessari riscontri circa la regolarità di detta prestazione e la sussistenza di idonea documentazione per la determinazione della somma certa e liquida che spetta al creditore. E' necessario, cioè, che alla base del pagamento vi sia una valida obbligazione giuridica a dare e che l'ammontare della somma sia stato determinato o sia determinabile mediante mere operazioni aritmetiche.

Essa compete allo stesso servizio che ha effettuato l'impegno di spesa il quale deve procedere dopo aver accertato che tutti gli adempimenti a carico del creditore, nascenti dall'obbligazione da cui è scaturito l'impegno, siano stati perfettamente svolti. Il riferimento è anche agli adempimenti fiscali e contributivi, nonché al rispetto della normativa vigente in materia di sicurezza sul lavoro.

L'ammontare della somma certa e liquida che viene a determinarsi nella fase della liquidazione può anche essere minore rispetto alla previsione adottata al momento del perfezionamento dell'obbligazione mentre non potrebbe essere assolutamente superiore alla somma impegnata in bilancio poiché una tale evenienza concretizzerebbe la fattispecie del debito fuori bilancio. Buona norma è rappresentare tale circostanza nell'atto finale di liquidazione al fine di consentire la cancellazione dell'impegno superfluo ed evitare, così, di riportare inutili residui passivi che non rappresentano alcun debito dell'ente nei confronti del terzo creditore.

Al servizio finanziario spetta il controllo dal punto di vista amministrativo, contabile e fiscale di tutti gli atti della fase di liquidazione che vengono trasmessi dal responsabile del servizio proponente. Tale circostanza impone che il responsabile del servizio finanziario effettui la verifica della sussistenza di tutti gli atti a corredo della proposta liquidazione ripercorrendo le fasi del controllo legale già esercitato teoricamente dal responsabile del servizio proponente ed accerti la reale sussistenza della copertura finanziaria della spesa in discorso e che la medesima sia stata assunta con un formale atto di impegno.

### **10.4.3 ORDINAZIONE**

L'ordinazione è una fase successiva attraverso la quale l'ente, a mezzo di un titolo di spesa tratto all'ordine del tesoriere, promuove l'estinzione della sua obbligazione pecuniaria passiva. L'ordinazione è disposta a mezzo di mandati di pagamento trasmessi dall'ente al tesoriere con tempi e modalità stabiliti nel regolamento di contabilità e nella convenzione regolante il servizio di tesoreria.

Il titolo di spesa ha la struttura di un ordine amministrativo diretto al tesoriere la cui efficacia si estende oltre che al predetto soggetto anche nei confronti del terzo creditore. Il mandato di pagamento è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi vigenti e contiene tutti i dati necessari per verificare la regolarità contabile e finanziaria e per individuare gli elementi del rapporto obbligatorio che con l'ordine di pagamento e con l'erogazione della somma da parte del tesoriere viene a trovare il suo punto di chiusura. Esso contiene almeno i seguenti elementi:

- il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- la data di emissione;
- l'intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui;
- la codifica;
- l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA;
- l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;

- le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;
- il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione.

Con l'ordinazione viene impartita al tesoriere anche la disposizione sulle modalità di estinzione del mandato. In mancanza di specifica diversa richiesta del creditore, l'ordinazione si intende con pagamento in tesoreria e rilascio di quietanza diretta. Qualora i creditori ne facciano richiesta, la disposizione di pagamento può contenere le seguenti modalità agevolative più comuni e le relative spese di esecuzione cederanno a carico del richiedente:

- a) accredito in conto corrente bancario o postale intestato al creditore, a mezzo bonifico o accredito per cassa;
- b) commutazione in assegno circolare o vaglia cambiario non trasferibile intestato al creditore;
- c) commutazione in vaglia postale ordinario non trasferibile a favore del creditore;
- d) commutazione in assegno postale localizzato intestato al creditore.

Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere. Nessun mandato può essere estinto se privo della codifica.

È previsto l'obbligo a carico del tesoriere di pagare, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento, le somme derivanti da obblighi tributari, le somme iscritte a ruolo e le somme risultanti da delegazioni di pagamento. Sono fattispecie di pagamento inderogabili il cui mancato adempimento può produrre danni patrimoniali all'ente. Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso l'ente emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.

#### **10.4.4 IL PAGAMENTO**

Il pagamento, anch'esso definito dall'articolo 185, è la fase finale del procedimento di spesa e consiste nell'operazione con la quale si dà esecuzione, da parte del tesoriere, all'ordine contenuto nel mandato di pagamento. Si ricorda che l'obbligazione pecuniaria si ritiene estinta soltanto nel momento dell'effettivo pagamento della somma dovuta ( fase a rilevanza esterna), non essendo sufficiente la sola emissione del mandato.

Al fine di consentire al tesoriere di verificare che i mandati risultano emessi entro i limiti fissati nel bilancio di previsione, l'ente è tenuto a trasmettere in tesoreria il bilancio di previsione approvato, nonché tutte le deliberazioni di variazione e di prelievo dal fondo di riserva mentre per i pagamenti in conto residui, il tesoriere può procedere all'estinzione dei relativi mandati soltanto se la partita a debito trova riscontro nell'elenco dei residui passivi sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario consegnato al tesoriere medesimo.

Nel periodo intercorrente l'inizio dell'esercizio e l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, la verifica della sussistenza delle condizioni di legittimità da parte del tesoriere per l'estinzione dei mandati di pagamento emessi in conto residui può essere risolto attraverso la trasmissione, a inizio esercizio, di un elenco provvisorio dei residui passivi debitamente sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario. In caso di gestione provvisoria risulta, indubbiamente, carente, la condizione della sussistenza del bilancio, che non consente al tesoriere la verifica del rispetto del limite degli stanziamenti. E, tuttavia, a garanzia della continuità della gestione, il tesoriere non può rifiutarsi di estinguere i mandati di pagamento emessi in forza delle disposizioni sulla gestione provvisoria. Nel caso di esercizio provvisorio la verifica del rispetto del limite degli stanziamenti e delle condizioni di legittimità può essere eseguita attraverso il bilancio già deliberato.

In via generale le norme di diritto comune contenute nel codice civile si applicano alla esecuzione del rapporto obbligatorio di cui è parte la p.a. Tuttavia, nei suoi confronti valgono alcune eccezioni giustificate dalla sua particolare posizione. Infatti, in deroga all'art. 1181 c.c. si ammette che la p.a. possa adempiere alla propria obbligazione attraverso adempimenti parziali e che in deroga all'art. 1182 c.c. il pagamento di somme di denaro di cui sia debitore l'ente pubblico debba avvenire presso la tesoreria dello stesso ente piuttosto che presso il domicilio del creditore. In relazione, poi, ad eventuali chiamate in giudizio, la giurisprudenza ha affermato che per le cause relative ad obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro dovute da pubbliche amministrazioni la competenza territoriale spetta all'autorità giudiziaria del luogo in cui ha sede il tesoriere, il quale deve procedere al relativo pagamento a seguito di regolare mandato.

#### **10.4.5 RESIDUI PASSIVI**

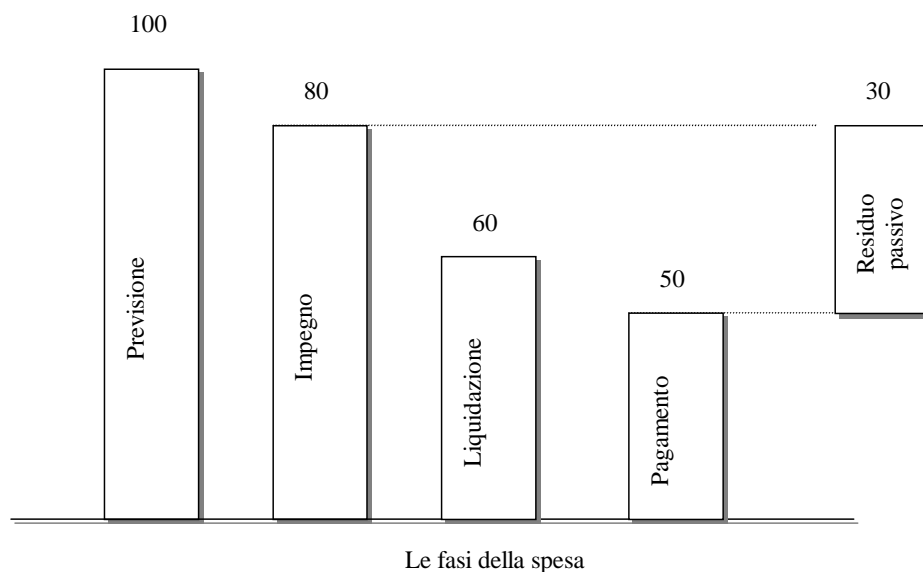
Dal lato della spesa il legislatore definisce residui passivi nell'articolo 190 del TUEL come le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio, e fa divieto di conservare tra gli impegni le somme non impegnate le quali costituiscono economia di spesa e a tale titolo partecipano al risultato di gestione.

Così come appena chiarito, gli impegni che al termine dell'esercizio risultano ancora da pagare confluiscono tra i residui; però, quello che preme di sottolineare è che non tutti i residui passivi costituiscono veri e propri debiti, perché tra i residui passivi potrebbero esser compresi anche "debiti in corso di formazione" o addirittura "non debiti", così come preme evidenziare che alcuni debiti già formati, potrebbero non risultare dai residui passivi per il fenomeno dei ratei.

Esempi di residui passivi riflettenti "debiti in corso di formazione" sono quelli riferibili a procedure selettive espletate regolarmente e conclusesi con la nascita di un rapporto contrattuale, che però non ha ancora generato l'obbligazione pecuniaria vera e propria, per il motivo per cui la prestazione di servizi non sia stata ancora espletata. In tali casi vi sono tutti i crismi dell'impegno, ma non si è generato in termini economici alcun costo.

Esempi di "non debiti" sono costituiti da residui passivi relativi a prenotazioni di spesa per gare bandite e non concluse entro la fine dell'esercizio.

L'elenco analitico dei residui attivi e passivi, distintamente e per anno di provenienza, costituisce un allegato obbligatorio al rendiconto finanziario.



#### 10.4.6 I REGISTRI CONTABILI

Le singole scritture contabili rilevate con il metodo della partita semplice trovano iscrizione attraverso apposite annotazioni in specifici registri<sup>182</sup> quali:

- il *giornale di cassa* nel quale, in separate sezioni, erano riportati gli incassi ed i pagamenti dell'esercizio conducendo, al termine dello stesso, alla determinazione del fondo di cassa inteso quale sommatoria di quello iniziale e delle variazioni positive e negative intervenute.
- il *libro mastro* a sua volta divisibile in un "mastro entrate" ed un "mastro spese" in cui riportare, per ciascuna unità elementare di bilancio, le previsioni iniziali, le eventuali variazioni definite in corso d'anno, le somme accertate o impegnate, gli importi riscossi o liquidati, e le somme pagate o versate;
- il *libro mastro dei residui attivi e passivi* nel quale dovevano essere evidenziate le situazioni pregresse riferite agli anni precedenti ed in cui, ancora una volta, e per ciascuna unità elementare di bilancio, si riporta la consistenza iniziale delle somme impegnate e non pagate, o di quelle accertate e non rimosse per evidenziarne, al termine dell'esercizio, le movimentazioni da esse assunte.

Detti documenti permettevano una rappresentazione complessiva di tutti gli accadimenti gestionali aventi riflessi sul bilancio e venivano generalmente sintetizzati dallo stesso legislatore oltre che dalla dottrina, con l'espressione "gestione del bilancio", a sua volta distinguibile in una "gestione delle entrate" ed in una "gestione delle spese".

E' opportuno precisare che le rilevazioni contabili, attuate in relazione a quanto disposto dal regolamento di contabilità dell'ente, devono essere tenute nel rispetto dei seguenti principi:

- cronologia delle registrazioni;

<sup>182</sup> A questi due libri, poi, normative specifiche relative allo Stato o agli altri enti aggiungevano ulteriori documenti che, però erano sempre di contorno.

- inalterabilità delle scritture ed evidenza delle successive eventuali rettifiche;
- sicurezza della conservazione dei dati;
- tempestività delle rilevazioni in relazione ai fatti gestionali cui si riferiscono;
- collegabilità delle registrazioni contabili con gli atti amministrativi e gestionali che li hanno generati;
- tracciabilità delle operazioni se rilevate con supporto informatico.

Inoltre devono consentire l'applicazione sia nelle scritture dell'ente che sui documenti contabili prodotti delle codifiche previste dalla modulistica definita dall'ordinamento e di tutti i codici necessari per assicurare la rilevazione centralizzata dei flussi di finanza pubblica in vigore.

#### 10.4.7 I LIMITI DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA

Alla luce degli approfondimenti dei paragrafi che precedono, volendo riassumere il sistema di contabilità pubblica finanziaria, anche al fine di spiegare i motivi che hanno portato il legislatore ad abbandonare il modello descritto a favore di uno basato su rilevazioni economico-patrimoniali, potremmo riscontrare come esso presenti dei limiti informativi che con il passare degli anni e, con l'avvento di un rapporto nuovo dell'ente pubblico con il territorio in cui è deputato ad operare, si sono sempre più acuiti, generando una richiesta di modifica da parte degli stessi politici ed operatori, incapaci di gestire l'azienda con gli strumenti contabili a disposizione.

In particolare, volendo riassumere i limiti che esso presenta, potremmo riscontrare come questi siano riconducibili a due ordini e precisamente:

- a) quelli relativi alla natura esclusivamente finanziaria del modello<sup>183</sup>
- b) quelli riguardanti la volontà di utilizzare strumenti contabili per la gestione organizzativa e per la definizione dei rapporti interorganici dell'ente.

Riguardo il primo aspetto bisogna rilevare come le maggiori difficoltà riscontrate sono da imputare alla natura finanziaria del sistema che, favorendo l'aspetto originario della rappresentazione dei fatti aziendali, dimentica completamente tutti quegli altri che, quantunque non trovino nell'aspetto numerario una loro misurazione, sono ugualmente da tenere in considerazione ai fini di una valutazione complessiva degli accadimenti gestionali.

Si pensi, a titolo di esempio, ad una donazione di beni (quadri di valore) o, ad un incendio che distrugge un immobile patrimoniale (si pensi ad una scuola).

In entrambi i casi la contabilità finanziaria non opera alcuna scritturazione in quanto nessuno dei due fatti genera un aspetto finanziario originario da cui far discendere quello economico successivo. Si tratta di situazioni che si riflettono esclusivamente sul patrimonio aziendale (la prima attraverso un

---

<sup>183</sup> Trattando delle caratteristiche e dei limiti della contabilità finanziaria pubblica M. Zuccardi Merli sostiene "A tal proposito si deve, innanzi tutto tenere presente che il sistema di contabilità finanziaria pubblica si caratterizza per il fatto che: 1) considera sotto l'aspetto finanziario della gestione rilevando le entrate e spese; 2) si basa su una specifica regolamentazione giuridico amministrativa; 3) si avvale di strumenti contabili di pianificazione, programmazione e controllo individuabili nel bilancio pluriennale, nel bilancio annuale di previsione e nel rendiconto finanziario e patrimoniale." *Il sistema informativo contabile per l'azienda comune* p. 233 in *L'Azienda Comune* (A cura di L. Anselmi) Maggioli editore 1995

suo incremento, la seconda con un decremento) e che, nello stesso tempo dovrebbero trovare una corrispondente rilevazione sotto l'aspetto economico che, però, nel sistema contabile descritto è trascurato<sup>184</sup>.

Ma la problematica contabile sollevata si rileva anche in quei casi in cui gli accadimenti gestionali trovano nella contabilità finanziaria un momento finanziario da prendere in considerazione. Se confrontiamo le modalità di contabilizzazione di un "acquisto di beni" generico secondo logiche del modello finanziario e di quello "economico patrimoniale" ci rendiamo conto che l'assenza di una rilevazione duplice del fenomeno ha ripercussioni sulla capacità di misurare gli equilibri aziendali dati dall'equazione tra risorse economiche impegnate e soddisfacimento dei bisogni della collettività. In altri termini il frazionamento della vita di una azienda in periodi limitati e costanti quali appunto gli "esercizi", impone delle rettifiche che le rilevazioni semplici di natura finanziaria non sono in grado di esprimere. Ne consegue che l'intero modello appare carente nel momento in cui si vogliono rappresentare tutti i processi produttivi non ancora conclusi alla fine di un esercizio e per i quali sussistono "rimanenze", l'utilizzo in quota parte di beni a fecondità ripetuta ai processi produttivi ed erogativi (ammortamento economico), le rilevazioni anticipate o posticipate di natura finanziaria rispetto alla corretta imputazione al periodo di riferimento da un punto di vista della competenza economica (ratei e risconti), oltre a trascurare tutti gli eventi misuratori di rischi per fatti già accaduti o, al contrario "pagamenti per spese future".

Il modello finanziario riteneva possibile recuperare l'aspetto economico delle operazioni attraverso ulteriori classificazioni della spesa e dell'entrata<sup>185</sup>.

Non a caso, sia nel precedente ordinamento dello Stato che degli enti locali sussisteva una articolazione sia delle entrate (rimasta pressoché inalterata ai giorni nostri) sia delle spese (quest'ultima modificata per dar maggior risalto ai fattori produttivi) in cui, secondo il raggruppamento si voleva rievocare in qualche modo la dimensione non finanziaria degli atti amministrativi che andavano a misurare.

Avevamo, in tal modo, le entrate tributarie che avrebbero dovuto misurare i proventi di natura tributaria, o quelle extratributarie in cui riassumere i proventi di natura patrimoniale dell'ente o, nella parte spesa, una classificazione tra spese correnti ed in conto capitale che già avrebbe dovuto suddividere le operazioni misuratrici di costi pluriennali da quelle che al contrario erano assimilabili all'acquisizione di beni di consumo.

Detta articolazione, però, appariva del tutto inadeguata, in quanto non risolveva le problematiche legate alla misurazione dei fatti aziendali secondo il principio di competenza economica.

A questa prima riflessione sul modello da un punto esclusivamente contabile dobbiamo poi aggiungere ulteriori riflessioni che investono anche l'aspetto giuridico che si è sempre più sovrapposto al primo. Ne consegue che, come vedremo in seguito, non sempre il momento finanziario di un evento rilevante ai fini aziendali trovava misurazione attraverso l'accertamento e l'impegno, in quanto in molti casi la norma giuridica, poco chiara, ha dato luogo ad interpretazioni distorsive sulle modalità di contabilizzazione, facendo distinguere un principio di competenza giuridica da uno finanziario.

---

<sup>184</sup> A riguardo G. Catturi : "L'aspetto gestionale più appariscente e più significativo dell'attività erogativa è sicuramente quello finanziario. Ciò non toglie che possa essere opportunamente individuato un aspetto economico nella gestione di tale tipo di azienda soprattutto quando si effettua un investimento di risparmio o si trasforma un investimento esistente, oppure si provvede a mantenere un'attività produttiva inserita nell'azienda medesima o, comunque, ogni qual volta si è di fronte ad una erogazione di fattori destinati alla produzione o ad una acquisizione di beni di consumo o all'utilizzazione di servizi". *Lezioni di economia aziendale* Vol.I *L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera*, Cedam, Padova, 1984, p. 195-196

<sup>185</sup> "L'equilibrio finanziario prescinde strutturalmente dalla considerazione della causa economica delle operazioni ( in effetti poi recuperata per la spesa attraverso la classificazione per destinazione, relativa ai singoli servizi)...." G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, p. 166 Maggioli Editore 1999.



Si pensi, ad esempio alla assenza di disposizioni precise in merito alla definizione dell'impegno di spesa rintracciabile nella contabilità di Stato e degli enti locali. In dette norme, infatti l'assenza di specifiche regole sulle modalità di rilevazione di un fenomeno<sup>186</sup>, sul quando rilevarlo, ed ancora, in quale dimensione farlo, ha prodotto ulteriori distorsioni della contabilità finanziaria, riducendo ulteriormente il significato informativo dei dati consuntivi.

L'esistenza di margini di discrezionalità particolarmente ampi, sia da parte della dottrina sia del legislatore, ha determinato, cioè, l'evoluzione di una prassi contabile diretta sempre più a realizzare "politiche di bilancio", da intendere come facoltà, tra possibili alternative, di scegliere soluzioni differenti per misurare e rappresentarne i valori.

Queste hanno investito sia il bilancio di previsione<sup>187</sup> attraverso sovrastima o sottostima, a seconda delle esigenze, delle entrate e delle spese, sia la gestione<sup>188</sup>, attraverso tempi e modi diversi di rilevazione di accertamenti ed impegni, ed, infine, anche il rendiconto<sup>189</sup> con soluzioni rivolte, a seconda del risultato finanziario atteso, a conservare o eliminare residui attivi e passivi.

Un ultimo riferimento ai limiti della contabilità finanziaria prende in considerazione, infine, l'aspetto autorizzatorio, a lungo ritenuto indispensabile e prevalente rispetto ad ogni altra valutazione, non ultima quella economica.

Diverse sono le motivazioni che possono aver portato alla crisi del principio autorizzatorio, ma, in questa sede, vorremo soffermarci sul significato sempre maggiore assunto dalla misurazione della soddisfazione dell'utente cittadino, certamente non quantificabile attraverso il modello contabile in esame e con la stessa difficoltà a realizzare un sistema di autorizzazioni coerente a seguito dell'incremento di funzioni e di attività dell'ente pubblico oltre che sull'introduzione di un sistema di programmazione che dà maggiore importanza agli obiettivi da conseguire.

I limiti del modello sono cioè rinvenibili nel caso di una incongruenza tra valori finanziari assegnati ed obiettivi da conseguire oltre che in una costante scarsa attenzione alle risultanze della rendicontazione ed alla loro interpretazione politica.

---

<sup>186</sup> Cfr. E. Borgonovi che sottolinea come "I valori, entrate ed uscite nel caso specifico della contabilità delle aziende pubbliche, sono espressione della gestione ma sono anche influenzati dal modo in cui sono applicati metodi e tecniche di rilevazione. Essi quindi non sono <<oggettivi>>, ma sono sempre influenzati nella loro dimensione e qualità dal modo in cui sono utilizzati i margini di discrezionalità lasciati dai metodi, dalle tecniche e dai principi contabili su aspetti quali rilevare / non rilevare un fenomeno, quando rilevarlo, in quale dimensione rilevarlo". L'autore prosegue poi individuando fattori oggettivi e soggettivi in grado di influenzare i margini di discrezionalità del soggetto preposto alla rilevazione. Tra i fattori oggettivi vi è l'esigenza di andare a ridurre le discordanze tra conoscenza e possesso del documento formale "che certifica il valore". A riguardo "la discrezionalità connessa a fattori del primo tipo può essere ridotta tramite regole di rilevazioni più precise, puntuali ed uniformi che possano aumentare il grado di precisione". Sul secondo aspetto, invece, relativo a fattori di giudizio lo stesso autore rimanda ai "principi contabili" a indirizzi di comportamento, cioè, che orientino il comportamento dei soggetti permettendo confronti spazio temporali tra risultanze contabili di enti differenti. La contabilità finanziaria, così come descritta nel corso del lavoro non è stata in grado di giungere a queste conclusioni apparendo fortemente limitata sia per quanto concerne la ricerca di principi omogenei che di norme contabili univoche.

<sup>187</sup> Il bilancio di previsione di tutti gli enti pubblici, alla luce del modello contabile utilizzato può dare luogo a politiche volte: 1) a sovrastimare le entrate al fine di gonfiare le spese che si ricorda, in particolare per gli enti locali sono collegate ai primi dal principio del pareggio finanziario; 2) a sottostimare le entrate al fine di realizzare politiche di occultamento di risorse da utilizzare in un secondo momento attraverso apposite variazioni di bilancio; 3) a sovrastimare o sottostimare le spese per motivazioni analoghe con riflessi immediati sull'entrata.

<sup>188</sup> Anche nel corso della gestione l'assenza di specifiche disposizioni su modalità e tempi di rilevazioni hanno determinato dei comportamenti differenti per cui in alcuni casi si procedeva all'accertamento o all'impegno delle somme anche in assenza di un documento definitivo, in altri, al contrario si preferiva attendere la certezza dell'evento.

<sup>189</sup> Non sono infine da sottovalutare gli effetti sul risultato di amministrazione della conservazione di residui attivi o dell'eliminazione di altri passivi che possono completamente ribaltare il segno positivo o negativo del risultato ottenuto a seguito del verbale di chiusura al 31 dicembre.

Riguardo al primo occorre aggiungere che l'evoluzione del modello finanziario verso quello da noi definito finanziario-programmatorio ha fatto assumere sempre maggior importanza al conseguimento di obiettivi che dovevano trovare espressione numerica negli stanziamenti di bilancio. In realtà la scarsa attenzione alla programmazione finora riscontrata in tutti gli enti, ha determinato notevoli incongruenze tra dati contabili e programmi con la conseguenza che organo di indirizzo e di governo si sono spesso trovati in una situazione di conflittualità ancora più accentuata dalla presenza di norme di legge che, al contempo, richiedevano determinate attività.

Se a questa valutazione aggiungiamo, poi, che le risultanze finali non sono state mai oggetto di particolare attenzione, ci rendiamo conto che il modello contabile analizzato, quantunque abbia svolto un ruolo importante sul controllo della spesa, al momento non è più in grado di svolgere un ruolo di controllo sulla gestione. L'ambiente fortemente dinamico in cui l'ente territoriale viene ad operare non consente, come in passato, un controllo formale che deve necessariamente acquisire maggiore elasticità se non vuole trasformarsi, anch'esso, in un ulteriore fattore di inefficienza anziché, come nelle intenzioni iniziali del legislatore, in strumento di controllo sostanziale.

## 10.5 LE RILEVAZIONI PATRIMONIALI

Al contrario di quanto accaduto per la gestione finanziaria quella patrimoniale non ha mai trovato una attenzione particolare da parte del legislatore, il quale, se ha disciplinato in maniera fin troppo analitica le modalità di rilevazione della gestione delle entrate e delle spese, non ha però definito regole certe nel sistema di scritture contabili relative al patrimonio.

Una spiegazione a questo difforme comportamento tenuto, è da rinvenire nell'assenza di una specifica autorizzazione annuale da parte del Parlamento nei confronti del Governo relativamente alla gestione del patrimonio che, invece, era da rintracciare nel più ampio rapporto di fiducia concesso con il voto di insediamento di quest'ultimo.

D'altra parte il patrimonio e la sua gestione non hanno rivestito, inizialmente, oggetto di attenzione da parte degli organi elettivi, maggiormente preoccupati a limitare la capacità impositiva del sovrano ( entrate ) o la sua spesa, piuttosto che a controllare l'andamento del patrimonio. In altri termini "in tale contesto storico, la gestione del patrimonio statale era svolta per conto del sovrano e, quindi, sottratta a condizionamenti e verifiche da parte della rappresentanza dei contribuenti"<sup>190</sup>.

A ciò si aggiungeva che le norme di contabilità di Stato, disciplinando attraverso specifiche disposizioni le modalità di acquisto e di vendita dei beni, intervenivano in qualche modo nella gestione patrimoniale, così come, le rendite, i censi ed i livelli, prodotti annualmente da quei cespiti capaci di avere una utilizzazione economica, producevano riflessi nella gestione contabile e quindi trovavano in essa, una rappresentazione. Ne conseguiva che gran parte delle operazioni relative al patrimonio erano, anche se molto spesso in modo indiretto già soggette a controllo. Le uniche che restavano escluse erano quelle relative ad accadimenti che non presentavano un aspetto finanziario

---

<sup>190</sup> Cfr. S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, op. cit., Vol II p. 865 ed ancora V. Caputi Jambreggi *La gestione patrimoniale in AA.VV. Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli Torino 1999 p. 153 che precisa: "la gestione patrimoniale costituisce una delle due partizioni di base ( l'altra è quella della gestione finanziaria) nelle quali risulta articolata l'amministrazione da parte degli organi pubblici di quegli interessi che, in ragione del loro contenuto economicamente rilevante, trovano immediato riflesso nel bilancio annuale di previsione e nel rendiconto consuntivo dello Stato. Infatti sin dall'impianto di una normativa contabilistica, anzi soprattutto al sorgere delle prime norme organiche di autocontrollo dell'attività finanziaria pubblica, la stessa natura patrimoniale dello Stato ( cioè la prevalenza nella struttura politico-sociale dell'epoca feudale e post feudale delle situazioni di diritto reale dell'appartenenza rispetto a quelle del credito) impose un'attenzione particolare alla gestione patrimoniale, cioè ai conti pubblici relativi all'amministrazione dei beni del Principe, nettamente sovrastante per importanza quella prettamente finanziaria ( caratterizzata quest'ultima da un accentuato interesse per il versante dell'entrata fiscale)."

originario (a titolo di esempio si pensi ad una distruzione di bene immobile o mobile per calamità naturale). Per queste ultime il legislatore riteneva sufficiente l'approvazione consuntiva da parte dell'organo competente.

Da quanto detto si evince che la stessa rilevazione finanziaria degli accadimenti gestionali rilevati con il metodo della partita semplice non consentiva una movimentazione simultanea di due ordini di conti venendo meno, dunque la possibilità di rilevare, contestualmente all'aspetto finanziario quello economico-patrimoniale.

Ne discende che gli strumenti contabili di rappresentazione della gestione patrimoniale si riducevano a dei semplici inventari, molto spesso tenuti a materia, dove venivano a riassumersi per classi omogenee, l'insieme di operazione di acquisto, vendita, utilizzazione e trasformazione.

Se analizziamo, ad esempio, il T.U., n. 383 del 1934 relativamente agli enti locali, ci accorgiamo come esso prescrivesse "di tenere un aggiornato sistema di scritture contabili idoneo sia a rappresentare che a descrivere la consistenza di tutti i beni demaniali e patrimoniali dell'Ente e a rilevare le operazioni che durante l'esercizio determinano variazioni nell'ammontare e nella specie degli stessi"<sup>191</sup> non fornendo, però, ulteriori indicazioni tanto che la normativa a cui si è fatto riferimento fino ai nostri giorni è stata la circolare n. 152000/2 del 20 luglio 1904 nella quale veniva approvata una modulistica in cui dovevano essere riassunte le risultanze di scritture inventariali relative ai singoli beni<sup>192</sup>.

In sintesi le scritture patrimoniali potevano riassumersi:

- a) *in una scheda inventariale per singolo bene*, nella quale riportare la consistenza iniziale, le eventuali variazioni di natura finanziaria o generate da "altre cause" e, quindi, la consistenza finale. Il metodo di rilevazione era quello della partita semplice in cui ogni fatto gestionale dava origine all'accensione di un solo conto che riassumeva tutta la vita del bene dalla sua acquisizione fino alla messa in disuso.

I principali dati richiesti erano:

- ❑ codice d'inventario
- ❑ classe/categoria/sottocategoria
- ❑ descrizione del bene
- ❑ caratteristiche tecniche e dimensionali
- ❑ collocazione
- ❑ consegnatario
- ❑ valutazione inventariale
- ❑ stato di conservazione
- ❑ titolo di acquisizione
- ❑ matricola

---

<sup>191</sup> Cfr. Corte dei Conti – sez. Enti locali Deliberazione n. 650 del 18 marzo 1988

<sup>192</sup> "L'inventariazione è quel complesso di operazioni di ricerca, interpretazione, rilevazione, valutazione e scritturazione degli elementi del patrimonio di un ente ad una certa data. La procedura di formazione degli inventari passa attraverso diverse fasi: A) Ricognizione che è l'operazione attraverso la quale si accerta, mediante l'indagine materiale o l'esame di scritture e documenti, la esistenza dei vari elementi patrimoniali e la loro pertinenza giuridica; B) classificazione consistente nel raggruppamento degli elementi patrimoniale ricercati in classi o categorie; C) Descrizione che consiste nella indicazione dei singoli beni che costituiscono il patrimonio; D) Valutazione che è l'operazione con la quale si attribuisce ai singoli beni, individuati, classificati e descritti, una misura monetaria, onde esprimere in un solo atto complessivo la utilità o il valore del patrimonio" A. Buscema, S. Buscema, *Contabilità degli enti locali*, Giuffrè, 1998

- b) *in alcune schede riepilogative* nelle quali sintetizzare le risultanze di quelle previste ai punti precedenti secondo la modulistica della circolare richiamata<sup>193</sup>.
- c) *in un prospetto riassuntivo della gestione patrimoniale* nel quale riportare le consistenze monetarie finali dei beni .

Un discorso del tutto analogo era rinvenibile nella legge di contabilità di Stato e nel regolamento di contabilità dove, anche se con modelli diversi, veniva riproposta una soluzione contabile del tutto analoga.

I limiti di detta soluzione sono facilmente rinvenibili in una insufficienza strutturale delle scritture contabili relative alla gestione dei beni, le quali si limitano, esclusivamente, ad effettuare un aggiornamento statico della consistenza di inizio esercizio, trovando un epilogo nelle scritture di chiusura che, sintetizzate in appositi schemi (rendiconto generale del patrimonio), permettevano un monitoraggio dell'incremento o del decremento del patrimonio dell'ente.

In realtà , come sottolineato da alcuni autori<sup>194</sup>, la compilazione del documento riepilogativo, solo dopo la chiusura dell'esercizio, attraverso una operazione straordinaria di sintesi che prende in esame le risultanze della gestione alla fine dell'anno, molto spesso ricostruendo ex post operazioni di natura finanziaria ( che di volta in volta dovevano essere annotate) o di natura patrimoniale, difettando di chiarezza, omogeneità e tempestività oltre che di coordinamento, sviliva il significato, e la funzione conoscitiva del documento finale patrimoniale.

A queste prime riflessioni sono da aggiungere quelle relative ai criteri di valutazione dei beni che, per moltissimi anni, sono stati sottovalutati dal legislatore<sup>195</sup> . In particolare un primo ordine di approfondimento deve essere rivolto ad analizzare la "fissità" dei momenti di valutazione che, generalmente, avveniva al momento dell'iscrizione del bene in inventario e che dava luogo ad un primo valore, difficilmente modificabile nel tempo con la conseguenza che valore di conto ed il valore d'inventario di un bene coincidevano nel tempo.

Detta soluzione appariva inadeguata sia se riferita a procedimenti di ammortamento che di rivalutazione dei beni.

---

<sup>193</sup> In particolare, per quanto concerne gli enti locali, si proponevano:

- Mod. A Inventari di beni immobili di uso pubblico ( a materia)
- Mod. B Inventari di beni immobili di uso pubblico per destinazione ( a materia)
- Mod. C Inventari dei beni immobili patrimoniali
- Mod. D Inventari dei beni mobili di uso pubblico
- Mod. E Inventario dei beni mobili patrimoniali compresi quelli per determinazione di legge
- Mod. F Inventario dei crediti del comune
- Mod. G Inventario di tutti i debiti, oneri ed altre passività gravanti sul comune
- Mod. H Inventario di tutti i titoli ed atti che si riferiscono al patrimonio comunale attivo e passivo ed alla amministrazione di esso.

<sup>194</sup> Cfr. Colombini G. *Conservazione e gestione dei beni pubblici*, Milano, 1989 p. 343, V. Caputi Jambregli, *La gestione patrimoniale* in AA.VV. op. cit., p. 200;

<sup>195</sup> " A lungo il legislatore ha trascurato tutto questo settore dell'ordinamento interno alla Pubblica Amministrazione, non attivando competenze più specificatamente dedicate all'amministrazione dei beni degli enti pubblici, omettendo d'indicare i criteri di estimo, i metodi di aggiornamento periodico delle scritture inventariali ecc." V. Caputi Jambregli, op cit, p. 160

La soluzione rappresentata non ha subito grandi stravolgimenti ed anche se oggi l'introduzione del nuovo Conto del Patrimonio ha richiesto una riclassificazione delle voci, l'impostazione giuscontabile rappresentata resta inalterata anche se in alcune parti integrata.

## 10.6 IL SERVIZIO DI TESORERIA E GLI AGENTI CONTABILI

### 10.6.1 LE FUNZIONI E I SOGGETTI DEL SERVIZIO TESORERIA

Il servizio di tesoreria consiste nel complesso di operazioni connesse alla gestione finanziaria dell'ente. Ogni deposito, comunque costituito, è intestato all'ente e viene gestito dal tesoriere. Tutta l'attività relativa alla gestione finanziaria è quindi, ricondotta in capo al tesoriere, con l'unica eccezione dell'attività svolta dall'economista o dagli altri agenti contabili, che maneggiano denaro secondo modalità che assicurino comunque regolarità amministrativa, trasparenza e raccordo con lo stesso tesoriere.

Si fa presente che le prime norme volte a distinguere il soggetto ordinatore e quello pagatore, attraverso l'istituzione della figura dei tesorieri provinciali i quali, tra l'altro, potevano procedere ai pagamenti solo dopo aver registrato i mandati che regolamentavano la spesa statale presso il "controllore generale" vengono fatte risalire al secolo XVI quando Emanuele Filiberto di Savoia<sup>196</sup> introdusse una serie di disposizioni che si rivolgevano principalmente a realizzare un maggior controllo della spesa a livello periferico.

L'attuale assetto normativo non si discosta da detta soluzione e negli articoli 208 e seguenti del TUEL prevede che gli enti locali si avvalgano di una banca, scelta con le procedure ad evidenza pubblica, per lo svolgimento del servizio di tesoreria che ha per oggetto la riscossione di tutte le entrate e il pagamento di tutte le spese facenti capo all'Ente e dal medesimo ordinate, oltre la custodia di titoli e valori, l'eventuale erogazione di finanziamenti a breve termine (anticipazioni di tesoreria) e gli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto o dai regolamenti dell'ente.

Per quanto concerne le riscossioni ed i pagamenti si rinvia a quanto già trattato nella gestione delle entrate e delle spese.

Il Tesoriere assumerà in custodia ed amministrazione i titoli ed i valori di proprietà dell'Ente ed i titoli e valori depositati da terzi per cauzione a favore dell'Ente con l'obbligo per il Tesoriere di non procedere alla restituzione dei titoli stessi senza regolari ordini dell'Ente comunicati per iscritto e sottoscritti dalle persone autorizzate a firmare i titoli di spesa.

Per quanto riguarda la gestione dei titoli di proprietà dell'Ente dovrà incassare le cedole e riversarne l'importo nel conto di Tesoreria. Per quanto concerne, invece, i valori di terzi dovrà riscuotere gli importi per eventuali cauzioni a garanzia di impegni assunti e rilasciare apposita quietanza con tutti i dati dell'operazione. Le modalità di queste operazioni vanno disciplinate nel regolamento di contabilità dell'Ente.

#### *10.6.1.1 Le anticipazioni di tesoreria.*

Tra le attività di maggior rilievo assegnate al tesoriere vi è certamente quella legata all'erogazione dell'anticipazione di tesoreria.

Il Tesoriere è chiamato, quando si verificano momentanei squilibri di cassa, a svolgere la funzione di finanziatore a breve termine per l'Ente pubblico. Tale anticipazione viene concessa a seguito di

---

<sup>196</sup> Dette disposizioni rimasero inapplicate durante il suo regno e trovarono concreta attuazione solo ad opera dei successori Amedeo II e Carlo Emanuele III

delibera dell'organo esecutivo. Il Tesoriere è tenuto a concedere tale anticipazione, dopo aver verificato che non vi sono disponibilità non soggette a vincolo d'uso sulle contabilità speciali. Il calcolo degli interessi decorre dall'effettivo utilizzo dell'anticipazione richiesta dal responsabile del Servizio finanziario dell'Ente ed in base alle modalità indicate nella convenzione di Tesoreria.

La convenzione deve indicare:

- criteri e parametri per il calcolo del tasso d'interesse da corrispondere al Tesoriere;
- modalità di calcolo degli interessi dal momento dell'effettivo utilizzo;
- modalità di erogazione delle somme.

Negli enti locali il tesoriere può concedere l'anticipazione di tesoreria per un ammontare pari ad un massimo di tre dodicesimi delle entrate accertate nei primi tre titoli del bilancio nel penultimo esercizio precedente. In nessun caso l'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata per il reperimento di nuove risorse destinate a coprire le spese dell'Ente nell'esercizio in questione.

A seguito dei calcoli esposti dal Tesoriere l'Ente, controllati gli stessi, emetterà apposito mandato di pagamento con imputazione degli interessi tra le spese correnti.

Per quanto concerne la restituzione della quota capitale, essa di norma dovrà avvenire entro la fine dell'anno. In bilancio consuntivo, perciò, l'anticipazione dovrà risultare con pari importo fra le Entrate e fra le Uscite. Ove al termine dell'esercizio si verifichi la presenza di un'anticipazione di tesoreria non estinta, al titolo della spesa per rimborso di prestiti risulterà un residuo passivo di importo corrispondente.

#### ***10.6.1.2 L'utilizzo in termini di cassa di fondi a destinazione vincolata.***

In alternativa all'anticipazione di tesoreria che è comunque onerosa, è possibile l'utilizzo in termini di cassa di entrate a specifica destinazione per fronteggiare momentanee esigenze di cassa, fermo restando che tali somme restano vincolate alle finalità per le quali sono confluite all'ente e non possono essere distolte dalle casse se non in via temporanea.

L'utilizzo in termini di cassa di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio e presuppone l'adozione della deliberazione da parte della giunta relativa all'anticipazione di tesoreria. Detto utilizzo è attivato dal tesoriere su specifiche richieste del servizio finanziario dell'ente per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile sulla base delle esigenze connesse ad assicurare i pagamenti di spese correnti disposti dal servizio ragioneria. In caso di ricorso all'utilizzo di somme a specifica destinazione, il tesoriere terrà vincolata una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione, dovrà essere ricostituita la consistenza delle somme utilizzate e verrà svincolata la quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria tenuta vincolata.

In vigenza di utilizzo di entrate a specifica destinazione, gli eventuali pagamenti che dovessero essere disposti per le causali alle quali i fondi vincolati sono stati destinati, potranno avvenire attraverso l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria vincolata dal tesoriere per la quota corrispondente alle somme a specifica destinazione utilizzate in termini di cassa. Di conseguenza, la consistenza delle somme vincolate e da ricostituire con i primi introiti, si intenderà ridotta del medesimo importo.

Un utilizzo oltre il limite dei tre dodicesimi è concesso agli enti locali che hanno deliberato alienazioni del patrimonio i quali possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le somme a specifica destinazione, fatta eccezione per i trasferimenti di enti del settore

pubblico allargato e del ricavato dei mutui e dei prestiti, con obbligo di reintegrare le somme vincolate con il ricavato delle alienazioni. L'ente può anche andare oltre l'importo dell'anticipazione di tesoreria di tempo in tempo disponibile, ma nei limiti dei trasferimenti erariali, senza vincolo di destinazione, disponibili presso la sezione di Tesoreria provinciale dello Stato e non ancora accreditati per le limitazioni previste dall'articolo 9 del D.L. 669/96. Può, parimenti, utilizzare dette entrate per ridurre od estinguere preesistenti anticipazioni di tesoreria.

### **10.6.1.3 Il conto del tesoriere.**

Il conto del Tesoriere predisposto e consegnato all'Ente, viene esaminato dal Servizio Finanziario allo scopo di verificarne la regolarità e parificarne dati e valori con la contabilità finanziaria e patrimoniale dell'Ente.

Al termine di questa complessa verifica il Servizio Finanziario esprime un parere tecnico-contabile, trasmesso all'organo di revisione con la dichiarazione di attestazione di corrispondenza del conto del Tesoriere con le scritture contabili dell'Ente. L'organo di revisione valuterà e controllerà a sua volta il conto del Tesoriere e le risultanze del lavoro di revisione del Servizio finanziario, esprimendo il proprio parere nell'ambito più generale del parere reso sul conto consuntivo dall'Ente, il quale procederà alla distinta approvazione del conto del Tesoriere e del conto consuntivo.

Il Tesoriere avrà completato, in questo modo, la serie di adempimenti annualmente previsti a suo carico e dovuti sia nei confronti dell'Ente che della Corte dei Conti. Sarà, poi, il funzionario responsabile del servizio ragioneria dell'Ente a trasmettere il conto del Tesoriere, entro sessanta giorni dall'avvenuta verifica e controllo, alla segreteria della Sezione Giurisdizionale della Corte dei Conti.

## **10.6.2 GLI AGENTI CONTABILI**

La definizione di *agente contabile* non è rinvenibile direttamente dal diritto positivo, ma è stata elaborata dalla dottrina e dalla giurisprudenza giuscontabile. Assumono la figura di agenti contabili le persone fisiche o le persone giuridiche, sia pubbliche che private, incaricate della riscossione delle varie entrate (*agenti della riscossione*), oppure incaricate della custodia del danaro e dell'esecuzione dei pagamenti (*tesorieri e agenti pagatori*) o, infine, incaricati alla conservazione di generi, oggetti e materie appartenenti all'Amministrazione (*consegnatari*).

Sono altresì considerati agenti contabili tutti coloro che, senza legale autorizzazione, si ingeriscono negli incarichi attribuiti agli agenti di cui sopra. Essi sono denominati *contabili di fatto* e sono sottoposti alle stesse norme degli agenti contabili.

L'elemento essenziale per essere denominato agente contabile pubblico è costituito dal maneggio di danaro, di valori o di materie di proprietà di un'amministrazione pubblica. Per maneggio di danaro pubblico deve intendersi la disponibilità dello stesso, ad esempio fondi depositati in banca, e non la semplice detenzione.

L'*agente*, cioè colui che gestisce cose e valori pubblici, è sottoposto ad una speciale forma di responsabilità detta "*contabile*".

Il tesoriere è il principale agente contabile dell'ente. L'individuazione delle altre figure di agente contabile avviene con il regolamento di contabilità, a seconda delle caratteristiche e delle necessità dell'ente.



Gli agenti contabili possono essere a danaro o a materia: tra i primi si ricordano il tesoriere, l'economo, i riscuotitori speciali, i funzionari incaricati di particolari procedure; tra i secondi vanno annoverati i consegnatari dei beni.

Qualora l'amministrazione affidasse in concessione la riscossione volontaria e/o coattiva di entrate patrimoniali a soggetti estranei all'ente, per l'affidamento e le modalità di svolgimento del servizio valgono, per il concessionario, le stesse regole procedurali previste per il tesoriere. L'affidamento avverrà con apposita convenzione nella quale, tra l'altro, verrà fissato a favore del concessionario un compenso percentuale rapportato al volume delle entrate da determinarsi in relazione ai costi di gestione della riscossione.

Ogni agente contabile dovrà tenere un registro di cassa previamente vidimato dal servizio finanziario. Su questo registro verranno trascritti da parte dell'agente contabile tutti gli incassi da egli effettuati ed i versamenti eseguiti al tesoriere.

Va anche ricordato che tutti gli agenti contabili dell'Ente che hanno maneggio di denaro sono sottoposti al controllo del Collegio dei revisori dei conti e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti, secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

## 11 IL SUB SISTEMA DEI DOCUMENTI DI RENDICONTAZIONE

### 11.1 LA RENDICONTAZIONE

Il modello contabile finora descritto trova il suo epilogo nella fase di rendicontazione che, secondo le intenzioni del legislatore, elaborato dall'organo esecutivo, deve sintetizzare complessivamente gli accadimenti gestionali dell'ente assolvendo a varie funzioni tra cui, certamente quella politica che richiede la presentazione dei documenti contabili all'organo preposto per la sua approvazione

Si tratta di un obbligo legislativo a cui fin dall'origine non è stato possibile sottrarsi e che garantisce un sistema basato su rapporti di indirizzo e di controllo dell'organo consiliare.

Anzi, l'impostazione burocratica precedente con la netta separazione del momento politico deputato alla effettuazione delle scelte, da quello tecnico amministrativo che doveva conseguirle, imponeva una fase di autorizzazione preventiva che limitava gli organi esecutivi e preludeva ad una fase di rendicontazione che rispondeva ad una funzione politica di controllo da parte dell'amministrazione incaricata di effettuare la vigilanza.

In questo contesto, la scelta di ricorrere a documenti finanziari e patrimoniali, risultava sufficiente per rispondere alle esigenze informative del tempo e veniva giustificata dalla natura prevalentemente erogatrice di denaro degli enti pubblici.

Secondo questa impostazione la contabilità dell'ente e, di conseguenza, anche la struttura del rendiconto che ne sintetizzava i risultati, si proponeva di evidenziare esclusivamente questi aspetti attraverso la presentazione di due documenti:

- a) un primo che dimostrava i risultati della gestione del bilancio, separatamente per l'entrata e per la spesa, distinti per capitoli, presentati secondo la classificazione degli stati di previsione per lo Stato e l'articolazione funzionale per gli enti locali.
- b) una seconda che riportava la dimostrazione della consistenza del patrimonio dell'ente al principio dell'esercizio, delle variazioni verificatesi nel corso del medesimo e della consistenza alla fine di esso.

Per realizzare, poi, la visione completa e sistemica dei risultati della gestione, il conto del patrimonio era corredato da una dimostrazione dei punti di concordanza tra il conto del bilancio e quello del patrimonio, intesa a determinare le variazioni patrimoniali comprese negli accertamenti di bilancio, l'entrata e la spesa netta e, di conseguenza, il beneficio o la perdita che il bilancio ha lasciato al patrimonio.

La progressiva aziendalizzazione della gestione degli enti pubblici, ha determinato l'esigenza di analizzare sempre più dettagliatamente le fasi ed i risultati delle attività svolte, al fine di valutare il contributo al raggiungimento di un equilibrio economico durevole e di misurarne l'efficacia e l'efficienza. L'approssimata tenuta degli inventari ha, di fatto, limitato notevolmente la rilevazione degli aspetti patrimoniali, fornendo una vaga illustrazione dell'effettiva consistenza del patrimonio e delle sue variazioni per effetto della gestione.

La nuova visione dell'ente pubblico, da istituto politico ad azienda e l'esigenza di giungere ad una razionalizzazione dell'attività della pubblica amministrazione, ha richiesto modelli contabili di tipo aziendale attenti non più solo all'aspetto finanziario ma anche alla dimensione economica e patrimoniale delle operazioni di gestione richiedendo l'attivazione di un adeguato sistema di rilevazione economico-patrimoniale.

Di qui la necessità di un completo sistema contabile in grado di rilevare lo svolgersi della gestione sotto l'aspetto:

- a) Finanziario, relativamente alla gestione del bilancio, al fine di rilevare la formazione degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa a fronte dei relativi stanziamenti, nonché la

situazione delle somme riscosse e pagate e di quelle rimaste da riscuotere e da pagare, anche relativamente alla gestione dei residui ed al loro annuale riaccertamento;

- b) Patrimoniale, per la rilevazione a valore degli elementi attivi e passivi del patrimonio, onde determinare la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio finanziario, le variazioni intervenute nel corso dell'anno per effetto della gestione del bilancio o per altra causa, nonché la sua consistenza alla chiusura dell'esercizio;
- c) Economico, per consentire la rilevazione dei componenti positivi e negativi di reddito, secondo i criteri della competenza economica.

Così come la fase previsionale costituisce momento di autorizzazione per gli organi di amministrazione e gestione, allo stesso modo la fase consuntiva costituisce il momento rappresentativo dell'azione amministrativa fin lì condotta attraverso la quale essi rendono conto del loro operato e mostrano i risultati raggiunti.

Si tratta di un adempimento solenne al quale è chiamata l'intera macchina amministrativa, dagli organi di governo e di gestione, agli agenti contabili. Così, dovrebbero rendere il conto della loro gestione: il tesoriere, gli agenti contabili tanto a danaro quanto a materia, i responsabili dei servizi addetti alla gestione, il governo, la giunta comunale o provinciale, il consiglio dell'ente locale ed il sindaco o il presidente della provincia. E' giusto, infatti, che i responsabili dei servizi rendano il conto della loro gestione all'organo esecutivo e che questi, a sua volta, renda il conto della sua attività di coordinamento e di vigilanza sugli organi di gestione all'organo di indirizzo. Quest'ultimo, unitamente al capo della amministrazione - ambedue organismi di espressione del suffragio popolare - dovrà rendere conto del proprio operato ai singoli elettori che, attraverso il voto, hanno determinato l'ascesa di quella coalizione.

Ciascuno di essi, allora, formulerà il proprio rendiconto:

- il tesoriere e gli altri agenti contabili renderanno il conto giudiziale da sottoporre alla cosiddetta *parificazione* da parte del servizio finanziario;
- i responsabili dei servizi annualmente renderanno conto all'organo esecutivo dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi gestionali fissati in sede preventiva;
- l'organo esecutivo annualmente renderà conto all'organo di indirizzo dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati e lo farà attraverso il conto del bilancio, il conto economico, il conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali, la relazione al rendiconto della gestione che esprime *"le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti"*;
- l'organo politico, al termine del mandato, attraverso il cosiddetto *bilancio di mandato*, renderà il conto dell'attività amministrativa svolta in relazione alle azioni e ai progetti (obiettivi strategici) fissati nelle linee programmatiche.

Proprio per l'eterogeneità dei soggetti a cui è rivolta la rendicontazione deve consentire la valutazione delle scelte operate in sede di programmazione:

- sull'impatto sociale in termini di costi/benefici;
- sugli equilibri finanziari, cioè sulla situazione finanziaria dell'ente, tanto in termini di accertamenti/impegni, quanto in termini di riscossioni e pagamenti;

- sugli equilibri economici, ossia sull'impatto che le scelte programmatiche e la gestione hanno avuto sul valore del patrimonio e sul trasferimento alle future generazioni degli oneri attuali.

### **11.1.1 IL RENDICONTO NELLE DISPOSIZIONI LEGISLATIVE**

Il Testo unico degli enti locali in più parti si occupa della rendicontazione. Ai fini dell'approfondimento dei documenti contabili occorre far riferimento agli articoli 227 e seguenti.

Il termine per la deliberazione del rendiconto è fissato al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento. La competenza è dell'organo consiliare. La legge stabilisce un termine minimo di venti giorni, da fissare nel regolamento di ciascun ente, per porre in grado i componenti dell'organo consiliare di esaminare la proposta della giunta. Il rispetto di tale termine appare particolarmente importante per consentire al consiglio di disporre di un tempo adeguato per deliberare.

Si ricorda che la mancata approvazione del rendiconto nei termini di legge determina l'avvio delle procedure per lo scioglimento del consiglio ai sensi dell'articolo 141 del TUEL.

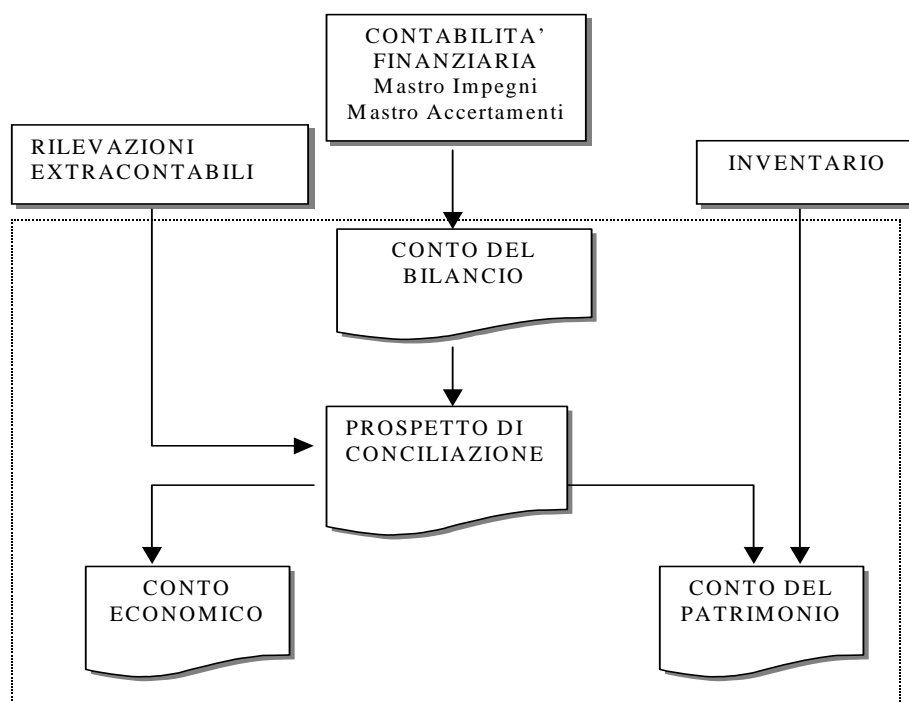
Per quanto riguarda la sua struttura, invece, proprio per ribadire l'aspetto unitario ed organico l'articolo 227 precisa che il sistema di bilancio include, a livello rendiconto:

- a) il conto del bilancio;
- b) il conto economico;
- c) il conto del patrimonio;
- d) il prospetto di conciliazione.

Il modello proposto si propone di derivare i ricavi ed i costi dalle entrate e dalle spese non operando sulle singole operazioni ma attraverso una unica e complessiva scrittura di rettifica o di integrazione in cui trovano definizione tutte quelle correzioni contabili analitiche necessarie per giungere ad un corretto calcolo del risultato economico d'esercizio<sup>197</sup> e, quindi, ribaltando, nel rispetto del principio della competenza economica, i dati finali ottenuti nel conto economico e nel conto del patrimonio.

---

<sup>197</sup> "Il collegamento con i valori finanziari è bene definito nel quarto e sesto comma dell'articolo 71. Gli accertamenti e gli impegni, nel loro significato di crediti e debiti relativi alla gestione di corrente, sono misuratori, secondo una logica riconducibile al metodo della partita doppia, rispettivamente dei proventi/ricavi e dei costi di periodo." G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, cit., p. 280



Il grafico fa percepire la funzione del prospetto di conciliazione quale documento preposto al passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico patrimoniale. Esso, infatti, sostanzialmente recepisce gli input di dati provenienti dal conto del bilancio oltre che da altri documenti quali gli inventari e provvede a ribaltare gli stessi, opportunamente corretti, secondo il principio della competenza economica, nel conto economico o nel conto del patrimonio.

### 11.1.2 IL RENDICONTO FINANZIARIO

Tra i documenti di sintesi contabile presentati nel paragrafo precedente il rendiconto finanziario, in alcune norme definito come “conto consuntivo” ed, oggi, generalmente conosciuto come “conto del bilancio” è quello che, fin dall’origine, ha avuto la funzione di rappresentare sinteticamente le risultanze finanziarie della gestione, evidenziando la rispondenza tra dati di previsione, eventualmente modificati a seguito di variazioni, con quelli derivanti dalle scritture contabili tenute nel corso dell’esercizio.

Esso si presenta 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.

Avremo pertanto che il “conto del bilancio”, ai sensi del D.P.R. 194/96, espone le entrate e le spese le unità elementari previste nel bilancio ed evidenzia per ciascuno di esse:

- ❑ le entrate di competenza dell’anno previste, accertate, riscosse e rimaste da riscuotere o, in alternativa, le spese di competenza previste, impegnate, pagate o rimaste da pagare;
- ❑ la gestione dei residui degli anni precedenti ottenuta attraverso l’indicazione della consistenza dei residui iniziali ed un loro confronto con quelli finali
- ❑ il conto del tesoriere in cui trovano riscontro le movimentazioni di cassa avvenute nel corso dell’esercizio.

Si noti come il documento finanziario evidenzia un insieme molto ricco di informazioni che interessano la gestione di competenza, quella di cassa, oltre a quella dei residui, giungendo ad un risultato, a sua volta sintesi o sommatoria di risultati parziali anch'essi interessanti ai fini della nostra indagine.

Esso infatti per ciascuna unità elementare di bilancio (risorsa ed intervento di spesa) e poi con un processo aggregativo fino ad arrivare al titolo (livello di aggregazione massima) propone tutte le fasi di entrata e spesa a rilevanza esterna cercando di mettere in evidenza:

- cosa ne è stato delle entrate e delle spese che in fase preventiva si era ipotizzato, rispettivamente, di riscuotere o di pagare nell'esercizio appena conclusosi.
- cosa ne è stato dei residui iniziali riportati dagli esercizi precedenti e cioè se essi sono stati riscossi o pagati al termine dell'esercizio o se ancora debbono essere rinviati all'esercizio successivo.

Con riferimento alla gestione di competenza detta rappresentazione permette di conoscere in che misura la gestione finanziaria di competenza è stata aderente alla reale costituzione, rispettivamente, del diritto a riscuotere e dell'obbligo a pagare: maggiore sarà stata l'aderenza della realtà rispetto alle previsioni, più la gestione finanziaria sarà stata efficacemente condotta.

Ogni scostamento dalle previsioni influenza il risultato della gestione finanziaria: per ciascuna entrata potranno verificarsi minori o maggiori accertamenti rispetto alle previsioni, i minori accertamenti influenzeranno negativamente il risultato della gestione di competenza, mentre i maggiori accertamenti avranno un'incidenza positiva sul risultato.

Dal lato della spesa potranno verificarsi soltanto minori impegni rispetto alle previsioni, poiché queste costituiscono un limite all'autorizzazione di spesa. I minori impegni rispetto alle previsioni danno luogo ad "economie" di spesa, concorrendo positivamente alla determinazione dei risultati contabili della gestione finanziaria.

A differenza della gestione di competenza, la gestione di cassa riguarda tutti gli incassi ed i pagamenti riferibili alla gestione passata (residui), presente (di competenza) e futura (anticipazioni di costi e ricavi sospesi). Le riscossioni ed i pagamenti avvengono nell'esercizio alimentando un fondo di cassa iniziale che, alla fine dell'esercizio, avrà subito variazioni positive o negative in dipendenza dei flussi monetari di entrata e di uscita.

Con riferimento alla gestione dei residui, al fine di conferire sempre la massima veridicità ai dati contabili, il legislatore ha imposto che l'ente, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, provveda all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui. In pratica l'ente, in sede di redazione del conto del bilancio verifica, per i residui attivi, se tutti gli accertamenti delle entrate non ancora rimosse siano stati effettuati sulla base della documentazione atta a determinare la ragione del credito e verifica la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, l'esistenza del debitore, la quantificazione della somma e la scadenza dell'obbligazione. Per i residui passivi l'ente deve verificare che gli impegni di spesa "impropri" conservati per legge a residui abbiano, poi, effettivamente dato luogo ad obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Tutti i residui attivi e passivi che non hanno alla base, rispettivamente, un regolare e perfetto atto di accertamento e di impegno come sopra detto, devono essere eliminati dal conto dei residui in maniera totale o parziale nel caso in cui con il riaccertamento si verifichi la totale o parziale assenza del credito o del debito. Il riaccertamento dei residui attivi e passivi viene eseguito dai responsabili dei servizi interessati e formalizzato dall'organo di indirizzo nella seduta di approvazione del rendiconto della gestione. Nel caso di minori riaccertamenti di residui attivi, devono essere fornite ampie e documentate motivazioni in ordine alla sopravvenuta inesigibilità, insussistenza o prescrizione. I residui attivi inesigibili costituiscono una particolare categoria di crediti per i quali continua a sussistere il diritto

alla riscossione ma ne viene appurata la dubbia esigibilità: si immagini un'iscrizione a ruolo infruttuosa a causa della dichiarata inesigibilità del debitore da parte del concessionario della riscossione che ha provveduto all'azione esecutiva. Il titolo di credito potrebbe essere nuovamente posto in esecuzione e portare i suoi frutti. Pertanto, i crediti di dubbia esigibilità vengono stralciati dal conto del bilancio e conservati in una apposita voce dell'attivo patrimoniale (detratto il fondo svalutazione crediti) fino al compimento dei termini di prescrizione.

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 al fine di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi.

In particolare il modello ministeriale, approvato con il D.P.R. 194/96 si propone di presentare per ciascuna risorsa di entrata/intervento della spesa e per ciascun capitolo di entrata e spesa per conto terzi, 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 voce viene proposta separatamente :

- la gestione Residui ( riga RS)
- la gestione di competenza ( riga CP)
- la gestione complessiva (  $T=CP+RS$  )

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;

### RIEPILOGO GENERALE DELLE ENTRATE

DESCRIZIONE		Residui conservati e stanziamenti definitivi di bilancio	Conto del tesoriere	Determinazione dei residui	Accertamenti	Maggiori o minori entrate
			Riscossioni	Residui da riportare		
	RS	Residui (A)	Residui (B)	Residui (C)	Residui (D=B+C)	(E=D-A) (E=A-D)
	CP	Competenza (F)	Competenza (G)	Competenza (H)	Competenza (I=G+H)	(L=I-F) (L=F-I)
T	Totale (M)	Totale (N)	Residui al 31 dic. (O=C+H)	Accertamenti al 31 dic. (P=D+I)		
Titolo I - Entrate Tributarie	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo III - Entrate Extratributarie	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Totale generale	RS	0	0	0	0	0
	CP	0	0	0	0	0
	T	0	0	0	0	0
Avanzo di amministrazione						
Fondo di cassa al 1 gennaio						
TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE	RS	0	0	0	0	0
	CP	0	0	0	0	0
	T	0	0	0	0	0



### RIEPILOGO GENERALE DELLE SPESE

DESCRIZIONE	RS	Residui conservati e stanziamenti definitivi di bilancio	Conto del tesoriere	Determinazione dei residui	Impegni	Maggiori o minori entrate
			Pagamenti	Residui da riportare		
	CP	Residui (A)	Residui (B)	Residui (C)	Residui (D=B+C)	(E=A-D)
	T	Competenza (F)	Competenza (G)	Competenza (H)	Competenza (I=G+H)	(L=F-I)
		Totale (M)	Totale (N)	Residui al 31 dic. (O=C+H)	Impegni al 31 dic. (P=D+I)	
Titolo I - Spese correnti	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo II - Spese in conto capitale	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo III - Spese per rimborso di prestiti	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi	RS				0	0
	CP				0	0
	T	0	0	0	0	0
Totale generale	RS	0	0	0	0	0
	CP	0	0	0	0	0
	T	0	0	0	0	0
Disavanzo di amministrazione						
TOTALE GENERALE DELLE SPESE	RS	0	0	0	0	0
	CP	0	0	0	0	0
	T	0	0	0	0	0

### 11.1.3 IL RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

Il risultato d'amministrazione è disciplinato dall'articolo dall'articolo 186 del D. Lgs. 267/2000 che prevede nel suo unico comma che " *Il risultato contabile di amministrazione e' accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed e' pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.*"

Detto risultato assume differenti denominazioni ( avanzo / disavanzo d'amministrazione) a seconda della natura positivo o negativa del risultato.

Il D.P.R. 194/96 disciplina le modalità di presentazione del risultato attraverso il prospetto di seguito riportato.

#### Il Risultato finanziario della gestione

	GESTIONE		
	RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo di cassa al 1° gennaio			
RISCOSSIONI			
PAGAMENTI			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE			
RESIDUI ATTIVI			
RESIDUI PASSIVI			
<b>AVANZO (+) DISAVANZO (-)</b>			

In particolare, il risultato complessivo delle gestione può essere ripartito tra quello proveniente dalla gestione di competenza l'altro della gestione residui<sup>198</sup>.

A loro volta, ciascuno di essi può essere scomposto ed analizzato quale combinazione di risultanze di cassa (misuranti dunque operazioni amministrativamente concluse) da altre che, attraverso i residui, dimostrano con grado di incertezza diverso, la propria idoneità a generare in futuro movimenti monetari.

La gestione di competenza evidenzia il risultato ottenuto quale differenza tra gli accertamenti e gli impegni dell'esercizio a loro volta articolabili in una gestione di cassa ed in una dei residui con risultati parziali che sintetizzano quella totale.

Detti valori mettono in evidenza la capacità dell'ente di acquisire ricchezza e destinarla in maniera equivalente a favore della collettività amministrata. Allo stesso modo risultati negativi portano a concludere che l'ente ha dato vita ad una quantità di spese superiori alle risorse raccolte che, se non adeguatamente compensate dalla gestione residui, determina un risultato finanziario negativo.

Allo stesso modo opereremo per la gestione residui. Essa evidenzia l'ammontare dei residui degli esercizi precedenti per i quali occorrerà, dapprima, verificare la reale capacità di trasformarsi in entrata o in uscita e, quindi determinare il risultato complessivo uguale, dunque, alla sommatoria dei risultati delle due gestioni

<sup>198</sup> Per un approfondimento sulle modalità di calcolo alternative dei risultati parziali e complessivi del risultato finanziario di amministrazione si veda M. Bellesia, *Enti Locali. Analisi di Bilancio*, Ipsa, Milano 1999.

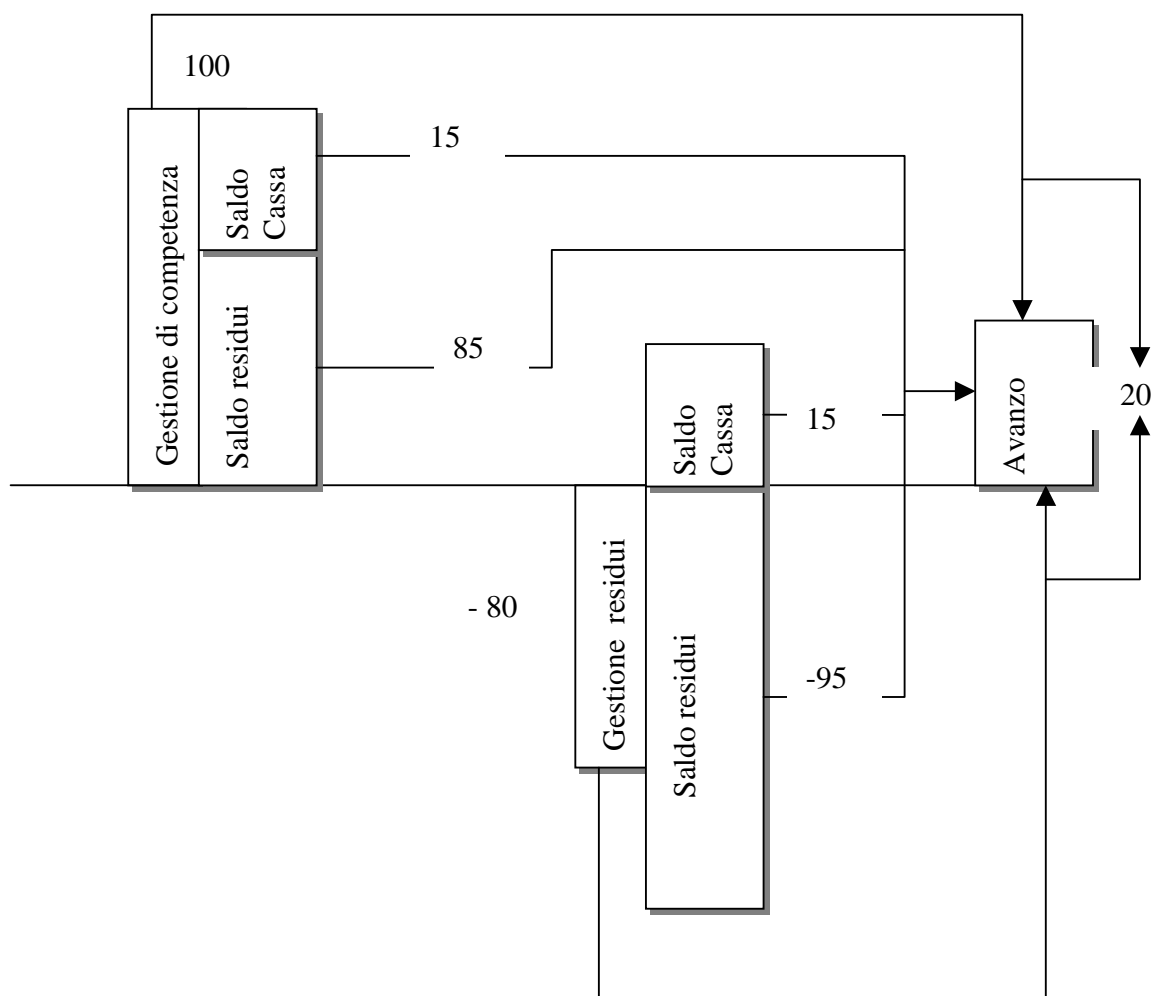
Possibili differenti modalità di rappresentazione del risultato sono riportate nei prospetti che seguono, Dalla loro lettura si evidenzia come risultato di amministrazione si collega a quello dell'esercizio precedente e all'evoluzione della gestione finanziaria dell'esercizio considerato; infatti, il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.

accertamenti (+)	
Impegni (-)	
Risultato della gestione di competenza	

Maggiori residui attivi (+)	
Minori residui attivi (-)	
Minori residui passivi (+)	
Risultato della gestione dei residui	

Risultato della gestione di competenza	
Risultato della gestione dei residui	
<b>Risultato di gestione dell'esercizio</b>	

Il grafico che segue evidenzia quanto in precedenza esplicitato.



Le risultanze contabili quale somma della gestione di competenza e di quella residui

### ***11.1.3.1 L'avanzo di amministrazione ed il suo utilizzo***

Il risultato di amministrazione, come richiesto dall'art. 187, comma 1, del Tuel, deve essere scomposto, ai fini del successivo utilizzo o ripiano, in:

- (a) fondi vincolati;
- (b) fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale;
- (c) fondi di ammortamento;
- (d) fondi non vincolati.

I fondi vincolati si riferiscono per lo più ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate finalizzate o a contributi pervenuti oltre il termine massimo per effettuare le variazioni di bilancio e che, pertanto, hanno contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione;

I fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano anch'essi risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria;

I fondi di ammortamento derivano invece dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili.

I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono, anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione.

I fondi non vincolati hanno carattere residuale e possono essere utilizzati :

- per il reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento. Il caso ricorre quando l'avanzo è sufficiente a coprire le quote di ammortamento iscritte in bilancio e portate in economia al termine dell'esercizio, secondo le prescrizioni contenute nell'ordinamento contabile;
- per la copertura dei debiti fuori bilancio o per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, evitando, così, il ricorso ad altri mezzi di finanziamento come la vendita di beni;
- per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive. Il riferimento alle spese di funzionamento non ripetibili non esprime un nuovo concetto ma costituisce unicamente l'esplicazione letterale dell'espressione comunemente usata "spese correnti una tantum";
- per il finanziamento di spese di investimento.

Solo in sede di assestamento, invece, la quota di avanzo di amministrazione non vincolata può essere utilizzata per il finanziamento delle altre spese correnti.

L'eventuale disavanzo contabile di amministrazione, che può discendere sia dalla negativa gestione dell'esercizio di competenza che da quella dei residui, o da tutte e due, opportunamente aumentato delle quote di ammortamento accantonate e non disponibili, dei fondi vincolati e dei fondi in conto capitale assorbiti dal negativo risultato della gestione, deve essere obbligatoriamente applicato al bilancio di previsione o ripianato in una delle forme contemplate dalla legge, pena la sanzione dello scioglimento dell'organo di indirizzo.

In altri termini, il risultato contabile di amministrazione è un risultato composito, un misto di partite tra loro non compensabili, da tenere opportunamente distinte e monitorate, poiché quelle risorse finanziarie, piuttosto che contribuire al generale ed unitario finanziamento delle spese, conservano il vincolo di spesa originario e non possono essere distratte per altro titolo.

## 11.2 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 della gestione 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<sup>199</sup>.

I contenuti del documento in esame trovano ampia specificazione nell'articolo 229 del D.Lgs. 267/2000 e negli schemi ufficiali approvati con il D.P.R. 194/96.

Il modello ministeriale è caratterizzato da una struttura scalare.

CONTO ECONOMICO			
	Importi parziali	Importi totali	Importi complessivi
<b>A</b>	<b>PROVENTI DELLA GESTIONE:</b>		
1	Proventi tributari	-	-
2	Proventi da trasferimenti	-	-
3	Proventi da servizi pubblici	-	-
4	Proventi da gestione patrimoniale	-	-
5	Proventi diversi	-	-
6	Proventi da concessioni edificare	-	-
7	Incrementi di immobilizz. per lavori interni	-	-
8	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione ecc.	-	-
	<i>Totale proventi della gestione (A)</i>	0	-
<b>B</b>	<b>COSTI DELLA GESTIONE:</b>		
9	Personale	-	-
10	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	-	-
11	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo	-	-

<sup>199</sup> Sulla competenza economica cfr. G. Farneti "La competenza economica comporta, da una parte la considerazione di una relazione strumentale, di causa effetto, fra il consumo dei fattori produttivi ed i servizi prodotti /erogati, dall'altra il riferimento dei proventi ad un periodo individuato, e corrispondente tipicamente all'anno solare, di produzione/erogazione dei servizi dell'ente" Gestione e contabilità dell'ente locale, cit. p. 277

12	Prestazioni di servizi		-	-
13	Utilizzo beni di terzi		-	-
14	Trasferimenti		-	-
15	Imposte e tasse		-	-
16	Quote di ammortam. di esercizio		-	-
	<i>Totale costi di gestione (B)</i>		0	-
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B):</b>		(A-B)		0
<b>C</b>	<b>PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE:</b>			
17	Utili		-	-
18	Interessi su capitale di dotazione		-	-
19	Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate		-	-
	<i>Totale (C) (17+18-19)</i>		0	-
<b>RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C):</b>				0
<b>D</b>	<b>PROVENTI E ONERI FINANZIARI:</b>			
20	Interessi attivi		-	-
21	Interessi passivi:			
	- su mutui e prestiti		-	-
	- su obbligazioni		-	-
	- su anticipazioni		-	-
	- per altre cause		-	-
	<i>Totale (D) (20-21)</i>		0	-
<b>E</b>	<b>PROVENTI E ONERI STRAORDINARI:</b>			
	PROVENTI:			
22	Insussistenze del passivo		-	-
23	Sopravvenienze attive		-	-
24	Plusvalenze patrimoniali		-	-
	<i>Totale proventi E.1 (22+23+24)</i>		0	-
	ONERI:			

25	Insussistenze dell'attivo		-	-
26	Minusvalenze patrimoniali		-	-
27	Accantonamento per svalutazione crediti		-	-
28	Oneri straordinari		-	-
	<i>Totale oneri E.2 (25+26+27+28)</i>		0	-
	<i>Totale E (E.1 - E.2)</i>		0	-
<b>RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E):</b>				0

Si tratta di una soluzione che contrariamente alla tradizionale struttura del conto a sezioni contrapposte, consente di evidenziare anche risultati intermedi rispetto a quello complessivo amplificando la capacità informativa da esso derivante e permettendo una lettura articolata e maggiormente interpretativa dei dati esposti<sup>200</sup>. In particolare:

Il sub-totale della classe *A) Proventi 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 complessivo della classe *B) Costi 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.

Il valore totale della classe *C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate*, risultante dalla somma algebrica delle variazioni economiche positive e negative del periodo relative alla gestione delle partecipazioni dell'ente in società miste, aziende speciali, ecc., analizza il risultato netto realizzato dalla gestione delle partecipazioni dell'ente.

La somma totale della classe *D) Proventi ed oneri finanziari*, dato dalla somma algebrica delle variazioni economiche positive e negative del periodo relative alle operazioni di finanziamento sia a breve che a medio-lungo termine, mostra il risultato netto realizzato dalla gestione finanziaria dell'ente.

Il sub-totale della classe *E) Proventi ed oneri straordinari*, scomposto a sua volta in due sub-totali *e.1 Proventi straordinari* ed *e.2 Oneri straordinari*, espone:

- 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;

<sup>200</sup> Sull'argomento F. Ranalli precisa: " In linea generale si può affermare che, per quanto riguarda il conto economico, la forma a "sezioni divise e contrapposte" o "sovrapposte" aderisce perfettamente a strutture di tipo semplice. In tal caso, infatti, lo scopo principale è quello di evidenziare le generali correlazioni che legano i componenti positivi e negativi da cui scaturisce il reddito. La forma "scalare", invece, si ataglia a strutture più complesse, permettendo loro di esprimere appieno la loro potenzialità informativa. La sua adozione diventa infatti indispensabile se, oltre ai costi ed ai ricavi, si vogliono evidenziare anche i risultati parziali. Ne deriva una relazione molto stretta tra struttura e forma dei prospetti di bilancio che, in qualche misura si condeterminano." *Sulla capacità informativa delle strutture di bilancio*, Cedam, Padova, 1984 P. 153



- con il secondo, uguale dalla 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 di e.1 ed e.2), 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:

- Risultato della gestione (A – B);
- Risultato della gestione operativa (A – B +/- C);
- Risultato economico dell'esercizio (A – B +/- C +/- D +/- E)

Si nota nella soluzione prescelta un eccessivo appiattimento sulle posizioni del legislatore civilistico, che a parere di alcuni autori<sup>201</sup> 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<sup>202</sup>, 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.

---

<sup>201</sup> Cfr. G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, Il sistema degli indicatori negli enti locali, Giappichelli Torino, 1996 che sottolineano, riferendosi al conto economico che. "La sua impostazione risente in misura notevole dello schema elaborato dal legislatore civilistico per le imprese in attuazione della IV direttiva CEE – al quale la dottrina aziendalistica ha già mosso rilievi notevoli in ordine alla sua capacità informativa – e non tiene adeguatamente conto della specificità dell'Ente locale" Pag. 68

<sup>202</sup> A riguardo L. D'Alessio in Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche, Liguori, Napoli, 1989 precisa: "La dimensione economica dell'azienda pubblica può essere facilmente interpretata se le voci delle spese e delle rendite (...) sono opportunamente riclassificate secondo la destinazione economica dei fattori produttivi impiegati e non solo tenendo conto della natura specifica dell'oggetto di rilevazione" p. 118

### 11.2.1 IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

La predisposizione del Conto Economico presuppone la correzione ed integrazione degli impegni e degli accertamenti secondo il principio della competenza economica. Per far ciò, senza obbligare gli enti all'implementazione di un sistema di rilevazioni basati sul metodo della partita doppia, il legislatore ha introdotto con il D.Lgs. 77/95 e poi riconfermato con l'attuale Testo Unico degli Enti locali il "prospetto di conciliazione".

Per le ragioni sopra riportate esso è risultato, fin dalla sua prima apparizione, il documento contabile che ha destato maggiore curiosità e perplessità negli operatori di settore e negli studiosi divenendo ben presto oggetto di dibattito tra coloro che ne esaltavano le capacità di riconciliare i dati finanziari con quelli economici e coloro che, fautori di una contabilità economica con il metodo della "partita doppia", ne hanno visto un inutile documento giuscontabile da compilare al sol fine di far coincidere, a tutti i costi, valori che per loro natura non avrebbero nulla in comune.

La sua finalità infatti è quella di mettere in evidenza i collegamenti esistenti, al termine dell'esercizio, tra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali. Per far ciò esso, sostanzialmente, recepisce gli input di dati provenienti dal conto del bilancio oltre che da altri documenti quali gli inventari e provvede a ribaltare gli stessi, opportunamente corretti, secondo il principio della competenza economica, nel conto economico o nel conto del patrimonio.

Concettualmente esso sintetizza il percorso applicativo guidato già delineato nell'articolo 71 del D. Lgs. 77/95 e riproposto oggi nel D. Lgs. 267/2000 che riferendosi al conto economico all'articolo 229 chiarisce: "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."

Resta a questo punto da definire specificatamente quali accertamenti ed impegni trovano allocazione nel conto economico e quali nel conto del patrimonio atteso che i fatti aziendali una volta classificati (valori economici o finanziari) hanno già una loro logica imputazione.

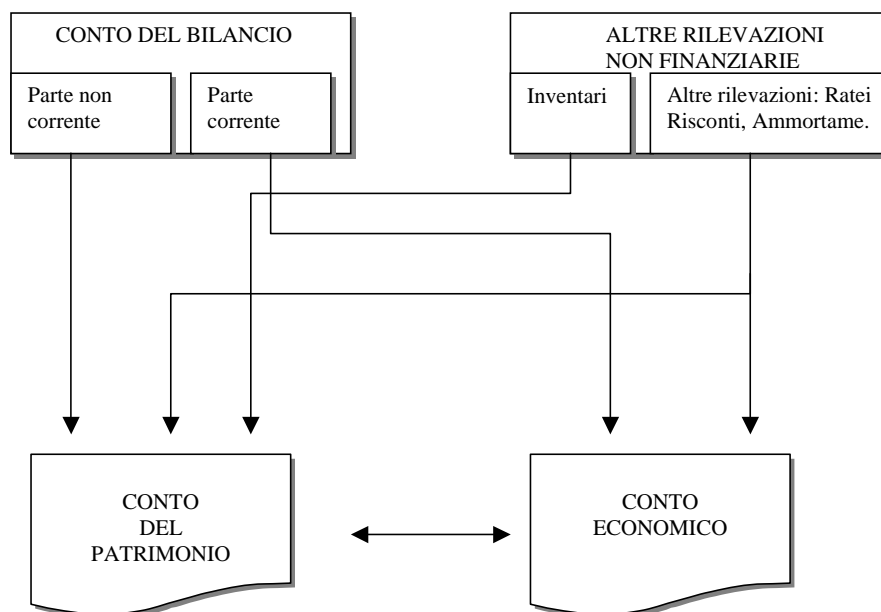
A riguardo lo stesso articolo offre una attenta disamina di questa problematica distinguendo le entrate e le spese di gestione tra "correnti" e "non correnti".

In particolare il comma 9 di detto articolo testualmente recita:

*"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."*

Il prospetto di conciliazione, dunque, distingue le entrate e le spese dell'ente tra correnti e non correnti indirizzando le prime nel conto economico le altre nel conto del patrimonio.

Il grafico sotto riportato sintetizza l'allocatione dei valori.



Volendo analizzare la struttura del modello approvato con il D.P.R. 194/96 potremmo dire che:

- a) esso si sviluppa attraverso due tabelle contrapposte una per la riconciliazione delle entrate finanziarie l'altra delle spese e che ciascuna di esse evidenzia una prima parte nella quale sono riportati i macroaggregati secondo l'articolazione finanziaria prevista dal D. Lgs. 267/2000 (Titolo/Categoria per l'entrata e Titolo/Intervento per la spesa) ed una seconda che ricomprende, invece, tutti quei fatti gestionali che non hanno avuto una loro rilevanza contabile nei documenti finanziari ma che, attraverso il prospetto di conciliazione, vengono presi in considerazione per una corretta armonizzazione dei principi di competenza finanziaria ed economica.
- b) entrambe le tabelle propongono in uno sviluppo orizzontale di ciascuna riga, dapprima le integrazioni e rettifiche di natura economica e finanziaria e quindi l'individuazione del documento contabile in cui il valore risultante dovrà essere allocato ( Conto economico o Conto del Patrimonio).

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE)

ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO			
	INIZIALI	FINALI	INIZIALI	FINALI		RIF. C.E.	(1E+2E+3E+ 4E+5E+6E)		RIF. C.P. ATTIVO		RIF. C.P. PASSIVO	
	(+)	(-)	(+)	(-)								
(1E)	(2E)	(3E)	(4E)	(5E)	(6E)		(7E)					
Titolo I ENTRATE TRIBUTARIE 1) Imposte (tit. I - cat. 1) 2) Tasse (tit. I - cat. 2) 3) Tributi speciali (tit I - cat. 3)						A1 A1 A1						
<b>Totale entrate tributarie</b>									CI	-4E+E5	D II	+3E-2E
Titolo II - ENTRATE DA TRASFER. 1) da Stato (tit. II cat. 1) 1) da Regione (tit. II cat. 2) 1) da regione per funz. deleg. (tit. II cat. 3) 1) da org. Com. e internaz. (tit. II cat. 4) 1) da altri enti sett. pubb. (tit. II cat. 5)						A2 A2 A2 A2 A2						
<b>Totale entrate da trasferimenti</b>									CI	-4E+E5	D II	+3E-2E
Titolo III - ENTRATE EXTRATRIBUT. 1) Proventi servizi pubblici (tit. III - cat. 1) 1) Proventi gestione patr. (tit. III - cat. 2) 1) Proventi finanziari (tit. III - cat. 3) - Interessi su depositi, crediti ecc. - Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate 1) Proventi per utili da aziende					(nota 1)	A3 A4 D20 C17 C18						





esempi di costi capitalizzati sono costituiti da manutenzioni straordinarie effettuate dal personale dell'ente , dalla produzione diretta di software applicativo; a fine esercizio è necessario rilevare questa entità, contabilizzarle nell'attivo patrimoniale

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE)

IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO												
	INIZIALI	FINALI	INIZIALI	FINALI		RIF. C.E.	(1S+2S+3S +4S+5S+6S)		RIF. C.P.		RIF. C.P. ATTIVO	PASSIVO									
	(+)	(-)	(+)	(-)					(1S)	(2S)			(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)				
Titolo I SPESE CORRENTI																					
1) Personale							B9														
2) Acquisti di beni di consumo e/o materie prime							B10														
3) prestazioni di servizi							B12														
4) Utilizzo di beni di terzi							B13														
5) Trasferimenti di cui																					
- Stato							B14														
- regione							B14														
- province e città metropolitane							B14														
- comuni ed unioni di comuni							B14														
- comunità montane							B14														
- aziende speciali e partecipate							C19														
- altri							B14														
6) Interessi passivi e d oneri finanziari diversi							D21														
7) Imposte e tasse							B15														
8) Oneri straordinari della gestione corrente							E28														
<b>Totale spese correnti</b>																					
Titolo II - SPESE IN CONTO CAPITALE																					
1) acquisizione di beni immobili di cui:																					
a) pagamenti eseguiti																					
b) somme rimaste da pagare																					

2) espropri e servitù onerose di cui:							A	+ (nota 2)		
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia di cui:										
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
4) utilizzazioni di beni di terzi per realizzazioni in economia di cui:										
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
5) acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche di cui:							D	+ (nota 3)		
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
6) incarichi professionali esterni di cui:										
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
7) trasferimenti di capitale di cui:										
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
8) partecipazioni azionarie di cui:									E	+ (nota 3)
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
9) conferimenti di capitale di cui:										
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare										
10) concessioni di crediti e anticipazioni di cui:							AIII2	+ (nota 4)		
a) pagamenti eseguiti										
b) somme rimaste da pagare							BII			
Totale spese in conto capitale di cui:										





in conto residui esercizi precedenti, vanno riferiti in diminuzione nell'attivo e nel passivo ai suddetti conti d'ordine

(4) l'importo impegnato dell'intervento "concessioni di crediti ed anticipazioni" va riferito in aumento alla voce dell'attivo AIII 2 "Crediti verso partecipate", ove la concessione di crediti ed anticipazioni riguardi aziende speciali, controllate e collegate, va riferito in aumento alla voce B II dell'attivo "Crediti" negli altri casi;

(5) va indicata la somma richiesta da pagare a terzi in conto competenza finanziaria

(6) l'ammortamento dell'esercizio (7S) va portato ad incremento del Fondo d'ammortamento e quindi in diminuzione del corrispondente valore dell'attivo (A)

(7) l'importo accantonato per svalutazione crediti, che non può costituire impegno nel conto del bilancio, va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo alla voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità"; nel caso di accertata effettiva inesigibilità di importi dell'attivo del Conto del patrimonio "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità" è possibile utilizzare l'accantonamento per "Fondo svalutazione crediti" c

(8) minori crediti (minori residui attivi vdel conto del bilancio)

### 11.3 IL CONTO DEL PATRIMONIO

Se il Conto Economico ed il prospetto di conciliazione costituiscono documenti del tutto nuovi nel sistema contabile degli enti locali, non altrettanto può dirsi per quel che concerne il Conto del Patrimonio il quale, derivante direttamente dal vecchio rendiconto generale, costituisce l'anello di congiunzione con i principi sanciti dalla contabilità pubblica e vigenti fin dalla metà del secolo scorso.

Quest'ultima, infatti, dando particolare rilevanza all'aspetto autorizzatorio della spesa, aveva sviluppato un sistema di rilevazione che evidenziava la gestione finanziaria e gli effetti che la stessa generava, attraverso fatti permutativi, sul patrimonio dell'ente che, classificato attraverso appositi inventari, trovava una sua unitarietà nel succitato "*conto generale del patrimonio*".

Detto documento riassuntivo costituiva, quindi, l'elemento di raccordo tra la contabilità finanziaria e quella patrimoniale misurando l'incremento o il decremento del valore complessivo del patrimonio dell'ente quale variazione da c/finanziario o da altre cause.

Le modifiche legislative intervenute negli anni ne hanno completamente sottovalutato il ruolo e l'importanza e, pertanto, esso è rimasto immutato fino ai nostri giorni. Tale disattenzione da parte del legislatore, accompagnata da una scarsa attività di verifica e di controllo, ha portato la maggior parte degli enti locali a mal predisporre, ed in alcuni casi a tralasciare completamente, questo allegato al rendiconto che, come risulta dalla deliberazione 650 del 18.03.1988 della Corte dei Conti non aveva più, alla fine degli anni ottanta, alcuna capacità informativa né tantomeno di raccordo tra il dato finanziario e quello patrimoniale.

Le discussioni<sup>203</sup> succedutesi e le pronunce della Corte dei Conti hanno portato ad una ridefinizione del documento che, oggi, è in grado di realizzare un raccordo non solo con la contabilità finanziaria ma ancor più con quella economica e con il risultato della gestione derivante da quest'ultima.

Il Conto del Patrimonio rileva, dunque, l'incidenza che i fatti di gestione, finanziari e non, hanno sui vari beni dell'ente, permettendo la determinazione finale della consistenza netta di tutto il patrimonio.

Oggi, il contenuto del conto del patrimonio è stato disciplinato dall'articolo 72 del D. Lgs. 77/95 e formalizzato dal modello previsto nel D.P.R. 194/96.

Dalla lettura dell'articolo, si comprende come il legislatore, recependo i contenuti delle varie deliberazioni della Corte dei Conti e cercando di integrare le stesse con la normativa civilistica successiva alla IV direttiva CEE, abbia voluto generare un sistema di rappresentazione delle risultanze patrimoniali che tenesse conto delle esigenze della contabilità pubblica senza però tralasciare il significato informativo che la norma comunitaria possedeva.

Facendo proprie le istanze provenienti da più parti e ben individuate dalla deliberazione n. 650/88 della Corte dei Conti, si è cercato, in particolare, di dare una risposta riformatrice alle varie problematiche stratificatesi negli anni e che riguardavano principalmente:

- a) i contenuti del documento nell'aspetto formale e in quello sostanziale per la individuazione di criteri di inventariazione dei beni;
- b) la disciplina delle scritture inventariali volte a semplificare le procedure vigenti e risalenti c) ad una circolare del Ministero dell'interno n. 152000/2 del 20.07.1904;
- d) la individuazione di adempimenti procedurali occorrenti per la predisposizione di schemi uniformi.

---

<sup>203</sup> Si precisa che la deliberazione della Corte dei Conti richiamata contiene al suo interno una disamina delle varie posizioni dottrinali ed istituzionali a cui si rimanda per un approfondimento.

Rifacendosi a dette richieste, la norma ha puntualizzato alcuni aspetti particolarmente significativi quali:

- 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.

Si tratta di innovazioni di particolare interesse per i risvolti che essi hanno sulla dimostrazione dei risultati della gestione.

Il legislatore non si è limitato ad individuare il contenuto principale del conto del patrimonio ma, nel rispetto di quanto previsto nell'art. 114, ha predisposto l'apposito modello, approvato con il DPR 194/96 in cui, facendo proprie le disposizioni del D. Lgs. 77/95, ha cercato di sintetizzare i vari aspetti precedentemente esposti, ricercando una classificazione che permettesse la costituzione di aggregazioni omogenee utilizzabili sia per le scritture inventariali che per il conto del patrimonio e non determinasse una frattura troppo netta con la previgente impostazione.

Inoltre, facendo proprie le indicazioni della Corte dei Conti, ha definito un prospetto che, quantunque presenti numerose analogie con il precedente "conto generale del patrimonio", se ne discosta per una maggiore puntualità e completezza delle voci.

Il conto del patrimonio, così come previsto dal D.P.R.194/96, si sviluppa, sia all'attivo che al passivo, su otto colonne, secondo il seguente schema:

**CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO E PASSIVO)**

Descrizione	IMPORT I PARZIA LI	CONSIS TENZA INIZIAL E	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTEN ZA FINALE
			+	-	+	-	

La prima colonna accoglie la descrizione dei valori esposti, poi, nelle successive distinti in classi, sottoclassi, voci ed, eventualmente, sottovoci.

La seconda colonna accoglie gli importi parziali delle movimentazioni contabili iscritti in corrispondenza della riga. Essa è data dalla somma orizzontale di ciascuna voce presente sulla riga stessa. Ad esempio, tenendo conto dell'impostazione del legislatore che prevede, in analogia a quanto previsto nelle aziende private con il DPR 917/86, l'evidenziazione dei cespiti al netto dei relativi fondi, in essa potrebbe essere riportata la quota di accantonamento al fondo di ammortamento.

La terza colonna riporta la consistenza iniziale dei beni di ogni categoria e cioè il valore complessivo dei beni al 1° gennaio di ciascun esercizio corrispondente ai valori riportati nella consistenza finale dell'esercizio precedente.

La quarta e la quinta colonna permettono di comprendere le variazioni avvenute a seguito della gestione e che presentano una loro evidenziazione nel conto finanziario.

Esse, cioè, devono essere movimentate a seguito di accadimenti gestionali che interessano l'aspetto finanziario della gestione e che quindi trovano una loro correlazione con i conti accesi alla cassa, ai crediti ed ai debiti.

Viceversa, la sesta e la settima colonna mostrano le eventuali *Variazioni da altre cause* che per loro natura e caratteristica non trovano modo di essere evidenziate nel conto finanziario.

L'ultima colonna dimostra la consistenza finale di ciascun gruppo di beni. Il valore, ottenuto quale somma algebrica delle colonne precedenti, al netto dei fondi, quando previsti, costituisce la consistenza iniziale dell'esercizio successivo.

Relativamente alla articolazione delle voci di bilancio, invece, il legislatore, nell'intento di realizzare una struttura che fosse confacente non solo ad una massima chiarezza espositiva ma valida anche per la 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 evidenziati in due differenti parti del prospetto (attivo e passivo) il cui saldo riporta il 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.

In particolare, per quanto concerne l'attivo patrimoniale, potremmo dire che 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.

La promiscuità tra i due criteri di classificazione è evidenziata ulteriormente dal fatto che lo stesso legislatore, nella predisposizione dello schema di conto del patrimonio, ha previsto, accanto alle due principali classi di valori A) *Immobilizzazioni* e B) *Attivo circolante*, una terza C) costituita dai *Ratei e Risconti*.

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.

Infine è opportuno segnalare che le voci dell'attivo patrimoniale sono iscritte al netto delle rettifiche di valore, primi fra tutti gli ammortamenti, e, pertanto, riportano il valore residuo del bene.

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 evidenziano nell'ordine A) *Patrimonio netto*, B) *Conferimenti*, C) *Debiti* (la cui articolazione è conforme alla logica di verifica della liquidità) D) *Ratei e Risconti*.

Anche nel caso delle passività il prospetto del Conto del Bilancio è molto vicino a quello previsto dal codice civile per lo Stato Patrimoniale delle imprese.

Volendo riassumere le principali caratteristiche della struttura del passivo potremmo dire che esso è caratterizzato:

- da una precisa separazione del patrimonio netto;
- dalla presenza di una voce "Conferimenti" quale posta di confine tra il capitale proprio e quello di terzi

- dalla impossibilità di iscrivere nel passivo i vari fondi di rettifica dell'attivo che, al contrario, trovano evidenza nelle stesse voci dell'attivo quale componente negativo.

Per quanto riguarda il Patrimonio Netto esso costituisce una posta ottenuta quale risultante del differenziale tra i valori dell'attivo e del passivo patrimoniale.

Le componenti che lo costituiscono (sottoclassi *I) Netto patrimoniale* e *II) Netto da beni demaniali*) non appaiono molto chiare per ricordare il risultato patrimoniale ( +/- Patrimonio netto) con quello economico ( Utile/perdita d'esercizio).

Se, infatti, il risultato d'esercizio misura la variazione del capitale netto, tale relazione non è facilmente rinvenibile dalle due voci sopra riportate.

Un raggruppamento importante per i risvolti collegati alla determinazione del reddito d'esercizio è rappresentato poi dalla voce B) Conferimenti che riassume tutte le erogazioni a fondo perduto in conto capitale vincolate alla realizzazione di opere che concorrono ad incrementare il patrimonio dell'ente. In realtà su detta posta di bilancio sorgono ancora molti dubbi interpretativi.

L'ultimo aspetto da analizzare nell'analisi della struttura del Conto del Patrimonio è quello relativo alla modalità di contabilizzazione dei valori di rettifica (accantonamenti per ammortamento, per rischi, ecc.).

Anche in questo caso, in analogia a quanto previsto dalla normativa per le imprese private detti valori vengono portati a diretta riduzione delle voci a cui si riferiscono (rettifica in conto). Ciò è rilevabile in modo esplicito dalla struttura del documento che contempla una apposita riga sotto ogni classe di bene per la rilevazione del fondo da portare in riduzione del valore complessivo dell'attività.

CONTO DEL PATRIMONIO - ATTIVO -							
	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni da c/finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
<b>A</b>	<b>IMMOBILIZZAZIONI</b>						
<b>AI</b>	<b>Immobilizzazioni immateriali</b>						
1	Costi pluriennali capitalizzati (f.do amm. in detraz.)						0
	<i>Totale</i>	0	0	0	0	0	0
<b>All</b>	<b>Immobilizzazioni materiali</b>						
1	Beni demaniali (f.do amm. in detraz.)						0
2	Terreni (patrimonio indisponibile)						0
3	Terreni (patrimonio disponibile)						0
4	Fabbricati (patrim. indis.) (f.do amm. in detraz.)						0
5	Fabbricati (patrim. disp.) (f.do amm. in detraz.)						0
6	Macchinari, attrezzature, impianti (f.do amm. in detraz.)						0
7	Attrezzature e sistemi informatici (f.do amm. in detraz.)						0
8	Automerri e motomezzi (f.do amm. in detraz.)						0
9	Mobili e macchine per ufficio (f.do amm. in detraz.)						0
10	Universalità di beni (patrim.indisp.) (f.do amm. in detraz.)						0
11	Universalità di beni (patrim.disp.) (f.do amm. in detraz.)						0
12	Diritti reali su beni di terzi						0





1	Verso contribuenti							0
2	Verso enti del settore pubblico allargato:							
	a) Stato - correnti							0
	- capitale							0
	b) Regione - correnti							0
	- capitale							0
	c) Altri - correnti							0
	- capitale							0
3	Verso debitori diversi:							
	a) verso utenti di servizi pubblici							0
	b) verso utenti di beni patrimoniali							0
	c) verso altri - correnti							0
	- capitale							0
	d) da alienazioni patrimoniali							0
	e) per somme corrisposte c/terzi							0
4	Credit per IVA							0
5	Per depositi:							
	a) banche							0
	b) Cassa DD PP							0

	<i>Totale</i>	0	0	0	0	0	0	0
<b>BIII</b>	<b>Attività finanz. che non costituiscono immobilizzi</b>							
1	Titoli				0	0	0	0
	<i>Totale</i>	0	0	0	0	0	0	0
<b>BIV</b>	<b>Disponibilità liquide</b>							
1	Fondo di cassa							0
2	Depositi bancari							0
	<i>Totale</i>	0	0	0	0	0	0	0
	<i>Totale attivo circolante</i>	0	0	0	0	0	0	0
<b>C</b>	<b>RATEI E RISCONTI</b>							
CI	Ratei attivi							0
CII	Risconti attivi							0
	<i>Totale ratei e risconti</i>	0	0	0	0	0	0	0
	<i>Totale dell'attivo A+B+C</i>	0	0	0	0	0	0	0
	<b>CONTI D'ORDINE</b>							
<b>D</b>	<b>Opere da realizzare</b>							0
<b>E</b>	<b>Beni conferiti in aziende speciali</b>							0
<b>F</b>	<b>Beni di terzi</b>							0
	<i>Totale conti d'ordine</i>	0	0	0	0	0	0	0

<b>CONTO DEL PATRIMONIO - PASSIVO -</b>							
	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni da c/finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
<b>A</b>	<b>PATRIMONIO NETTO</b>						
AI	Netto patrimoniale						0
All	Netto da beni demaniali						0
	<i>Totale patrimonio netto</i>	0	0	0	0	0	0
<b>B</b>	<b>CONFERIMENTI</b>						
BI	Conferimenti da trasfer. in c/capitale						0
BII	Conferimenti da concessioni di edificare						0
	<i>Totale conferimenti</i>	0	0	0	0	0	0
<b>C</b>	<b>DEBITI</b>						
CI	Debiti di finanziamento:						
	1) per finanziamenti a breve termine						0
	2) per mutui e prestiti						0
	3) per prestiti obbligazionari						0
	4) per debiti pluriennali						0
CII	Debiti di funzionamento						0
CIII	Debiti per IVA						0

CIV	Debiti per anticipazione di cassa								0
CV	Debiti per somme anticipate da terzi								0
CVI	Debiti verso:								
	1) imprese controllate								0
	2) imprese collegate								0
	3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)								0
CVII	Altri debiti								0
	<i>Totale debiti</i>	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>D</b>	<b>RATEI E RISCONTI</b>								
DI	Ratei passivi								0
DII	Risconti passivi								0
	<i>Totale ratei e risconti</i>	0	0	0	0	0	0	0	0
	<i>Totale del passivo A+B+C+D</i>	0	0	0	0	0	0	0	0
	<b>CONTI D'ORDINE</b>								
E	Impegni opere da realizzare								0
F	Conferimenti in aziende speciali								0
G	Beni di terzi								0
	<i>Totale conti d'ordine</i>	0	0	0	0	0	0	0	0

### **11.3.1 IL SIGNIFICATO DEL RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE NEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI**

Alla luce delle riflessioni sin qui svolte ci si potrebbe chiedere quale sia il significato assunto dal risultato economico negli enti pubblici e, di conseguenza, quale l'utilità possa trarsi dalla compilazione del conto economico che, in particolare nelle realtà medio piccole genera non pochi problemi applicativi. Ed, infine, l'esperienza fino ad oggi condotta sugli enti locali è esportabile nei suoi principi e contenuti di base anche ad altre realtà territoriali quali appunto le regioni e lo stesso Stato?

Nel presente paragrafo cercheremo di fornire alcune risposte al primo quesito, rinviando alle conclusioni del lavoro per quanto concerne la seconda domanda.

Abbiamo già sottolineato trattando del contenuto del conto economico nel capitolo precedente come esso appaia eccessivamente sintetico ed appiattito nella sua impostazione allo schema elaborato dal legislatore comunitario nella IV direttiva CEE, sottovalutando la specificità delle attività degli enti locali e l'eterogeneità dei prodotti e dei servizi forniti, giungendo esclusivamente a presentare un risultato che si forma attraverso la sommatoria di risultati parziali quali la gestione operativa, quella finanziaria e quella straordinaria.

Si tratta di una soluzione che ha visto critiche da parte della dottrina che intravede in esso un documento eccessivamente sintetico ed incapace di dare una reale visibilità all'attività svolta dall'ente locale. In particolare appare eccessivamente riduttivo sintetizzare nella voce A) proventi della gestione risorse completamente diverse fra loro nella natura e nella destinazione.

La scelta effettuata di presentare le entrate e le spese per natura, operando in questo una sostanziale modifica rispetto alla contabilità finanziaria non facilita però riflessioni più approfondite sull'efficacia e sull'efficienza dell'azione amministrativa posta in essere. L'aver ricompreso nella stessa voce dei proventi della gestione entrate di natura tributaria che, per loro natura non trovano un corrispettivo nell'attività dell'ente con le tariffe dei servizi a domanda individuale o con quelli di natura produttiva evidenzia, da un lato, una eccessiva frettolosità da parte del legislatore, ma, allo stesso tempo, una volontà di portare a compimento nella maniera più indolore possibile per gli enti locali un processo evolutivo verso la contabilità economica al fine di apprezzarne i significati e le potenzialità, piuttosto che la reale portata informativa al momento presente.

Una articolazione differente che fosse stata più attenta a distinguere i servizi istituzionali da quelli a carattere produttivo ed a domanda individuale, ricomprendendo al loro interno i risultati delle aziende speciali e partecipate, a cui sono eventualmente stati esternalizzati alcuni servizi, appare certamente più significativa per una realtà particolare quale quella comunale e provinciale.

Allo stesso tempo, però, detta soluzione avrebbe comportato nella fase di start up maggiori difficoltà operative per gli enti, costretti a riclassificare le voci finanziarie del bilancio secondo criteri non immediatamente disponibili nella contabilità finanziaria.

La possibilità, comunque di accompagnare alla modulistica ministeriale ulteriori elementi di riflessione tra cui una relazione della giunta che, sempre più, si avvicini nei contenuti tecnici ad una nota integrativa, costituisce certamente un ulteriore elemento di approfondimento dottrinario e legislativo di cui a breve ci si dovrà occupare.

## 12 L'ANALISI DI BILANCIO

---

### 12.1 LE POTENZIALITÀ DELL'ANALISI DI BILANCIO.

Per analisi si intende l'impiego di appropriati procedimenti che, mediante confronti quantitativi tra valori patrimoniali ed economici del bilancio, facilitano l'interpretazione dei dati in esso contenuti.

Lo scopo principale delle analisi di bilancio è, dunque, quello di semplificare l'interpretazione dei documenti contabili e fornire strumenti utili a monitorare l'intera attività dell'amministrazione, al fine di verificare che la gestione sia svolta nel rispetto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

L'analisi di bilancio è, quindi, volta a tradurre in indicatori numerici e/o percentuali i livelli di efficacia, efficienza ed economicità raggiunti dalla gestione corrente.

L'uso di tale strumento, che nel settore pubblico risulta relativamente recente e di minore frequenza applicativa, può consentire, seppure con determinati limiti, di ottenere interessanti informazioni in merito alle modalità di conduzione dell'attività istituzionale, ai suoi risultati anche comparati e alla complessiva tendenza all'equilibrio economico durevole dell'azienda-ente.

Sul piano operativo le analisi di bilancio possono essere:

- *Analisi interne*, poste in essere dalla direzione dell'ente la quale può utilizzare, oltre ai dati contenuti nel bilancio, tutte le altre informazioni disponibili (es. controllo direzionale, ecc.)
- *Analisi esterne*, effettuate da terzi, i quali dispongono solamente del bilancio ufficiale e delle informazioni extrabilancio che la direzione interna è disposta a fornire, ed hanno come oggetto la rielaborazione e l'interpretazione dei dati del bilancio destinato a pubblicazione. L'attendibilità di tale analisi è quindi essenzialmente riposta sulla credibilità dei dati del bilancio che si analizza.

Dal punto di vista della loro estensione temporale, infine, le analisi di bilancio possono essere:

- *Analisi retrospettive*
- *Analisi prospettiche*

Le prime tendono a ricostruire, a posteriori, l'andamento della gestione, sotto il profilo economico e patrimoniale-finanziario, al fine di individuare determinate costanti ed eventuali variabili che l'hanno caratterizzato.

Le analisi prospettiche, invece, si presentano come complementari strumenti d'informazione nell'ambito di una amministrazione per programmi e piani d'esercizio.

Per quanto riguarda il contenuto dell'analisi di bilancio, dobbiamo dire che, la gestione dell'ente può utilmente essere osservata nei seguenti complementari aspetti:

- Aspetto finanziario, che esamina le relazioni tra fabbisogni di capitale e relative modalità di copertura e tra correlati flussi di entrate e flussi di uscite monetarie e finanziarie;
- Aspetto economico, che osserva le relazioni tra costi e ricavi;
- Aspetto patrimoniale, che esamina la relazione intercorrente tra il patrimonio netto ed il capitale di credito (o debiti).

In sintesi, si può affermare che, la gestione viene considerata sotto il profilo della liquidità (aspetto finanziario), della solidità (aspetto patrimoniale) e sotto quello della redditività (aspetto economico), aspetti di una unitaria gestione e quindi strettamente collegati tra di loro, proprio per le intense interrelazioni esistenti.

Tenute presenti tali caratteristiche generali, diviene possibile individuare i metodi e gli strumenti attraverso i quali realizzare le analisi di bilancio in concreto.

Sul piano operativo, le principali tecniche di analisi che vengono attuate sono le *analisi per indici o per rapporti* e le *analisi per flussi*.

### 12.1.1 LA PROCEDURA DELL'ANALISI DI BILANCIO.

La metodologia di analisi di bilancio generalmente prevede un percorso articolato nelle seguenti fasi:

- lettura del bilancio ed interpretazione dei valori in esso contenuti;
- riclassificazione delle poste di bilancio;
- definizione degli indicatori;
- analisi dei flussi monetari-finanziari;
- valutazione di sintesi dell'azienda sulla base delle informazioni elaborate.

**Lettura del bilancio ed interpretazione dei valori in esso contenuti** - è una procedura diretta ad accertare la corrispondenza delle poste del bilancio con i dati che emergono dalla contabilità, oltre che la correttezza di criteri di valutazione e dei principi contabili adottati. Mira, quindi, a dare un giudizio di attendibilità del bilancio. E' facile comprendere, infatti, come il grado di espressività delle analisi di bilancio sia strettamente legato al grado di trasparenza ed attendibilità dei bilanci presi in esame.

**Riclassificazione delle poste di bilancio** - Con la riclassificazione del bilancio si rielaborano i valori dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, al fine di ottenere una struttura funzionale all'analisi.

**Definizione degli indicatori** - Mediante le indagini per indici, invece, si stabiliscono rapporti tra diverse grandezze tratte da un bilancio. Sostanzialmente si tende a verificare se certe costanti di struttura (patrimoniale, economica, finanziaria), che sono state ipotizzate in un dato programma di gestione, si mantengono o, se, al contrario non reggono. Altro scopo può essere quello di constatare il progressivo raggiungimento di tappe significative di una gestione programmata, segnalate dal manifestarsi di determinati indici di bilancio a certi livelli quantitativi.

**Analisi dei flussi monetari-finanziari** - L'analisi dei flussi finanziari consente, di approfondire le indagini inerenti l'aspetto finanziario della gestione.

**Valutazione di sintesi** - La valutazione critica dei risultati ottenuti è la più complessa di tutta la procedura di analisi perché richiede approfondite competenze economico-aziendali e notevole capacità di sintesi e analisi.

## 12.2 LA LETTURA DEL BILANCIO/ RENDICONTO FINANZIARIO PER INDICI.

I valori del bilancio d'esercizio emersi nel corso della precedente trattazione possono essere oggetto di varie elaborazioni e correlazioni, opportunamente effettuate, allo scopo di approfondire le conoscenze sull'assetto dell'ente e sulla gestione finanziaria, economica e patrimoniale.

In tale ambito, un particolare interesse riveste l'analisi del quadro degli indicatori di seguito proposti.

Si tratta di un'elencazione, certamente non esaustiva, dei principali indicatori di bilancio, che mira ad evidenziare opportunità e vincoli connessi alla gestione del nostro ente.

A tal fine, in questa parte finale della relazione saranno presentati nell'ordine:

- *gli indici di entrata;*
- *gli indici di spesa;*
- *gli alberi di indici settoriali*, che presentano contemporaneamente più indicatori in modo correlato cercando di offrire utili spunti per un'indagine sull'assetto strutturale, gestionale ed ambientale del nostro ente.

### 12.2.1 INDICI DI ENTRATA

Al fine di rappresentare i dati contabili proposti nelle precedenti parti della presente relazione, ci si è orientati, per quanto riguarda l'entrata, verso una serie di indici di struttura che, proponendo un confronto tra i dati contabili ed extracontabili, aiuta nella lettura del bilancio.

In particolare, nei paragrafi seguenti, verranno calcolati e commentati i seguenti quozienti di bilancio:

- *Indice di autonomia finanziaria;*
- *Indice di autonomia impositiva;*
- *Prelievo tributario pro capite;*
- *Indice di autonomia tariffaria propria.*

***L'indice di autonomia finanziaria***, ottenuto quale rapporto tra le Entrate tributarie (titolo I) ed extratributarie (titolo III) con il Totale delle entrate correnti (totali dei titoli I + II + III), correla le risorse proprie dell'ente con quelle complessive di parte corrente ed *evidenzia la capacità di ciascun comune di acquisire autonomamente delle disponibilità necessarie per il finanziamento della spesa.*

In altri termini questo indice non considera nel Bilancio corrente i trasferimenti nazionali e regionali, ordinari e straordinari, che annualmente l'ente riceve e che, in passato, costituivano la maggiore voce di entrata.



Per effetto del decentramento amministrativo oggi in atto, il sopra richiamato processo, ancora molto presente nella realtà degli enti, è in corso di inversione. A cominciare dall'introduzione dell'ICI, infatti, stiamo assistendo ad un progressivo aumento delle voci di entrate non direttamente derivanti da trasferimenti di altri enti del settore pubblico. Ne consegue la necessità di procedere ad una lettura dell'andamento dell'indicatore in esame sottolineando come detto valore, variabile tra 0 e 1, assuma un significato positivo quanto più il risultato si avvicina all'unità.

Nella parte sottostante viene riportata la formula per il calcolo dell'indice ed il risultato ottenuto sui dati del bilancio 2008, da confrontare con quelli degli anni precedenti. Il grafico ne evidenzia, in modo ancora più chiaro, l'andamento.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
E1 - Autonomia finanziaria	<u>Entrate tributarie + extratributarie</u> / Entrate correnti

*L'indice di autonomia impositiva* può essere considerato un indicatore di II livello, che permette di comprendere ed approfondire il significato di quello precedente (indice di autonomia finanziaria), misurando quanta parte delle entrate correnti, diverse dai trasferimenti statali o di altri enti del settore pubblico allargato, sia determinata da entrate proprie di natura tributaria.

Il valore di questo indice può variare teoricamente tra 0 e 1, anche se le attuali norme che regolano l'imposizione tributaria negli enti locali impediscono di fatto l'approssimarsi del risultato all'unità.

Nella parte sottostante viene riportata la formula per il calcolo dell'indice ed il risultato ottenuto sui dati del bilancio 2008 da confrontare con quelli degli anni precedenti. Il grafico ne evidenzia, in modo ancora più chiaro, l'andamento.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
E2 - Autonomia impositiva	<u>Entrate tributarie</u> / Entrate correnti

Il dato ottenuto con l'indice di autonomia impositiva, utile per un'analisi disaggregata, non è di per sé facilmente comprensibile e, pertanto, al fine di sviluppare analisi spazio - temporali sullo stesso ente o su enti che presentano caratteristiche fisiche, economiche e sociali omogenee, può essere interessante calcolare il ***Prelievo tributario pro capite***, che misura l'importo medio di imposizione tributaria a cui ciascun cittadino è sottoposto o, in altri termini, l'importo pagato in media da ciascun cittadino per imposte di natura locale nel corso dell'anno.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
E3 - Prelievo tributario pro capite	<u>Entrate tributarie</u> / Popolazione

L'indice di autonomia impositiva misura in termini percentuali la partecipazione delle entrate del titolo I alla definizione del valore complessivo delle entrate correnti. Un secondo indice (*indice di autonomia tariffaria propria*) deve essere attentamente preso in considerazione in quanto costituisce il complementare di quello precedente, evidenziando la partecipazione delle entrate proprie nella formazione delle entrate correnti e, precisamente, l'indice di autonomia tariffaria propria.

Valori particolarmente elevati di quest'ultimo dimostrano una buona capacità di ricorrere ad entrate derivanti dai servizi pubblici forniti o da un'accurata gestione del proprio patrimonio.

Il valore, anche in questo caso espresso in termini decimali, è compreso tra 0 ed 1 ed è da correlare con quello relativo all'indice di autonomia impositiva.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
E4 - Autonomia tariffaria propria	<u>Entrate extratributarie</u> Entrate correnti

### 12.2.2 RIEPILOGO DEGLI INDICI DI ENTRATA

In conclusione dell'analisi degli indici di entrata, si ritiene interessante proporre una tabella riepilogativa riportante i risultati riferiti all'anno 2008, espressi in termini decimali ed in percentuale.

DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
E1 - Autonomia finanziaria	=	<u>Entrate tributarie + extratributarie</u> Entrate correnti
E2 - Autonomia impositiva	=	<u>Entrate tributarie</u> Entrate correnti
E3 - Prelievo tributario pro capite	=	<u>Entrate tributarie</u> Popolazione
E4 - Indice di autonomia tariffaria propria	=	<u>Entrate extratributarie</u> Entrate correnti

### 12.2.3 INDICI DI SPESA

Al pari di quanto già detto trattando delle entrate, la lettura del bilancio annuale e pluriennale può essere agevolata ricorrendo alla costruzione di appositi indici che sintetizzano l'attività di programmazione e migliorano la capacità di apprezzamento dei dati contabili. Ai fini della nostra analisi, nei paragrafi seguenti verranno presentati alcuni rapporti che in quest'ottica rivestono maggiore interesse e precisamente:

- a) *la rigidità della spesa corrente;*
- b) *l'incidenza delle spese del personale sulle spese correnti;*
- c) *la spesa media del personale;*
- d) *l'incidenza degli interessi passivi sulle spese correnti;*
- e) *la percentuale di copertura delle spese correnti con trasferimenti dello Stato;*
- f) *la spesa corrente pro capite;*
- g) *la spesa d'investimento pro capite.*

**La rigidità della spesa corrente** misura l'incidenza percentuale delle spese fisse (personale ed interessi) sul totale del titolo I della spesa. Quanto minore è il valore tanto maggiore è l'autonomia discrezionale della Giunta e del Consiglio in sede di predisposizione del bilancio.

Il valore può variare, indicativamente, tenendo conto dei nuovi limiti introdotti con la ridefinizione dei parametri di deficitarietà, tra 0 e 0,57.

Quanto più il valore si avvicina allo 0,57 tanto minori sono le possibilità di manovra dell'amministrazione che si trova con gran parte delle risorse correnti già utilizzate per il finanziamento delle spese per il personale e degli interessi passivi.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S1 - Rigidità delle Spese correnti	<u>Personale + Interessi passivi</u> / Spese correnti

L'indice di rigidità della spesa corrente può essere scomposto analizzando separatamente l'incidenza di ciascuno dei due addendi del numeratore (personale e interessi) rispetto al denominatore del rapporto (totale delle spese correnti).

Pertanto, considerando solo gli interessi passivi che l'ente è tenuto a pagare annualmente per i mutui in precedenza contratti, avremo l'indice che misura ***l'Incidenza degli oneri finanziari sulle spese correnti***.

Valori molto elevati dimostrano che la propensione agli investimenti relativa agli anni passati sottrae risorse correnti alla gestione futura e limita la capacità attuale di spesa.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S2 - Incidenza degli Interessi passivi sulle Spese correnti	$\frac{\text{Interessi passivi}}{\text{Spese correnti}}$

Partendo dalle stesse premesse sviluppate nel paragrafo precedente, può essere separatamente analizzata ***l'incidenza della spesa del Personale sul totale complessivo delle Spese correnti***.

La spesa del personale, infatti, rappresenta una delle voci che ha maggiore incidenza sul totale della spesa corrente dell'ente. Tale indice è complementare al precedente ed è, pertanto, molto utile per approfondire l'analisi sulla rigidità della spesa del titolo I.

Nella seguente tabella si propone il valore dell'indicatore in esame applicato ai bilanci 2005/2008, nonché una sua rappresentazione grafica.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S3 - Incidenza della Spesa del personale sulle Spese correnti	$\frac{\text{Personale}}{\text{Spese correnti}}$

L'incidenza delle spese del personale sul totale della spesa corrente fornisce indicazioni a livello aggregato sulla partecipazione di questo fattore produttivo nel processo erogativo dell'ente locale.

Al fine di ottenere un'informazione ancora più completa, il dato precedente può essere integrato con un altro parametro quale la spesa media per dipendente.

Tale valore rappresenta, per ogni anno, ***la spesa per stipendi ed accessori corrisposti in media ad ogni dipendente***.

DENOMINAZIONE	COMPOSIZIONE

INDICATORE	
S4 - Spesa media del personale	$\frac{\text{Personale}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti}}$

La Percentuale di copertura della spesa corrente con i trasferimenti dello Stato e di altri enti del settore pubblico allargato permette di comprendere la compartecipazione dello Stato, della regione e degli altri enti del settore pubblico allargato all'ordinaria gestione dell'ente.

Si tratta di un indice che deve essere considerato tenendo presente le numerose modifiche e leggi delega in corso di perfezionamento in questo periodo.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S5 - Copertura delle Spese correnti con Trasferimenti correnti	$\frac{\text{Trasferimenti correnti}}{\text{Spese correnti}}$

L'indice *Spese correnti pro capite* costituisce un ulteriore indicatore particolarmente utile per un'analisi spaziale e temporale dei dati di bilancio.

Esso misura l'entità della spesa sostenuta dall'ente per l'ordinaria gestione rapportata al numero di cittadini.

In senso lato questo indicatore misura l'onere che ciascun cittadino sostiene, direttamente o indirettamente, per finanziare l'attività ordinaria dell'ente e fornisce, se paragonato con i valori riferiti agli anni precedenti, utili spunti di riflessione sulla composizione della spesa dell'ente.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S6 - Spese correnti pro capite	$\frac{\text{Spese correnti}}{\text{Popolazione}}$

Al pari di quanto visto per la spesa corrente, un dato altrettanto importante può essere ottenuto, ai fini di una completa informazione sulla programmazione dell'ente, con la costruzione dell'indice della spesa in conto capitale pro capite, rapporto che misura il valore della spesa per investimenti che l'ente prevede di sostenere per ciascun abitante.

Tale valore ha rilevanza specie se analizzato con riferimento a più esercizi, in quanto denota l'andamento storico e tendenziale della politica di investimento posta in essere dall'amministrazione.

DENOMINAZIONE INDICATORE	COMPOSIZIONE
S7 - Spese in conto capitale pro capite	$\frac{\text{Spese in conto capitale}}{\text{Popolazione}}$

### 12.2.4 RIEPILOGO DEGLI INDICI DI SPESA

Al pari di quanto effettuato per l'entrata, si riporta una tavola riepilogativa degli indici di spesa, con valori riferiti all'anno 2008, espressi in decimali ed in percentuale.

DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
S1 - Rigidità delle Spese correnti	=	$\frac{\text{Personale} + \text{Interessi passivi}}{\text{Spese correnti}}$
S2 - Incidenza degli Interessi passivi sulle Spese correnti	=	$\frac{\text{Interessi passivi}}{\text{Spese correnti}}$
S3 - Incidenza della Spesa del personale sulle Spese correnti	=	$\frac{\text{Personale}}{\text{Spese correnti}}$
S4 - Spesa media del personale	=	$\frac{\text{Personale}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti}}$
S5 - Copertura delle Spese correnti con Trasferimenti correnti	=	$\frac{\text{Trasferimenti correnti}}{\text{Spese correnti}}$
S6 - Spese correnti pro capite	=	$\frac{\text{Spese correnti}}{\text{Popolazione}}$
S7 - Spese in conto capitale pro capite	=	$\frac{\text{Spese in conto capitale}}{\text{Popolazione}}$

### 12.2.5 ALBERI DI INDICI SETTORIALI

Quest'ultima sezione è finalizzata all'individuazione di differenti aree di indagine, per ognuna delle quali viene proposto un apposito albero di indicatori.

Le aree di indagine proposte sono:

l'*Autonomia di gestione*, che evidenzia il grado di dipendenza dell'ente dai trasferimenti di terzi, nonché la capacità dell'ente di procacciarsi autonomamente le fonti di finanziamento;

l'*Incidenza del gettito tributario proprio sulla popolazione amministrata*, che mostra la partecipazione diretta in termini finanziari della collettività amministrata alla vita dell'ente;

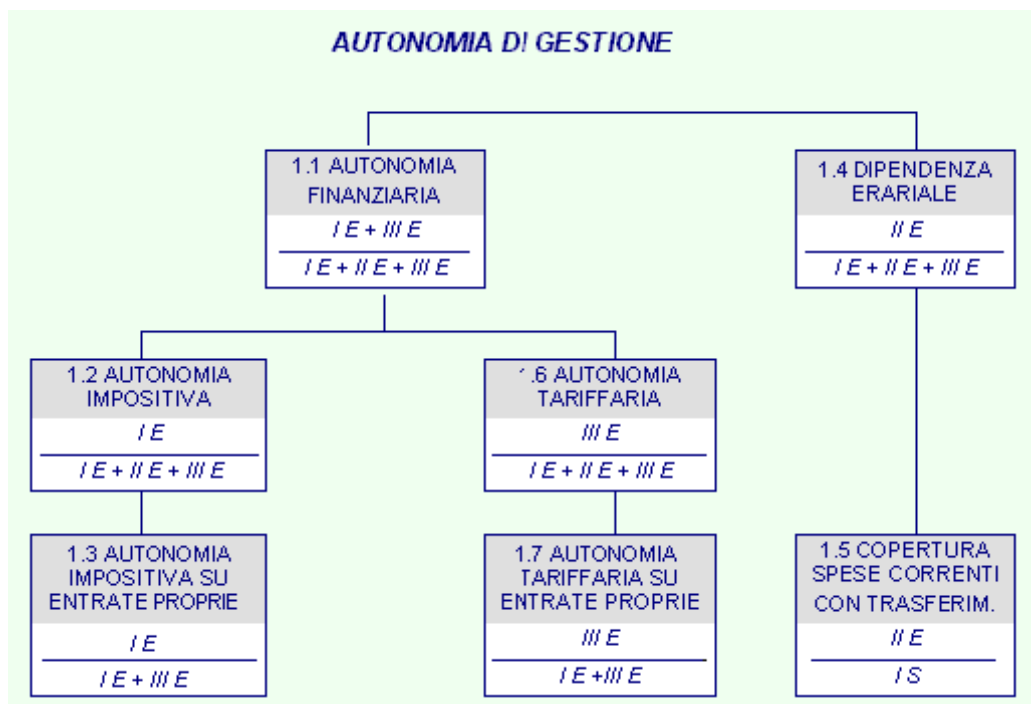
la *Rigidità del bilancio*, che definisce le capacità di manovra dell'amministrazione nel breve periodo;

la *Rilevanza della spesa fisse*, che permette di conoscere la composizione e la reale governabilità della spesa;

la *Propensione alla spesa*, che approfondisce la conoscenza sulla destinazione delle spese effettuate dall'amministrazione;

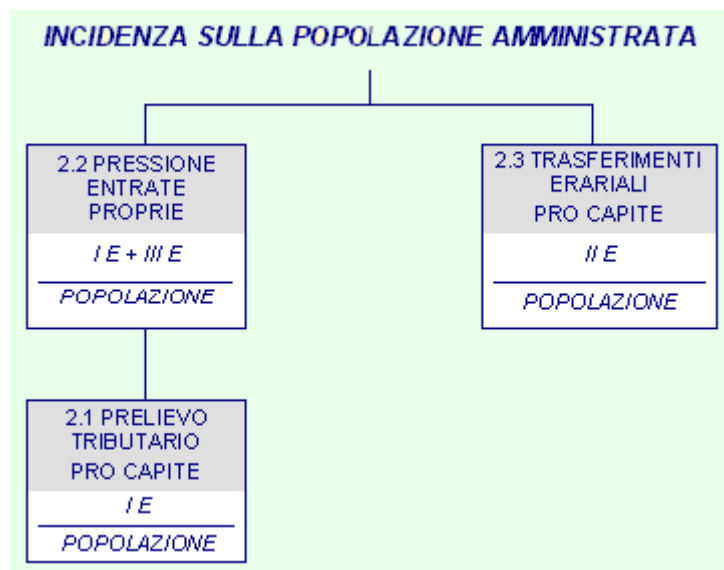
i *Parametri ambientali*, ossia macro indicatori di natura endogena ed esogena, che misurano gli effetti sulla gestione dell'ente di variabili non direttamente governabili dall'amministrazione.

#### 12.2.5.1 Autonomia di gestione



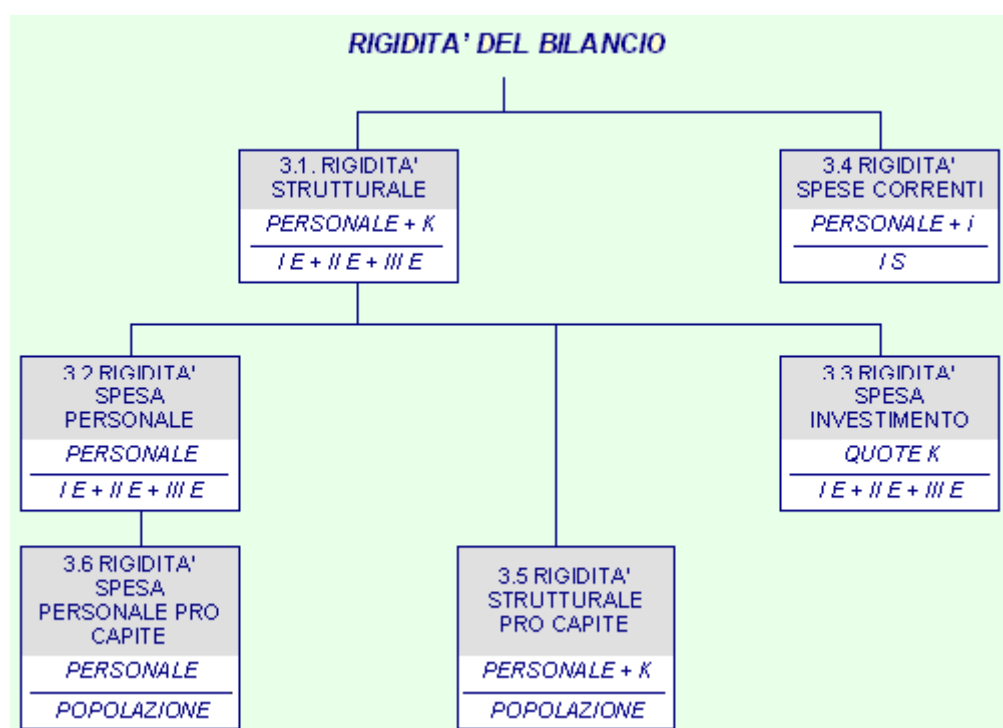
DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
1.1 Autonomia finanziaria	=	$\frac{\text{Entrate tributarie} + \text{extratributarie}}{\text{Entrate correnti}}$
1.2 Autonomia impositiva	=	$\frac{\text{Entrate tributarie}}{\text{Entrate correnti}}$
1.3 Autonomia impositiva su entrate proprie	=	$\frac{\text{Entrate tributarie}}{\text{Entrate tributarie} + \text{extratributarie}}$
1.4 Dipendenza erariale	=	$\frac{\text{Trasferimenti correnti Stato}}{\text{Entrate correnti}}$
1.5 Copertura delle Spese correnti con Trasferimenti correnti	=	$\frac{\text{Trasferimenti correnti}}{\text{Spese correnti}}$
1.6 Autonomia tariffaria	=	$\frac{\text{Entrate extratributarie}}{\text{Entrate correnti}}$
1.7 Autonomia tariffaria su entrate proprie	=	$\frac{\text{Entrate extratributarie}}{\text{Entrate tributarie} + \text{extratributarie}}$

### 12.2.5.2 Incidenza del gettito tributario proprio sulla popolazione amministrata



DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
2.1 Prelievo tributario pro capite	=	$\frac{\text{Entrate tributarie}}{\text{Popolazione}}$
2.2 Pressione entrate proprie pro capite	=	$\frac{\text{Entrate tributarie} + \text{extratributarie}}{\text{Popolazione}}$
2.3 Trasferimenti erariali pro capite	=	$\frac{\text{Trasferimenti correnti Stato}}{\text{Popolazione}}$

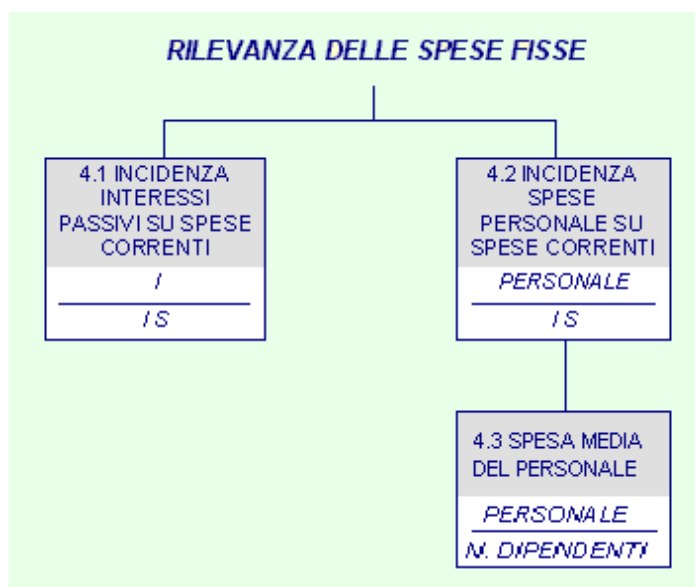
### 12.2.5.3 Rigidità del bilancio





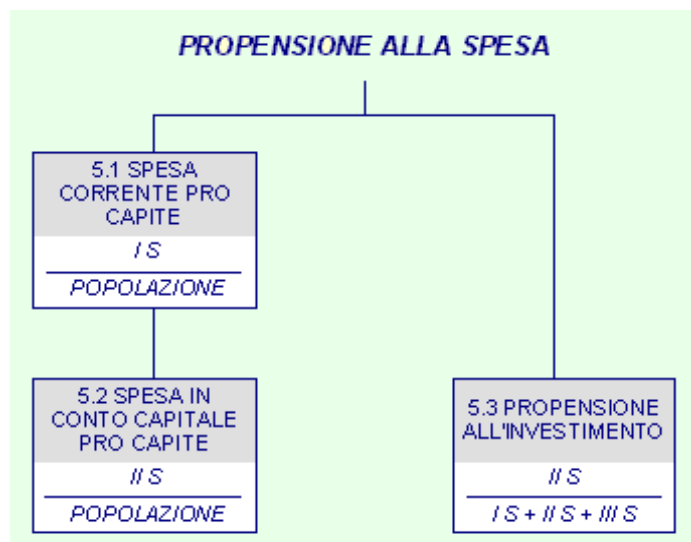
DENOMINAZIONE INIDICATORE		COMPOSIZIONE
3.1 Rigidità strutturale	=	$\frac{\text{Spesa personale} + \text{Rimborso mutui}}{\text{Entrate correnti}}$
3.2 Rigidità della Spesa del personale	=	$\frac{\text{Spesa del personale}}{\text{Entrate correnti}}$
3.3 Rigidità delle Spese per investimento	=	$\frac{\text{Rimborso mutui}}{\text{Entrate correnti}}$
3.4 Rigidità delle Spese correnti	=	$\frac{\text{Spesa personale} + \text{Interessi}}{\text{Spese correnti}}$
3.5 Rigidità strutturale pro capite	=	$\frac{\text{Spesa personale} + \text{Rimborso mutui}}{\text{Popolazione}}$
3.6 Rigidità della Spesa del personale pro capite	=	$\frac{\text{Spesa personale}}{\text{Popolazione}}$

### 12.2.5.4 Rilevanza delle spese fisse



DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
4.1 Incidenza degli Interessi passivi sulle Spese correnti	=	$\frac{\text{Interessi passivi}}{\text{Spese correnti}}$
4.2 Incidenza della Spesa del personale sulle Spese correnti	=	$\frac{\text{Spesa personale}}{\text{Spese correnti}}$
4.3 Spesa media del personale	=	$\frac{\text{Spesa personale}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti}}$

### 12.2.5.5 Propensione alla spesa



DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
5.1 Spese correnti pro capite	=	$\frac{\text{Spese correnti}}{\text{Popolazione}}$
5.2 Spese in conto capitale pro capite	=	$\frac{\text{Spese in c/capitale}}{\text{Popolazione}}$
5.3 Propensione all'investimento	=	$\frac{\text{Spese in c/capitale}}{\text{Sp.corr.} + \text{Sp.c/cap.} + \text{Rimb.prestiti}}$

### 12.2.5.6 Parametri ambientali

DENOMINAZIONE INDICATORE		COMPOSIZIONE
6.1 Numero di abitanti per dipendente	=	$\frac{\text{Popolazione}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti}}$
6.2 Spese correnti controllabili per dipendente	=	$\frac{\text{Sp. correnti} - \text{Personale} - \text{Interessi}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti}}$
6.3 Incidenza dell'inflazione nel 2008	=	Andamento inflazione (stima anno 2008)

### 12.2.5.7 La riclassificazione del Conto del patrimonio secondo il criterio finanziario.

Accertata l'attendibilità dei valori e dei risultati di bilancio, la fase preliminare dell'analisi economico – finanziaria è rappresentata dalla **riclassificazione** dei dati esposti nel Conto del patrimonio e nel Conto economico.

Questa operazione deriva dal fatto che i valori dei prospetti contabili del bilancio, destinato alla pubblicazione, non seguono criteri di classificazione coerenti con le indagini da porre in essere.

Occorre, pertanto, procedere con un'operazione di ricomposizione dei dati di bilancio, secondo criteri coerenti con gli obiettivi perseguiti.

La riclassificazione del **conto del patrimonio**, ha la finalità di esaminare la composizione della struttura patrimoniale e finanziaria dell'ente, con l'intento di rappresentare il rapporto tra le diverse fonti di finanziamento e gli impieghi realizzati dallo stesso.

L'attività di scomposizione e ricomposizione delle voci non è casuale, ma viene orientata da un criterio ordinatore dipendente dalla specifica finalità che si vuole conseguire attraverso la riclassificazione.

La stessa può riguardare alternativamente:

- la quantificazione del contributo offerto dalle diverse aree gestionali, ed in particolare da quella caratteristica ed extra-caratteristica alla formazione degli equilibri patrimoniali;
- la valutazione del grado di liquidità e di solvibilità dell'ente.

La prima finalità viene conseguita riclassificando lo schema del Conto del patrimonio secondo il c.d. criterio funzionale o economico, la seconda finalità, invece, viene realizzata ristrutturando lo schema del Conto del patrimonio secondo il criterio finanziario.

Lo stato patrimoniale finanziario rappresenta lo schema di riclassificazione maggiormente adottato, pertanto, il modello proposto segue il criterio finanziario.

L'esigenza della riclassificazione finanziaria nasce dal fatto che la suddivisione delle attività, operata dal legislatore, si basa soprattutto sulla natura tipologica delle voci, più che sull'attitudine sostanziale a trasformarsi in denaro nel corso di un esercizio. Tale classificazione non si presta, quindi, ad essere utilizzata ai fini dell'analisi finanziaria in quanto non tiene conto delle caratteristiche di *liquidità* e di *esigibilità* dei singoli elementi dell'attivo e del passivo.

I crediti, ad esempio, sono classificati nell'attivo circolante senza tenere conto della loro scadenza; la stessa considerazione vale per i debiti nella parte passiva del conto del patrimonio, fra i quali confluiscono sia quelli di funzionamento (a breve termine), sia quelli di finanziamento degli investimenti (a medio lungo termine).

Risulta, invece, importante riuscire a suddividere le voci patrimoniali in poche classi significative in relazione al loro grado di liquidità; l'importanza dipende dal fatto che tale riclassificazione permette analisi immediate e, in un secondo momento, l'applicazione di numerosi indici estremamente significativi per la verifica degli equilibri finanziari e patrimoniali.

Il conto del patrimonio riclassificato si presenta come indicato nel seguente schema.

SCHEMA 1- Il conto del patrimonio riclassificato.

ATTIVITA'	PASSIVITA'
Attività fisse	Patrimonio netto
Attività correnti	Passività consolidate
Disponibilità liquide	Passività correnti
Totale	Totale

**Le attività fisse**, comprendono gli elementi patrimoniali che producono immobilizzi di somme in un arco temporale di più esercizi.

Tra le attività fisse vi sono le immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, oltre ai crediti di medio lungo termine legati alla realizzazione di opere pubbliche (crediti in conto capitale verso lo Stato e altri enti del settore pubblico).

**Le attività correnti o circolanti**, considerano gli elementi patrimoniali destinati ad essere convertiti in forma liquida in tempi brevi; oltre le disponibilità liquide, sono compresi i crediti a breve termine, le rimanenze i ratei e i risconti. Le attività correnti sono definite anche patrimonio circolante lordo.

**Le passività consolidate**, comprendono gli elementi del conto del patrimonio, parte passiva, destinati a produrre pagamenti oltre il periodo di un anno. Sono compresi le fonti di finanziamento di medio-lungo termine e gli altri debiti scadenti in periodi successivi.

**Le passività correnti**, comprendono gli elementi del conto del patrimonio destinati a produrre pagamenti entro il periodo di un anno. Sono compresi i debiti verso i fornitori, le anticipazioni di cassa, i debiti per IVA, i ratei e i risconti, gli altri debiti di breve termine ed i debiti a medio-lungo termine che scadono nel periodo successivo.

**Il patrimonio netto**, rappresenta la classe residuale data dalla differenza tra il totale delle attività ed il totale delle passività correnti e consolidate.

## 12.2.6 LE ANALISI DEGLI EQUILIBRI DEL CONTO DEL PATRIMONIO

Gli indici istituibili per l'analisi del conto del patrimonio, opportunamente riclassificato, sono in gran parte gli stessi individuati dalla dottrina per le imprese.

Così come nelle imprese di produzione, anche negli enti pubblici l'analisi della struttura patrimoniale-finanziaria rappresenta un momento utile e di importante riflessione poiché permette di

apprezzarne la diversa composizione ed il suo evolversi verso configurazioni più o meno adatte ad una futura equilibrata gestione.

Un apprezzamento positivo della gestione presuppone, infatti, il rispetto di alcuni fondamentali equilibri patrimoniali-finanziari che trovano origine in una armonica composizione degli investimenti e delle correlative fonti di finanziamento.

Nell'aspetto patrimoniale-finanziario condizione di equilibrio è quella per cui le obbligazioni a breve termine possono essere soddisfatte con crediti o disponibilità aventi analoghi tempi di liquidità e, per contro, il capitale immobilizzato è finanziato con mezzi propri e/o con fonti a medio/lungo termine.

Tale principio vale, quindi, indifferentemente sia per le aziende di produzione che per quelle di erogazione.

Il primo approccio all'analisi della struttura patrimoniale-finanziaria avviene attraverso la *percentage analysis* mediante la quale, si determina il peso percentuale degli investimenti e dei finanziamenti sul totale di appartenenza. Gli indici che ne derivano prendono il nome di "indici di composizione" poiché mediante gli stessi si riesce a comprendere la composizione della struttura patrimoniale dell'ente.

**Gli indici di composizione degli impieghi** - Consentono di apprezzare il grado di elasticità della struttura dell'ente, cioè l'attitudine dello stesso di riadattarsi convenientemente, con facilità e in tempi brevi, alle mutevoli condizioni dell'ambiente.

Gli impieghi elastici sono quelli appartenenti alla categoria dell'attivo circolante; gli impieghi rigidi, di contro, sono quelli appartenenti alla categoria dell'attivo fisso.

Una prima idea, quindi, sul grado di rigidità (o sul grado di elasticità) degli impieghi viene ottenuta con la determinazione del peso percentuale, dell'attivo fisso e dell'attivo circolante, sul capitale investito.

L'indice che esprime il peso dell'attivo fisso, viene denominato *indice di rigidità degli impieghi* (o *indice di immobilizzo degli impieghi*), ed è dato dal rapporto tra l'attivo fisso sul capitale investito (Af/Ci).

L'indice che esprime il peso dell'attivo circolante, viene denominato, ovviamente, *indice di elasticità degli impieghi* (oppure *indice di non immobilizzo degli impieghi*), ed è dato dal rapporto tra l'attivo circolante sul capitale investito (Ac/Ci).

I rapporti di rigidità e di elasticità devono comunque considerare i beni demaniali ed i beni patrimoniali indisponibili che, per loro natura, sono elementi di rigidità strutturale.

$$\text{Rigidità delle immobilizzazioni} = \frac{\text{beni demaniali} + \text{beni indisponibili}}{\text{Totale immobilizzazioni}}$$

**Gli indici di composizione delle fonti** consentono, invece, di valutare la maggiore o minore dipendenza finanziaria dell'ente dal capitale di terzi, cioè il grado di indebitamento e le caratteristiche di rigidità e di elasticità dei finanziamenti.

Si costruiranno così due indici. Il primo, quello che esprime il peso del capitale di rischio, viene denominato *indice di non indebitamento* o *indice di autonomia finanziaria* (Pn/Ci). Tale indice evidenzia la proporzione esistente fra patrimonio netto e mezzi di terzi nella complessiva provvista di capitale, tende, pertanto, a riflettere l'attitudine dell'ente ad operare in condizioni di relativa indipendenza nei confronti dei creditori e la sua capacità di indebitamento.

Il secondo indice, quello che esprime il peso del capitale di credito, viene denominato *indice di indebitamento* o *indice di dipendenza finanziaria* (Ct/Ci). Quanto più elevato risulta il rapporto tanto minore è la garanzia offerta ai creditori di essere rimborsati, mentre maggiori sono la dipendenza dell'azienda da terzi finanziatori e il rischio finanziario, cioè l'eventualità di non essere in grado di soddisfare le attese dei finanziatori (rimborso dei prestiti e pagamento delle remunerazioni fisse a date prestabilite).

Lo studio della struttura del patrimonio richiede anche l'esame delle relazioni esistenti tra impieghi e fonti di capitale, allo scopo di valutarne l'adeguatezza.

Dagli studi di economia aziendale sappiamo, infatti, che fra gli impieghi e le fonti devono esistere correlazioni logiche, alla base di ciò sta il principio fondamentale che il tempo di scadenza delle fonti deve essere sincronizzato con il tempo di recupero degli impieghi.

L'analisi delle relazioni fonti-impieghi si attua attraverso indici-differenze e indici-quotienti che si definiscono *indici di correlazione*.

Questi indici consentono di valutare due aspetti della situazione patrimoniale-finanziaria:

- la *posizione di solidità*, mediante la quale si accertare la capacità dell'ente di mantenere, nel medio-lungo periodo, l'equilibrio tra flussi monetari in uscita, causati dal rimborso delle fonti, e flussi monetari in entrata, provenienti dal recupero monetario degli impieghi, in modo da non compromettere l'equilibrio economico della gestione;
- la *posizione di liquidità*, intesa come attitudine a realizzare l'equilibrio finanziario a breve.

#### **12.2.6.1 Indici di solidità patrimoniale**

L'analisi della solidità riguarda le correlazioni esistenti tra l'attivo fisso e le sue fonti di finanziamento.

L'indicatore che in estrema sintesi evidenzia la solidità del patrimonio è denominato *quoziente primario di struttura* o *indice di autocopertura del capitale fisso*, che è dato dal rapporto fra il patrimonio netto e l'attivo fisso.

Talvolta, in aggiunta all'indice-quotiente, si preferisce calcolare anche l'indice-differenza derivante dal confronto tra mezzi propri ed attivo fisso.

Tale indice è denominato *marginale di struttura*:

$$\text{Patrimonio netto} - \text{Attivo fisso}$$

Se il *quoziente primario di struttura* è maggiore di uno (ovvero, il *marginale primario di struttura* è maggiore di zero), le immobilizzazioni sono interamente finanziate con il patrimonio netto, che finanziano anche una parte dell'attivo circolante. Si tratta di una situazione ottimale sotto il profilo della solidità patrimoniale.

Se, invece, il *quoziente primario di struttura* è minore di uno (ovvero, il *marginale primario di struttura* è minore di zero), le immobilizzazioni non sono finanziate interamente con i mezzi propri, ma anche tramite passività consolidate e/o correnti.

Un quoziente primario di struttura non di molto inferiore all'unità rappresenta una situazione del tutto accettabile sotto il profilo della solidità, purché il finanziamento della rimanente parte di immobilizzazioni avvenga con passività consolidate; tale situazione è peraltro normale se riferita alla natura degli investimenti pubblici che creano utilità non tanto in termini di proventi per l'ente, ma in termini di benefici nei confronti dei cittadini.

E' evidente che l'analisi non può fermarsi qui. E' necessario calcolare un ulteriore indice che esprima le modalità di finanziamento della parte di immobilizzazioni non coperte dal patrimonio netto.

Anche in questo caso è possibile calcolare sia un indice-quotiente che un indice-differenza.

L'*indice-quotiente* è dato dal rapporto tra il passivo permanente (la somma di mezzi propri e passivo consolidato) e l'attivo fisso.

Tale indice viene denominato *quotiente secondario di struttura*:

$$\frac{Mp+}{Pml} \begin{matrix} > 1 \\ < \end{matrix}$$

L'indice-differenza è definito, invece, *marginale di struttura allargato*:

$$(Mezzi propri + Passività M-L termine) - Attivo fisso$$

Se il quoziente secondario di struttura è maggiore di uno (marginale di struttura allargato maggiore di zero), le immobilizzazioni sono interamente finanziate con il passivo permanente, che finanzia anche una parte dell'attivo circolante.

E' questa la situazione che l'ente deve presentare affinché la sua solidità patrimoniale possa giudicarsi buona.

Se il quoziente risulta, invece, minore di uno (marginale secondario di struttura minore di zero), le immobilizzazioni non sono finanziate interamente con il passivo permanente, ma anche tramite passività correnti.

Una tale situazione denota una solidità insoddisfacente, collegata ad un rischio più o meno accentuato di insolvenza.

Infine, ricordiamo il caso del quoziente secondario di struttura pari ad uno, ovvero, quando l'attivo fisso è finanziato esclusivamente dal passivo permanente, e quindi l'attivo circolante esclusivamente dal passivo corrente.

Questa situazione non è del tutto positiva per l'ente perché l'importanza di mantenere un quoziente secondario di struttura sensibilmente maggiore di uno, è legato al ruolo di protezione contro i fenomeni di illiquidità dell'attivo circolante, che possono verificarsi riguardo ai crediti ed alle rimanenze.

Nel caso in cui una parte dei crediti sia di difficile realizzo, ovvero una parte delle rimanenze invendibile o inutilizzabile, un quoziente secondario di struttura maggiore di uno consente di spostare in avanti nel tempo i fenomeni di insolvenza legati all'impossibilità di assolvere alle passività in scadenza.

### 12.2.6.2 Analisi di liquidità

L'analisi del conto del patrimonio continua con l'analisi di liquidità volta a rilevare l'equilibrio di breve termine.

Tale analisi viene effettuata attraverso gli indici di seguito menzionati:

*quotiente di disponibilità o capitale circolante netto*:

$$Qd = \frac{M + Id + Li}{P80}$$



dove:

M = magazzino

Ld = liquidità differite

Li = liquidità immediate

Pb = passività a breve

Quest'ultimo può essere maggiore, minore di due oppure nullo. Un quoziente minore di 2 indica che l'ente non è in grado di fronteggiare interamente i debiti a breve con i recuperi monetari derivanti dagli impieghi correnti<sup>204</sup>.

Il suddetto indice ha un modesto rilievo nella valutazione della situazione di liquidità a causa del peso che su di esso ha il magazzino, quest'ultimo, infatti, è un impiego destinato ad essere mantenuto nel tempo e, quindi, non convertibile totalmente in forma liquida se non in ipotesi di liquidazione.

Per ovviare a tale limite si ricorre al *quoziente di liquidità*<sup>205</sup> che esclude le rimanenze di magazzino:

$$Q_t = \frac{L_d + L_i}{P_b}$$

Un quoziente di liquidità maggiore di uno esprime, solo in teoria, la capacità dell'ente di fronteggiare interamente i debiti a breve con i recuperi monetari derivanti dagli impieghi correnti.

Ciò dipende dall'effetto "illusorio" della contabilità finanziaria che ammette la presenza, tra i residui attivi dell'ente, di tutti i crediti discendenti da "un idoneo titolo giuridico" attraverso il quale viene "individuato il creditore, quantificata la somma, nonché fissata la relativa scadenza"; questo può portare alla presenza tra le disponibilità differite di consistenti crediti di difficile esigibilità che richiedono forme di riscossione coattive.

In realtà, il principio della prudenza suggerisce di accertare soltanto le somme venute a scadenza nell'esercizio finanziario di competenza e conservare tra i residui attivi unicamente le somme corrispondenti ai crediti certi, liquidi ed esigibili.

Ancora, un quoziente di liquidità positivo non rappresenta una condizione sufficiente per l'esistenza di una liquidità a breve perché riscossioni e pagamenti possono viaggiare a differenti velocità e le prime possono risultare più lente dei secondi.

Se andiamo, infatti, a considerare l'indice di tesoreria, calcolato considerando le sole liquidità disponibili (cassa e banca), questo potrebbe assumere valori notevolmente al di sotto di 1 anche in presenza di un indice di liquidità positivo: ciò significherebbe che le disponibilità liquide non sono in grado da sole di fronteggiare i debiti che giungono a scadenza nell'esercizio per i motivi sopra indicati.

Nelle aziende di produzione il limite informativo dell'indice di liquidità, in parte, viene superato con il calcolo degli indici di rotazione e di durata (*indici di ciclo finanziario*) del capitale circolante netto, come l'indice di *rotazione dei crediti commerciali* e l'indice di *rotazione dei debiti commerciali* che

<sup>204</sup> A tale indice dovrebbe corrispondere un valore normale non inferiore a 2 in considerazione del fatto che una parte dell'attivo corrente non può essere smobilizzata rapidamente in quanto stabilmente vincolata nel suo aspetto quantitativo, all'attività di gestione.

<sup>205</sup> A tale indice dovrebbe corrispondere un valore non inferiore ad 1 in quanto si suppone che i debiti a breve termine forniscano misura dell'ammontare che deve essere prontamente disponibile sotto forma di attività liquidabili nel breve tempo, dato che tali passività si intendono destinate a sopperire a temporanee esigenze di mezzi liquidi.

indagano sulla velocità di trasformazione in forma liquida delle disponibilità differite e sulla velocità di estinzione delle passività correnti.

Per l'ente pubblico, invece, risultano di estremo interesse alcuni indici finanziari generali ed in particolare l'indicatore di velocità di riscossione delle entrate proprie e l'indicatore di gestione delle spese correnti, nonché il tasso di smaltimento dei residui attivi e passivi.

Attraverso i primi due indicatori è possibile, infatti, apprezzare se le entrate sono in fase con le uscite e cioè se le stesse sono adeguatamente sincronizzate (nel caso dell'ente locale questi indicatori sono previsti dal DPR. 194/96).

Il tasso di smaltimento dei residui, siano essi attivi o passivi, è utile invece per valutare la capacità dell'ente di tradurre, in tempi brevi, gli accertamenti e gli impegni assunti in precedenti gestioni in movimenti di cassa dell'esercizio corrente verificando l'eventuale inconsistenza dei residui attivi e passivi: valori bassi indicheranno una maggiore inconsistenza dei residui, cioè poste di bilancio non attendibili o puramente figurative.

### 12.2.7 UN'ANALISI CRITICA DELL'IMPIEGO NEGLI E.L. DEGLI SCHEMI TIPICI DI RICLASSIFICAZIONE DEL CONTO ECONOMICO

La possibilità di analizzare l'aspetto economico della gestione degli enti pubblici, attraverso l'uso dei più noti schemi "classici" di riclassificazione del conto economico risulta, per alcuni modelli, improponibile.

**Conto economico a "ricavi e costo del venduto"** - Inizieremo con il valutare l'applicabilità del modello a "*ricavi e costo del venduto*". Questo presenta la particolarità di misurare il contributo alla formazione del risultato economico del differenziale tra il valore dei ricavi netti, espressione dell'utilità ceduta ai clienti attraverso il collocamento della produzione nel mercato, ed il valore delle risorse consumate per realizzare quanto venduto (costo del venduto).

Negli enti pubblici, mentre i costi misurano la quantità dei fattori acquisiti e consumati a fronte dell'attività erogata, i ricavi non sempre esprimono il valore dell'utilità ceduta agli utenti (clienti) attraverso l'erogazione dei servizi: si pensi, al riguardo, ai servizi indispensabili ed ai servizi a domanda individuale.

In altri termini, i componenti positivi di reddito degli enti pubblici sono ben lontani dal rappresentare i "*ricavi della produzione venduta*".

Di conseguenza, in ambito pubblico viene meno il significato della relazione ricavi netti - costo del venduto, che nelle imprese esprime una misura della ricchezza creata o dissipata attraverso il ciclo produttivo.

In conclusione questo schema non sembra idoneo a cogliere i tratti caratteristici della gestione economica degli enti pubblici.

**Conto economico a "valore della produzione e valore aggiunto"** - Le stesse valutazioni possono essere adottate anche per il modello di riclassificazione a "*valore della produzione e valore aggiunto*" in quanto, sulla base delle considerazioni poc'anzi espresse riguardo ai componenti positivi di reddito degli enti pubblici, i proventi di questi enti non sono espressivi del valore della produzione, né di quella "venduta" né, quindi, di quella "realizzata".

**Conto economico a "margine di contribuzione"** - Il discorso cambia, invece, per quanto riguarda il modello di riclassificazione "*a margine di contribuzione*", il quale opera una distinzione dei costi operativi in relazione al loro regime di variabilità. Detto schema consente di studiare la correlazione esistente in un dato momento tra proventi, costi fissi e variabili, ed offre la possibilità di approfondire

la posizione conseguita in ordine all'equilibrio economico, attraverso l'analisi volumi-costi-risultati o break even analysis. Osservando il comportamento della relazione tra i proventi totali ed i costi totali in corrispondenza di diversi livelli di attività si può valutare l'effetto della variazione del volume di produzione sul risultato economico. Gli enti possono, cioè, verificare se e in quale misura le risorse affluite coprono i costi fissi, considerando successivamente la curva dei costi variabili, in modo da studiare l'incidenza sul risultato economico del livello di attività realizzato e di una sua eventuale variazione, livello che non misura i proventi affluiti se non in parte e cioè per i servizi a domanda individuale e produttivi.

TABELLA 14 – Conto Economico di un ente locale riclassificato a “**marginе di contribuzione**”

	parziali	totali
Proventi della gestione		
+ proventi tributari		
+ proventi da trasferimenti		
+ proventi da servizi pubblici		
+ proventi da gestione patrimoniale		
+ proventi diversi		
+ proventi da concessioni di edificare		
+ incrementi di immobiliz. per lavori interni		
+/- variazi. Rimanenze di prodotti in corso di lavoraz.		
= Valore della produzione		
- Costi variabili		
+ acquisti di materie prime e/o beni di consumo		
+/- Variazi. Rimanenze materie prime e/o beni		
+ Costi variabili per servizi		
+ Costi variabili per il personale		
+ Trasferimenti (quota variabile)		
+ Altri costi variabili		
= Margine di contribuzione		
- Costi fissi		
+ ammortamenti		
+ personale (quota fissa)		
+ costi fissi per servizi		
+ godimento beni di terzi		
+ trasferimenti (quota fissa)		
+ imposte e tasse		
= Risultato operativo lordo		

+ utili da aziende speciali o partecipate - trasferimenti ad aziende speciali o partecipate + interessi su capitale in dotazione = Risultato (o Margine) operativo + proventi finanziari - oneri finanziari = Reddito della gestione ordinaria + proventi straordinari + insussistenze del passivo + sopravvenienze attive + plusvalenze patrimoniali - oneri straordinari + insussistenze dell'attivo + minusvalenze patrimoniali + accantonamento per svalutazione crediti + altri oneri straordinari = Risultato economico d'esercizio.	
--	--

**Il conto economico per tipologia di servizi** - In realtà, più che il modello classico di riclassificazione, una riesposizione del conto economico che dia opportune informazioni sulla gestione dell'ente **dovrebbe** articolarsi in modo tale da evidenziare i seguenti risultati differenziali:<sup>206</sup>

- margine dei servizi istituzionali, determinato come sotto indicato;
- risultato netto della gestione dei servizi a domanda individuale;
- risultato netto della gestione dei servizi produttivi.

Ipotesi di conto economico riclassificato per tipologia di servizi

+ proventi tributari  
 + proventi da trasferimenti  
 + proventi da servizi pubblici istituzionali  
 - costi per servizi istituzionali e spese generali di funzionamento  
**MARGINE SERVIZI ISTITUZIONALI**  
 + proventi dei servizi a domanda individuale

<sup>206</sup> La rielaborazione trae spunto da G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori*, op. cit. pagg. 73 pur discostandosi in alcuni suoi contenuti.

- costi dei servizi a domanda individuale

MARGINE SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE

+ proventi dei servizi produttivi

- costi dei servizi produttivi

MARGINE SERVIZI PRODUTTIVI

+ proventi dei beni patrimoniali e demaniali

- costi dei beni patrimoniali e demaniali

D) MARGINE GESTIONE BENI PATRIMON. E DEMANIALI

E) RISULTATO GESTIONE CARATTERISTICA (a+/-b+/-c+/-d)

+ utili da aziende speciali o partecipate

+ interessi su capitale in dotazione

- trasferimenti ad aziende speciali o partecipate

F) RISULTATO DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE

GESTIONE OPERATIVA (E+/-F)

+ proventi finanziari

- oneri finanziari

GESTIONE FINANZIARIA

+ proventi straordinari

+ insussistenze del passivo

+ sopravvenienze attive

+ plusvalenze patrimoniali

- oneri straordinari

+ insussistenze dell'attivo

+ minusvalenze patrimoniali

+ accantonamento per svalutazione crediti

+ altri oneri straordinari

GESTIONE STRAORDINARIA

RISULTATO ECONOMICO D'ESERCIZIO (G+/-H+/-I)

Il confronto tra i costi e i proventi permette di rilevare l'equilibrio economico delle diverse tipologie di servizi.

In particolare, per i servizi a domanda individuale, tale confronto consente di determinare la quota del costo totale di tali servizi che viene eventualmente coperta dalle entrate generali dell'ente.

Quindi, se il margine dei servizi a domanda individuale risultasse negativo evidenzerebbe l'onere posto a carico della collettività. Se positivo, invece, consentirebbe all'ente di impiegare lo stesso per l'espletamento delle proprie funzioni come, ad esempio, per migliorare la qualità di determinati servizi, ridurre l'indebitamento, realizzare nuovi investimenti ecc. Si tratterebbe in tal caso di scelte politiche dell'ente pubblico (*policy analysis*).

Per quanto riguarda il margine dei servizi produttivi, invece, considerando che essi dovrebbero essere gestiti alla stregua di qualsiasi altra impresa e generare dei profitti da reinvestire nell'attività dell'ente, nel caso in cui risultasse negativo gli amministratori dovrebbero seriamente porsi la problematica della loro eventuale privatizzazione, oppure evidenziare le relative motivazioni di carattere politico – sociale per cui la redditività è inferiore a quella ritraibile da una gestione imprenditoriale e che ne giustificano, conseguentemente, il mantenimento.

In relazione alla struttura del conto economico si osserva che la sua formulazione a scalare consente non solo di pervenire ai margini delle differenti tipologie di servizi valutando così la posizione di ciascuna in ordine all'equilibrio economico generale, ma ancora di raggruppare i costi e i ricavi per aree di gestione, evidenziando risultati intermedi utili a rilevare il formarsi del reddito di esercizio.

Le valutazioni effettuate attraverso la riclassificazione del conto economico nella maniera sopra descritta consentono di formulare un giudizio più attendibile sulla situazione economica dell'ente, altrimenti non rilevabile al primo impatto.

All'accorto lettore non sfuggirà come l'analisi dell'andamento gestionale, eseguita in passato solo sotto il mero aspetto finanziario, fornisse indicazioni ingannevoli, generando anche inutili ottimismo; esisteva, infatti, un unico semplice indicatore generale dell'andamento complessivo della gestione: il risultato di amministrazione basato, come già detto, su valori giuridici non sempre muniti di certezza, liquidità ed esigibilità.

Questo approccio valutativo rischiava di far giungere a delle conclusioni fuorvianti in quanto un avanzo di amministrazione non comporta necessariamente un giudizio positivo della gestione.

Naturalmente per l'elaborazione di un tale schema di conto economico si rende necessario disporre di un sistema di contabilità in grado di rilevare conti economici specifici per singoli servizi dell'ente; in altre parole per poter rilevare i dati di costo e di provento dei vari servizi erogati è necessario avvalersi della contabilità economico-analitica.

## 12.2.8 L'ANALISI DELLA SITUAZIONE ECONOMICA NEGLI ENTI PUBBLICI.

La lettura in termini di redditività della gestione complessiva dell'ente pubblico, da realizzare attraverso i tradizionali indici di redditività quali, ad esempio, il ROE e il ROI ha scarsa valenza informativa, per la mancata inerente tra costi e ricavi che riguarda alcuni servizi; si pensi ai servizi istituzionali ed in parte ai servizi a domanda individuale per i quali la copertura dei costi avviene attraverso entrate tributarie o da trasferimenti.

*Indice di redditività del capitale investito (ROI)* - In una realtà caratterizzata dall'assenza del mercato e del sistema di prezzi, è facile comprendere come il ROI, che ricordiamo esprime la capacità di produrre reddito attraverso la sola gestione operativa, non può considerarsi come sintesi dell'efficienza e della economicità della gestione operativa.

Infatti, potrebbe esserci equilibrio tra costi e ricavi anche in presenza di una inefficiente gestione operativa qualora i ricavi non abbiano natura di utilità creata ma prevalentemente di entrate finanziarie, imposte coattivamente senza alcuna prestazione specifica (entrate tributarie) o entrate da trasferimenti. Nell'azienda-ente, quindi, un ROI positivo o comunque crescente nel tempo non è necessariamente espressione di un miglioramento dell'economicità della gestione operativa.

*Indice di redditività del capitale proprio (ROE)* - Allo stesso modo anche il ROE, che ricordiamo esprime la remunerazione del capitale di rischio, ha scarsa valenza informativa in quanto, a differenza delle imprese, l'azione dell'ente non è orientata alla remunerazione del capitale ma all'erogazione di servizi alla popolazione, massimizzando la soddisfazione della collettività, date le risorse disponibili.

Va osservato, quindi, che nell'ente appaiono certamente più fruttuose le analisi sui livelli di efficienza, di efficacia, di qualità dei servizi, dal momento che l'obiettivo principale dell'ente non è quello di determinare un risultato d'esercizio positivo elevato, se ad esso non corrispondono adeguati livelli di economicità per le diverse unità operative.

L'economicità e l'efficienza della pubblica amministrazione e, soprattutto quella delle autonomie locali, è valutabile, significativamente, solo ed unicamente attraverso stime settoriali nelle funzioni e

nei servizi di volta in volta ritenuti meritevoli di particolare interesse; il risultato economico complessivo di periodo (utile o perdita d'esercizio) costituisce la dimensione meramente teorica dell'incremento o decremento patrimoniale, ma assume scarso contenuto pratico.

### 12.2.9 L'ANALISI DEI FLUSSI FINANZIARI DI CASSA (O CASH FLOW).

L'analisi dei flussi finanziari ha la finalità di evidenziare e interpretare le variazioni intervenute nella situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda-ente.

L'analisi per flussi presuppone l'interpretazione dei concetti di flusso e di fondo.

Il termine fondo viene impiegato per designare degli elementi patrimoniali riferiti ad un dato istante temporale mentre il termine flusso rappresenta il "movimento" del fondo in un determinato periodo di tempo.

In altre parole il fondo è un valore istantaneo, che esprime una determinata consistenza il flusso, invece, è un valore cinetico, che esprime un determinato movimento.

Il fondo di cui si analizzano i flussi può avere come oggetto:

- Disponibilità liquide (cassa e banca);
- Capitale circolante netto;
- Risorse finanziarie totali.

La nostra riflessione sarà rivolta alle variazioni intervenute nelle disponibilità liquide e avverrà attraverso la costruzione del *cash flow* il quale, verrà costruito sulla base dei dati forniti dalla contabilità finanziaria che per questo tipo di analisi risulta di notevole efficienza. Pertanto, la sua elaborazione risulterà differente da quella adottata per le aziende ma del tutto simile nel contenuto.

L'analisi per flussi integra l'*analisi strutturale* e quella per *indici*: queste ultime evidenziano la struttura e la situazione dell'azienda - ente in un dato istante, mentre l'analisi per flussi tende a spiegare le motivazioni dei cambiamenti intervenuti in un determinato lasso di tempo.

Attraverso la determinazione del *cash flow* è possibile fornire risposte ad alcune importanti domande come:

quali sono state le provenienze dei mezzi monetari? La scelta delle fonti è stata corretta?

Per rispondere, occorre raggruppare le fonti, determinare la percentuale di composizione delle stesse sul totale delle fonti ed esaminare se l'ente è stato in grado di generare liquidità e quali sono le caratteristiche delle stesse.

Dall'esame possono presentarsi sostanzialmente due casi:

- si è avuta una prevalenza delle fonti interne, provenienti dalla gestione reddituale, cioè i mezzi monetari sono stati creati grazie alle entrate ed alle uscite legate a tutti i proventi ed a tutti i costi della gestione;
- si è avuta una prevalenza di fonti esterne, non legate alla gestione dell'esercizio. In questo caso il giudizio sarà negativo qualora le fonti cui ha fatto ricorso l'ente sono irripetibili o

sono prevalentemente legate all'indebitamento che causa maggiori costi finanziari e provoca una maggiore dipendenza dai terzi.

Per effettuare l'analisi indicata occorre, innanzitutto, distinguere le entrate (riscossioni) e le spese (pagamenti) in fondi vincolati e non vincolati in quanto la confusione, nella cassa, di risorse libere e risorse vincolate potrebbe far incorrere in conclusioni forvianti sulla effettiva liquidità dell'ente.

I fondi vincolati, infatti, non possono essere distolti dal fine per cui sono affluiti all'ente di conseguenza, è solo l'ammontare non vincolato a rappresentare, eventualmente, la vera eccedenza delle disponibilità liquide.

Inoltre, la presenza di risorse vincolate, tra le disponibilità liquide dell'ente, potrebbe condurre ad errate valutazioni sulla situazione di cassa soprattutto perché l'ente può utilizzare in termini di cassa i fondi a specifica destinazione per il pagamento di spese correnti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile (pari per gli enti locali, ai 3/12mi delle entrate correnti accertate nel bilancio del penultimo esercizio precedente).

Per tali motivi vanno sviluppate due distinte movimentazioni.



Titoli entrate	Fondi vincolati	Titoli spese	Pagamen. per fondi vincol.
Saldo iniziale			
Entrate correnti (Tit. I II III)		Spese correnti (Tit. I)	
Entrate da alienazioni, trasferimenti e riscossione crediti (Tit. IV)		Spese in conto capitale (Tit. II)	
Entrate da accensioni di prestiti (Tit. V)		Spese per rimborso di prestiti (Tit. III)	
Entrate da servizi per conto di terzi (Tit. VI)		Spese per servizi per conto di terzi (Tit. IV)	

I fondi non vincolati sono determinati in via residuale.

Titoli entrate	Fondi liberi	Titoli spese	Pagamenti liberi
Saldo iniziale			
Entrate correnti (Tit. I II III)		Spese correnti (Tit. I)	
Entrate da alienazioni, trasferimenti e riscossione crediti (Tit. IV)		Spese in conto capitale (Tit. II)	
Entrate da accensioni di prestiti (Tit. V)		Spese per rimborso di prestiti (Tit. III)	
Entrate da servizi per conto di terzi (Tit. VI)		Spese per servizi per conto di terzi (Tit. IV)	

Partendo da queste tabelle è possibile costruire il cash flow dell'ente, al fine di valutare l'origine delle disponibilità di cassa rilevate a fine esercizio.

La procedura adottata per la costruzione del cash flow, come già anticipato, sarà diversa da quella seguita per l'elaborazione del cash flow dell'azienda.

Nell'ente, infatti, la contabilità finanziaria ci fornisce già tutte le informazioni inerenti ai movimenti di cassa (riscossioni e pagamenti) e non sarà, quindi, necessario partire dal risultato di gestione, nelle sue configurazioni di risultato della gestione caratteristica, risultato operativo o risultato economico d'esercizio a seconda delle informazioni desiderate, per rilevare le entrate e le uscite.

Sarà solo necessario aggregare le entrate, per la parte riscossione, e le spese, per la parte pagamenti, nelle differenti aree di gestione in cui si può suddividere l'unitaria gestione dell'ente.

Ai fini dell'analisi si è ritenuto rilevante distinguere i flussi di cassa relativi alle tre seguenti aree della gestione:

Gestione operativa;<sup>207</sup>

Gestione finanziaria;

Gestione straordinaria.

Sono espressione della gestione operativa i Titoli I, II e III delle entrate (riscossioni) e il Titolo I della spesa, al netto dei proventi e degli oneri finanziari e straordinari; oneri da ricomprendere, rispettivamente, nella gestione finanziaria e nella gestione straordinaria.

Nella gestione finanziaria ritroveremo tutte le riscossioni relative al titolo III delle entrate e tutti i pagamenti relativi al Titolo I della spesa per proventi (interessi attivi) ed oneri finanziari (interessi passivi).

Faranno parte della gestione straordinaria i pagamenti relativi alle spese correnti per oneri straordinari, le riscossioni da sopravvenienze attive per maggiori accertamenti di residui attivi (crediti), le plusvalenze patrimoniali e le minusvalenze.

Infine, abbiamo tutti i movimenti di cassa relativi alle permutazioni patrimoniali per trasferimenti di capitali (Entrata Titolo IV), per riscossione di crediti (Entrata Titolo V), per investimenti (Spesa Titolo II), per rimborso di prestiti (Spesa Titolo III) e per partite di giro (Titolo VI dell'Entrata e titolo IV della Spesa).

Le tabelle che seguono espongono, in dettaglio, i flussi di cassa distinti tra fondi liberi e fondi vincolati.

Flussi in entrata (riscossioni)		Flussi in uscita (pagamenti)	
<b>Saldo iniziale</b>			
<b>GESTIONE OPERATIVA</b> Titoli I, II e III (al netto dei proventi finanziari e straordinari) <b>TOTALE RISORSE</b> <b>Variazioni di cassa della gestione operativa</b>		Titolo I (al netto degli oneri finanziari e straordinari) <b>TOTALE IMPIEGHI</b>	
<b>GESTIONE FINANZIARIA</b> Interessi attivi (Titolo III) <b>Variazioni di cassa della gestione finanziaria</b>		Interessi passivi (Titolo I)	
<b>GESTIONE STRAORDINARIA</b>			

<sup>207</sup> Ricordiamo che nell'ente pubblico la stessa ingloba anche la gestione patrimoniale.

Sopravvenienze attive (maggiori residui tit. I, II, III)		Oneri straordinari	
<b>Variazioni di cassa della gestione straordinaria</b>			
<b>MOVIMENTI DI CAPITALI</b>			
Titolo IV		Titolo II	
Titolo V		Titolo III	
Titolo VI		Titolo IV	
<b>Variazione di cassa dei movimenti di capitali</b>			
<b>Variazione Fondo cassa finale risorse libere</b>			
<b>Fondo di cassa finale risorse libere</b>			

Flussi in entrata (riscossioni)		Flussi in uscita (pagamenti)	
<b>Saldo iniziale fondi vincolati</b>			
<b>GESTIONE OPERATIVA</b>  Titoli I, II e III (al netto dei proventi finanziari e straordinari)  TOTALE RISORSE  <b>Variazioni di cassa della gestione operativa</b>		Titolo I (al netto degli oneri finanziari e straordinari)  TOTALE IMPIEGHI	
<b>GESTIONE FINANZIARIA</b>  Interessi attivi (Titolo III)  <b>Variazioni di cassa della gestione finanziaria</b>		Interessi passivi (Titolo I)	
<b>GESTIONE STRAORDINARIA</b>  Sopravvenienze attive (maggiori residui tit. I, II, III)  <b>Variazioni di cassa della gestione straordinaria</b>		Oneri straordinari	
<b>MOVIMENTI DI CAPITALI</b>  Titolo IV Titolo V Titolo VI  <b>Variazione di cassa dei movimenti di capitali</b>		Titolo II Titolo III Titolo IV	
<b>Variazione Fondo cassa finale risorse vincolate</b>			
<b>Fondo di cassa finale risorse vincolate</b>			

L'analisi per flussi non si limita ad individuare la variazione intervenuta nel "fondo" che è oggetto di indagine, ma mira a spiegarla in termini operativi, cioè risalendo alle operazioni che l'hanno determinata.

L'analisi sui flussi di cassa consente di verificare anche il rispetto del vincolo dell'equilibrio di parte corrente; il riscontro dell'equilibrio menzionato in sede di rendiconto finanziario costituisce una sottoanalisi del risultato della gestione di competenza, poiché prende in considerazione in modo specifico l'andamento della gestione della sola parte corrente.

L'equilibrio di parte corrente è uno dei risultati di bilancio più importanti e ricchi di significato non solo contabili, ma anche gestionale: un risultato negativo significa, in via generale, una non corretta gestione finanziaria.



