

1 LA NUOVA PROGRAMMAZIONE NEGLI ENTI LOCALI

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificata e integrata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39, al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo¹, dedica alla “Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica” il titolo terzo e prevede che tutte le amministrazioni pubbliche conformino l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione.

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

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

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

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

¹ Il Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 ha definito il ciclo di programmazione in ambito europeo attraverso l'introduzione del semestre europeo che, al fine di garantire il coordinamento preventivo delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, la trasmissione alla Commissione degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e le politiche economiche e di bilancio di ciascun Paese, in una fase antecedente la loro attuazione a livello di singolo Stato. Per questa ragione, entro la fine del mese di aprile, ciascun Paese trasmette alle autorità europee il Programma di Stabilità (PS) e il Programma Nazionale di Riforma (PNR). Il semestre europeo concentra il ciclo della programmazione nel primo semestre di ciascun anno, lasciando alla seconda parte dell'esercizio l'adozione delle misure programmate, ed è articolato secondo il seguente schema:

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

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

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

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

1.1 I CONTENUTI DELLA PROGRAMMAZIONE

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

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

Schematizzando:



I caratteri qualificanti di tale attività sono riassumibili in:

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

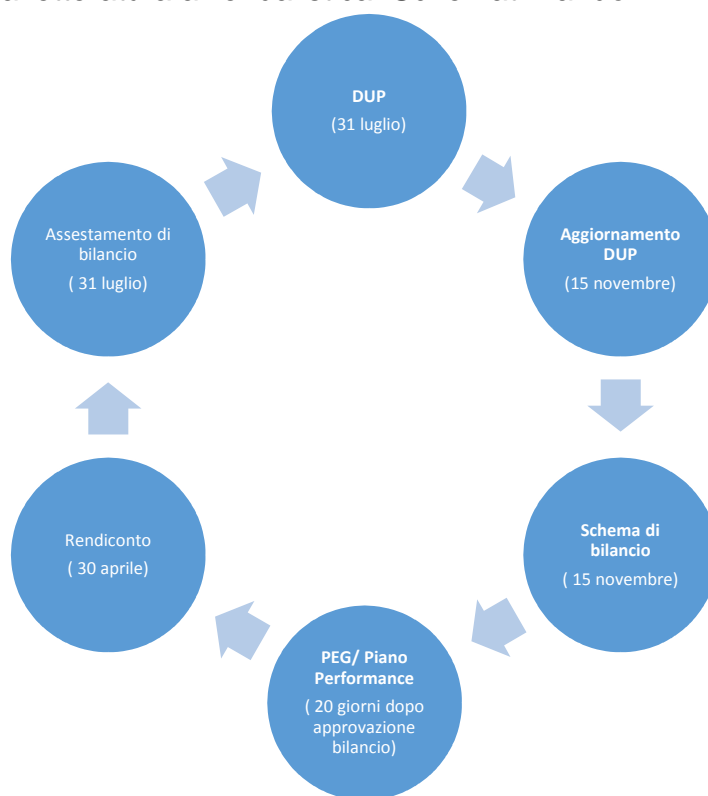
Partendo da queste premesse, il legislatore ridisegna l'intero processo di programmazione e, con esso, l'insieme dei documenti che costituiscono il cosiddetto "*sistema di bilancio*", introducendo un nuovo processo di declinazione delle decisioni politiche che trova applicazione in distinti documenti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

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

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), deliberato dal Consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;

- c) lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di eventuali variazioni al quadro normativo di riferimento, la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al DUP;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 20 giorni l'approvazione del bilancio;
- e) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto o entro 30 giorni dall'approvazione di tali documenti;
- f) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- g) le variazioni di bilancio;
- h) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il *sistema di bilancio* dell'ente, da approvarsi entro il 30 aprile da parte del Consiglio².

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



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

Nel proseguo della presente trattazione ci soffermeremo su ciascuno di questi documenti, ma ci preme evidenziare da subito come appare del tutto chiaro il disegno legislativo di definire un percorso, temporalmente scandito, di progressiva costruzione del bilancio annuale, partendo da documenti programmatici di orizzonte temporale più vasto. Non a caso

² Anche su tale termine esiste una discrasia tra quanto previsto al punto 4.2 del principio contabile applicato alla programmazione dove si prevede che lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, deve essere approvato da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio, e quanto riportato nell'articolo 227 del TUEL.

il primo comma dell'art. 151 del TUEL precisa *“Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”*

2 IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

2.1 LE FINALITÀ DEL DUP

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

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

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

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

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

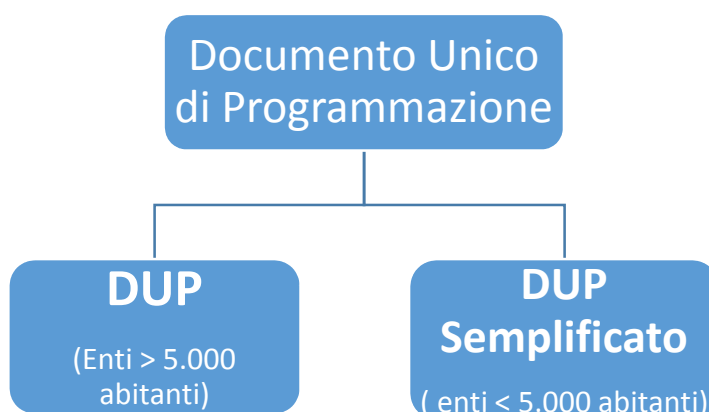
Con riferimento alle finalità di questo documento si nota come, sostituendosi al Piano Generale di sviluppo ed alla Relazione Previsionale e Programmatica, esso assurge a guida del processo di pianificazione strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico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

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

2.2 LA STRUTTURA DEL DUP

A differenza di quanto previsto nel D.P.R. 194/96 per la RPP, il legislatore per il Documento Unico di Programmazione non ha definito un modello tipo, limitandosi, anche per soddisfare le diverse esigenze informative presenti nei vari livelli di governo, alla prescrizione dei contenuti minimi e lasciando agli enti la libertà nella scelta delle modalità di rappresentazione dei dati.

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



2.2.1 IL DUP (integrale)

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

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



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

2.2.2 La Sezione Strategica (SeS)

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

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

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

- gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente.

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

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

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

2.2.2.1 I contenuti della Sezione strategica

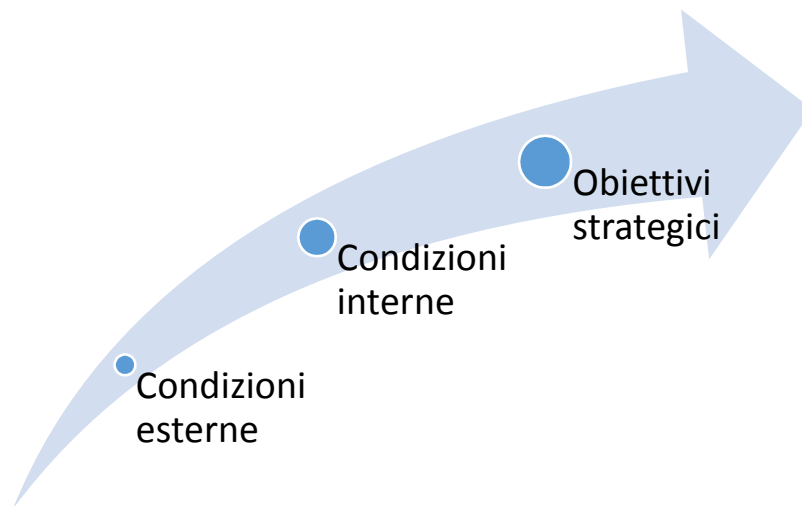
Con riferimento ai contenuti della SeS, partendo dall'assunto che la stessa si propone di definire il quadro strategico di riferimento all'interno del quale si inserisce l'azione di governo dell'amministrazione, occorre prendere in considerazione

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

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

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

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



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

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

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

1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard. In questo contesto dovranno essere specificati anche gli indirizzi generali assegnati ad organismi ed enti strumentali, oltre che alle società controllate e partecipate precisando:
 - a. la loro situazione economica e finanziaria,
 - b. gli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire,
 - c. le procedure di controllo di competenza dell'ente;
2. indirizzi generali di natura strategica, verificandone anche la sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali dovranno essere definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:

- a. gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascun anno dell'arco temporale di riferimento della SeS;
 - b. i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
 - c. i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
 - d. la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
 - e. l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
 - f. la gestione del patrimonio;
 - g. il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
 - h. l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
 - i. gli equilibri della situazione corrente, quelli generali del bilancio e quelli in termini di cassa.
3. disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa;
 4. coerenza e compatibilità presente e futura con le disposizioni del patto di stabilità interno e con i vincoli di finanza pubblica.

2.2.3 La Sezione Operativa (SeO)

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

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

Con riferimento al suo contenuto finanziario la SeO:

- copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione,
- è redatta
 - o per competenza con riferimento al triennio,
 - o per cassa con riferimento al primo esercizio,
- individua
 - o per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS;
 - o per ogni programma e per tutto il periodo di riferimento del DUP, gli obiettivi operativi annuali da raggiungere, con specifica indicazione dei correlati aspetti

finanziari, sia in termini di competenza (con riferimento all'intero periodo considerato) che di cassa (con riferimento solo al primo esercizio), della manovra di bilancio.

2.2.3.1 I contenuti della SeO

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

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

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

2.2.3.2 La struttura della SeO

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

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

...omissis...

3 IL BILANCIO DI PREVISIONE

3.1 LE FINALITA' DEL BILANCIO DI PREVISIONE

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

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

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

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

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

3.2 STRUTTURA E CARATTERISTICHE DEL BILANCIO DI PREVISIONE

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

- a) nuova classificazione delle entrate e delle spese;
- b) modifica dell'unità elementare di bilancio e, dunque di voto;

- c) natura triennale del documento;
- d) riproposizione delle previsioni di cassa con riferimento alla prima annualità;
- e) previsione di un stanziamento relativo al fondo di riserva di cassa;
- f) riproposizione della colonna dei residui;
- g) modifiche alla funzione autorizzatoria;
- h) introduzione delle nuove voci previste dal legislatore quali il *Fondo Pluriennale Vincolato* in entrata e in spesa, il *Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità*, l'*Avanzo presunto applicato*.

3.3 LA NUOVA CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE E DELLE SPESE

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

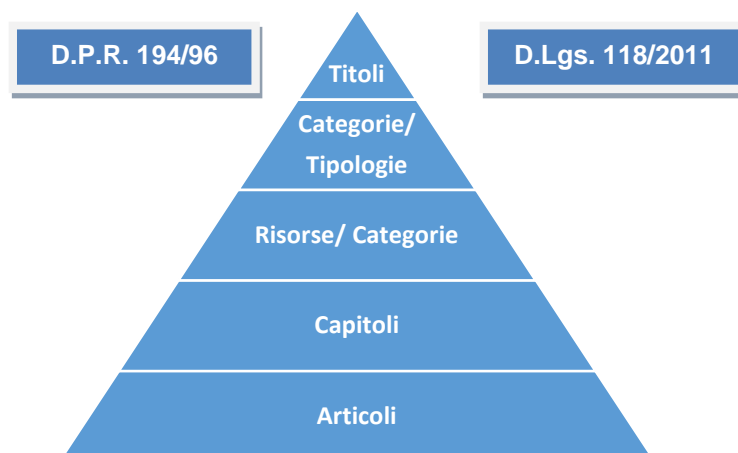
Nei paragrafi che seguono procederemo dapprima ad analizzare le entrate per passare successivamente alle spese.

3.4 LA PARTE ENTRATA

Le entrate, rispetto alla spesa, certamente quella che maggiormente ricalca nei contenuti e nella struttura l'articolazione contenuta nel D.P.R. 194/1996. Se, infatti, analizziamo il testo del D. Lgs. 118/2011 ci accorgiamo immediatamente di come trovi conferma l'impianto a struttura piramidale già presente nel bilancio del D.P.R. 194/96, sul quale si innestano alcune lievi modifiche, come quelle relative alla descrizioni di gruppi omogenei, apportate al fine di allinearle con le descrizioni previste nel bilancio dello Stato. Il risultato di tale attività si concretizza nella nuova formulazione dell'art. 165 del TUEL, così come modificato dal D. Lgs. 126/2014, che, in linea con le prescrizioni dell'art. 15 del D.Lgs. 118/2011, n. 118, prevede la seguente articolazione:

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

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



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

3.4.1 La Parte Entrata: il confronto dei titoli

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

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

Bilancio D.P.R. 194/1996	Bilancio D. Lgs 118/2011 armonizzato
Titolo 1 Entrate tributarie	Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
Titolo 2 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 2 Trasferimenti correnti
Titolo 3 Entrate extratributarie	Titolo 3 Entrate extratributarie
Titolo 4 Entrate derivanti da alienazioni, da	Titolo 4 Entrate in conto capitale
	Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie
Titolo 5 Entrate derivanti da accensioni di prestiti	Titolo 6 Accensione Prestiti
	Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 6 Entrate conto terzi	Titolo 9 Entrate per conto di terzi e partite di giro

Scorrendo la tabella si può notare che i titoli della nuova struttura:

1) non prevedono più una numerazione progressiva (dal 7 si passa al 9);

2) prevedono l'inserimento di due nuove voci (in corrispondenza dei precedenti titoli 4 e 5).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ammontare,
- tempi
- destinatari della spesa.

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

- le operazioni svolte dall'ente come "*capofila*" in qualità di mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e consuntivo;

- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. In questo caso l'ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate per conto terzi provvede alla contabilizzazione di accertamento, incasso, impegno e pagamento dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi³.

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

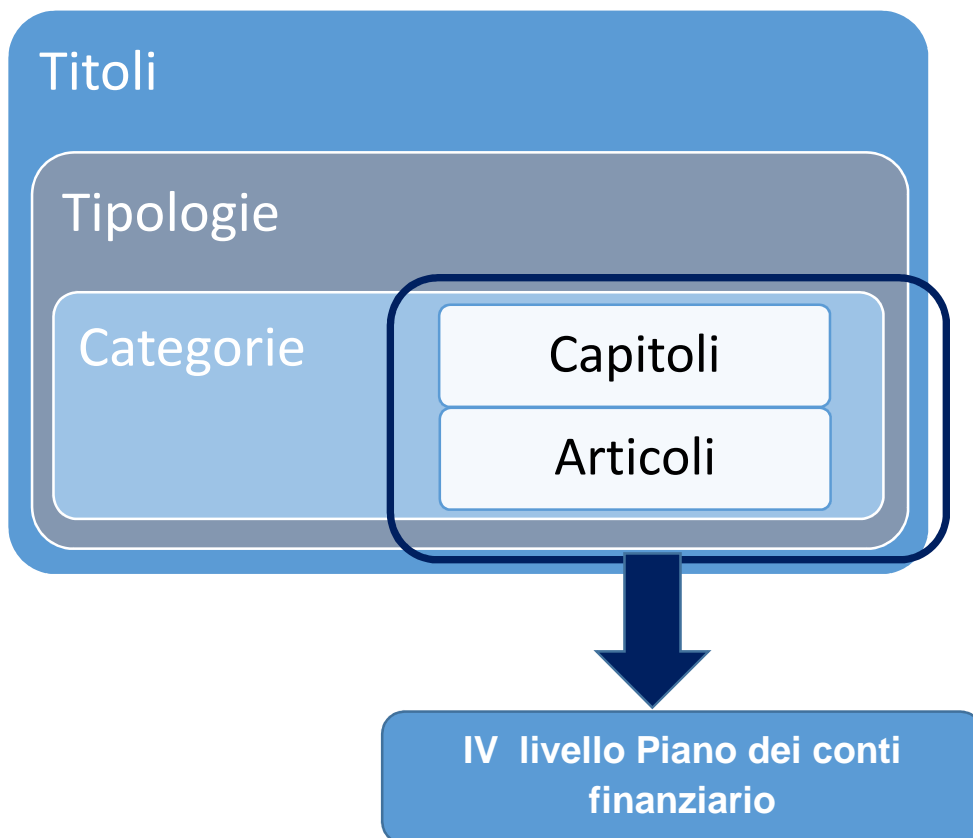
- le spese sostenute per conto di terzi che comportano comunque autonomia decisionale e discrezionale dell'ente, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali: le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;
- le operazioni svolte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

3.4.2 La Parte Entrata: i capitoli e gli articoli

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

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

³ Da un punto di vista della tecnica contabile, l'eventuale compenso trattenuto o l'eventuale quota di tributo di competenza di chi riscuote l'entrata è registrato attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi (attraverso una regolazione contabile). L'ente per conto del quale è riscosso il tributo/provento, accerta e riscuote l'intero importo del tributo/provento, anche se riceve un versamento al netto delle spese di riscossione o di altre spettanze a favore dell'ente incaricato di riscuotere il tributo/provento. Per la differenza tra gli accertamenti e gli incassi effettivi è effettuata una regolazione contabile: si impegna la spesa relativa alla spesa di riscossione o al trasferimento di una quota del tributo/provento e si emette un ordine di pagamento versato in quietanza di entrata del proprio bilancio con imputazione all'unità elementare di bilancio nel quale è stata interamente accertata l'entrata riguardante il tributo/provento in questione.



3.5 LA PARTE SPESA

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

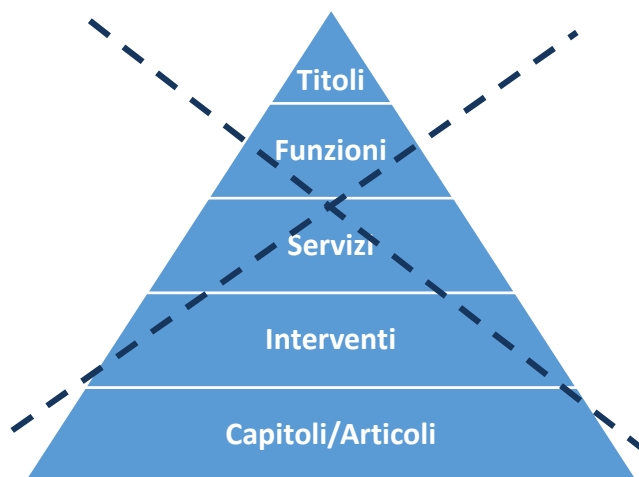
Il comma 4 del novellato art. 165 del TUEL prevede a riguardo che le previsioni di spesa del bilancio siano classificate (secondo le modalità indicate all'articolo 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modifiche) in:

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

I programmi a loro volta sono ripartiti in:

- titoli
- macroaggregati
- capitoli
- articoli.

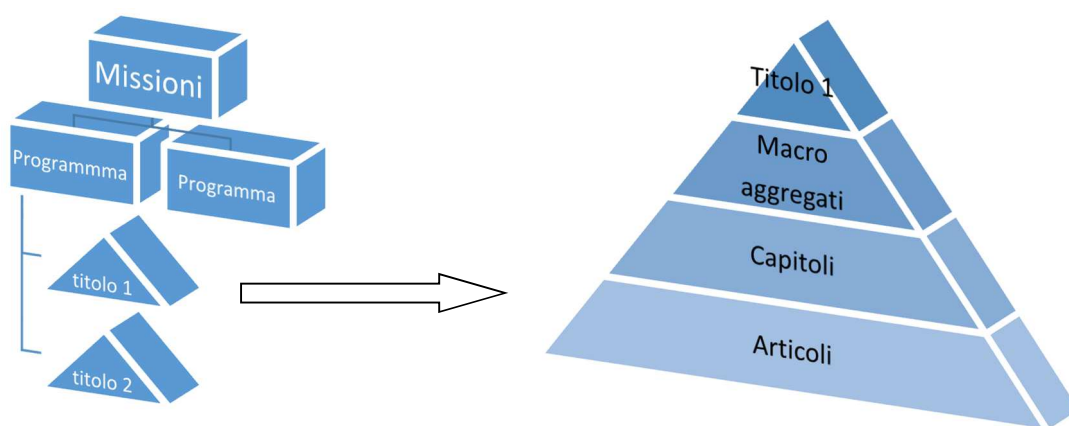
Si tratta di una soluzione che supera completamente l'impostazione e la rappresentazione della spesa contenuta nel precedente D.P.R. 194/96, dove era possibile individuare, come per l'entrata, una struttura piramidale articolata per Titoli, Funzioni, Servizi ed Interventi di spesa ed ancora, nel Peg, in Capitoli ed Articoli.



La precedente struttura della parte spesa nel Bilancio prevista dal DPR 194/96

E' del tutto evidente come la struttura previgente privilegiasse l'informazione di natura economica della spesa (ad esempio titolo 1 = spesa corrente e Titolo 2 = Spesa in c/capitale), all'interno del quale sviluppare l'articolazione funzionale (per funzioni e servizi). Il nuovo ordinamento, al contrario, seguendo le esigenze informative di carattere sovranazionale, privilegia la classificazione funzionale (ed il riferimento al COFOG) delle spese, subordinando ad essa la rappresentazione economica; quest'ultima trova piena esplicitazione nel documento gestionale (PEG).

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



Bilancio

PEG

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

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

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



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

All'interno di questa classificazione si inserisce quella economica.

Si noti la differenza con la struttura precedente, che era basata su una segmentazione di primo livello in Titoli, all'interno dei quali venivano esplicitati funzioni e servizi.

Volendo individuare le correlazioni tra la nuova struttura della spesa e quella precedente potremmo definire i seguenti collegamenti:

Bilancio D. Lgs. 118/2011 armonizzato		Bilancio D.P.R. 194/1996
Missioni	↔	Programma della RPP
Programma	↔	Progetto della RPP
Titolo	↔	Titolo
Macroaggregato	↔	Intervento di spesa
Capitolo	↔	Capitolo
Articolo	↔	Articolo

3.5.1 La classificazione programmatica della spesa

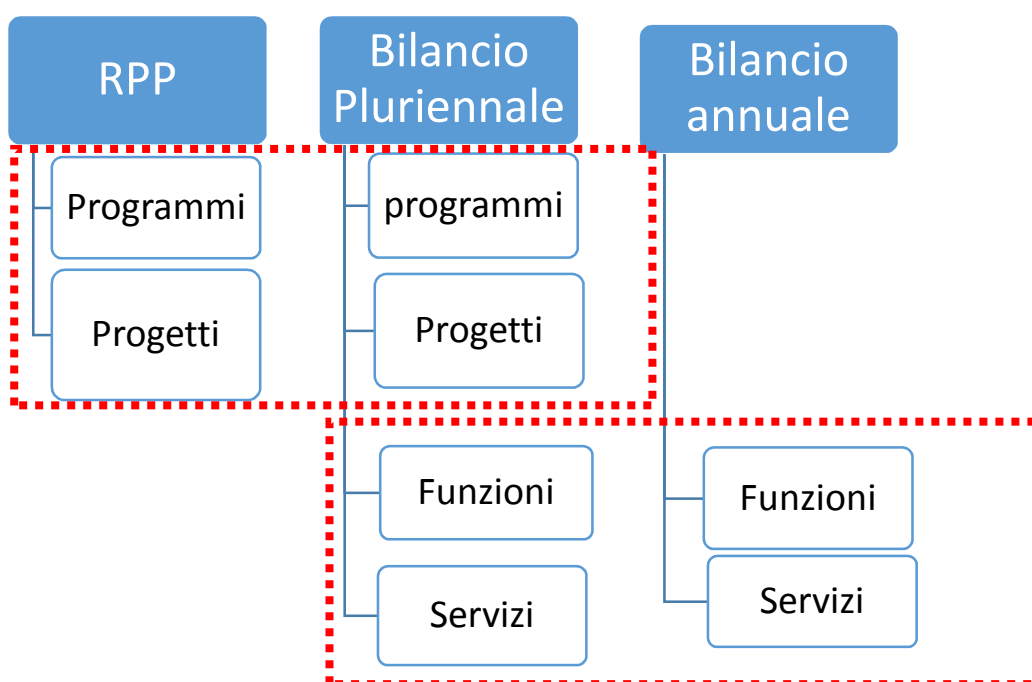
Con riferimento alla classificazione programmatica della spesa bisogna innanzitutto precisare che la nuova struttura delle Missioni e dei Programmi non è più lasciata, come in precedenza, alla libera discrezionalità dell'ente, ma vincolata alle prescrizioni del Glossario allegato al D. Lgs. 126/2014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

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

Se, dunque, la scelta di definire un albero degli obiettivi e delle finalità strategiche si ricollega ad una esigenza di consolidamento dei conti pubblici in un'ottica di confrontabilità dei dati di bilancio in sede europea, occorre comunque far notare che la soluzione adottata dal legislatore semplifica notevolmente il modello rappresentativo delle scelte poste in essere da una amministrazione. Nel precedente sistema, infatti, la programmazione era proposta, da un lato, attraverso un'articolazione della spesa per programmi e progetti all'interno della Relazione Previsionale e programmatica e, dall'altro, per funzioni e servizi all'interno del bilancio di previsione annuale.

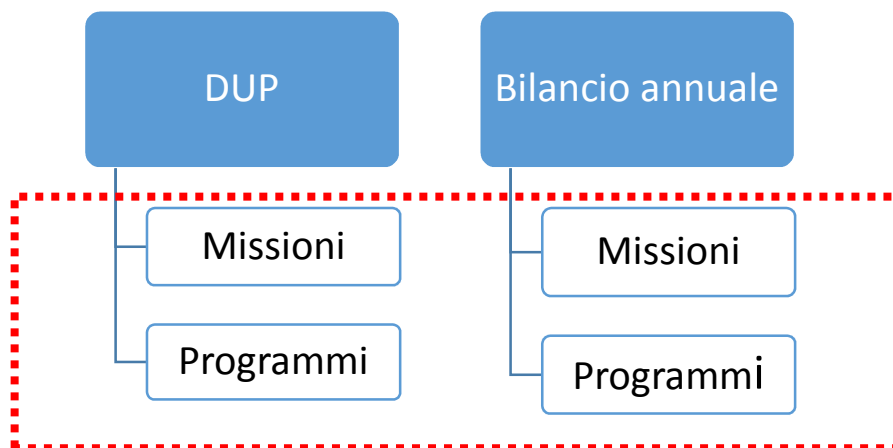
L'anello di congiunzione tra i due documenti era costituito dal bilancio pluriennale che

- a) raccordava l'aspetto temporale annuale e triennale dei due documenti;
- b) permetteva una duplice lettura della spesa per programmi/progetti e per funzioni/servizi.



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

Lo schema che segue sintetizza detta nuova situazione.



3.5.2 Le Missioni ed i Programmi

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

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

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

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

Ci riferiamo in particolare alla

- *missione 20*, denominata "Fondi e accantonamenti", che comprende Accantonamenti a fondi di riserva per le spese obbligatorie e per le spese impreviste, a fondi speciali per leggi che si perfezionano successivamente all'approvazione del bilancio, al fondo crediti di dubbia esigibilità con l'esclusione del fondo pluriennale vincolato che viene appostato in corrispondenza alle specifiche missioni e programmi;

- *missione 50* “ Debito Pubblico” in cui sono imputati i pagamenti delle quote interessi e delle quote capitale sui mutui e sui prestiti assunti dall'ente e relative spese accessorie. Comprende anche le anticipazioni straordinarie;
- *missione 60* “Anticipazioni finanziarie” dove troviamo le spese sostenute per la restituzione delle risorse finanziarie anticipate dall'Istituto di credito che svolge il servizio di tesoreria, per fare fronte a momentanee esigenze di liquidità;
- *missione 99* “Servizi per conto terzi” in cui confluiscono le spese effettuate per conto terzi e Partite di giro.

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

MISSIONE		01	Servizi istituzionali, generali e di gestione
0101	Programma	01	Organi istituzionali
0102	Programma	02	Segreteria generale
0103	Programma	03	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato
0104	Programma	04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
0105	Programma	05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
0106	Programma	06	Ufficio tecnico
0107	Programma	07	Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile
0108	Programma	08	Statistica e sistemi informativi
0109	Programma	09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
0110	Programma	10	Risorse umane
0111	Programma	11	Altri servizi generali
0112	Programma	12	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)
MISSIONE		02	Giustizia
0201	Programma	01	Uffici giudiziari
0202	Programma	02	Casa circondariale e altri servizi
0203	Programma	03	Politica regionale unitaria per la giustizia (solo per le Regioni)
MISSIONE		03	Ordine pubblico e sicurezza
0301	Programma	01	Polizia locale e amministrativa
0302	Programma	02	Sistema integrato di sicurezza urbana
0303	Programma	03	Politica regionale unitaria per la giustizia (solo per le Regioni)
MISSIONE		04	Istruzione e diritto allo studio
0401	Programma	01	Istruzione prescolastica
0402	Programma	02	Altri ordini di istruzione
0403	Programma	03	Edilizia scolastica (solo per le Regioni)
0404	Programma	04	Istruzione universitaria
0405	Programma	05	Istruzione tecnica superiore
0406	Programma	06	Servizi ausiliari all'istruzione
0407	Programma	07	Diritto allo studio
0408	Programma	08	Politica regionale unitaria per l'istruzione e il diritto allo studio (solo per le Regioni)
MISSIONE		05	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
0501	Programma	01	Valorizzazione dei beni di interesse storico
0502	Programma	02	Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale
0503	Programma	03	Politica regionale unitaria per la tutela dei beni e attività culturali (solo per le Regioni)

MISSIONE		06	Politiche giovanili, sport e tempo libero
0601	Programma	01	Sport e tempo libero
0602	Programma	02	Giovani
0603	Programma	03	Politica regionale unitaria per i giovani, lo sport e il tempo libero (solo per le Regioni)
MISSIONE		07	Turismo
0701	Programma	01	Sviluppo e la valorizzazione del turismo
0702	Programma	02	Politica regionale unitaria per il turismo (solo per le Regioni)
MISSIONE		08	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
0801	Programma	01	Urbanistica e assetto del territorio
0802	Programma	02	Edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia economico-popolare
0803	Programma	03	Politica regionale unitaria per l'assetto del territorio e l'edilizia abitativa (solo per le Regioni)
MISSIONE		09	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
0901	Programma	01	Difesa del suolo
0902	Programma	02	Tutela, valorizzazione e recupero ambientale
0903	Programma	03	Rifiuti
0904	Programma	04	Servizio idrico integrato
0905	Programma	05	Aree protette, parchi naturali, protezione naturalistica e forestazione
0906	Programma	06	Tutela e valorizzazione delle risorse idriche
0907	Programma	07	Sviluppo sostenibile territorio montano piccoli Comuni
0908	Programma	08	Qualità dell'aria e riduzione dell'inquinamento
0909	Programma	0909	Politica regionale unitaria per lo sviluppo sostenibile e la tutela del territorio e dell'ambiente (solo per le Regioni)
MISSIONE		10	Trasporti e diritto alla mobilità
1001	Programma	01	Trasporto ferroviario
1002	Programma	02	Trasporto pubblico locale
1003	Programma	03	Trasporto per vie d'acqua
1004	Programma	04	Altre modalità di trasporto
1005	Programma	05	Viabilità e infrastrutture stradali
1006	Programma	06	Politica regionale unitaria per i trasporti e il diritto alla mobilità (solo per le Regioni)
MISSIONE		11	Soccorso civile
1101	Programma	01	Sistema di protezione civile
1102	Programma	02	Interventi a seguito di calamità naturali
1103	Programma	03	Politica regionale unitaria per il soccorso e la protezione civile (solo per le Regioni)
MISSIONE		12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
1201	Programma	01	Interventi per l'infanzia e i minori e per asili nido
1202	Programma	02	Interventi per la disabilità
1203	Programma	03	Interventi per gli anziani
1204	Programma	04	Interventi per i soggetti a rischio di esclusione sociale
1205	Programma	05	Interventi per le famiglie
1206	Programma	06	Interventi per il diritto alla casa
1207	Programma	07	Programmazione e governo della rete dei servizi sociosanitari e sociali
1208	Programma	08	Cooperazione e associazionismo
1209	Programma	09	Servizio necroscopico e cimiteriale

1210	Programma	10	Politica regionale unitaria per i diritti sociali e la famiglia (solo per le Regioni)
MISSIONE		13	Tutela della salute
1301	Programma	01	Servizio sanitario regionale - finanziamento ordinario corrente per la garanzia dei LEA
1302	Programma	02	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per livelli di assistenza superiori ai LEA
1303	Programma	03	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per la copertura dello squilibrio di bilancio corrente
1304	Programma	04	Servizio sanitario regionale - ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi
1305	Programma	05	Servizio sanitario regionale - investimenti sanitari
1306	Programma	06	Servizio sanitario regionale - restituzione maggiori gettiti SSN
1307	Programma	07	Ulteriori spese in materia sanitaria
1308	Programma	08	Politica regionale unitaria per la tutela della salute (solo per le Regioni)
MISSIONE		14	Sviluppo economico e competitività
1401	Programma	01	Industria, PMI e Artigianato
1402	Programma	02	Commercio - reti distributive - tutela dei consumatori
1403	Programma	03	Ricerca e innovazione
1404	Programma	04	Reti e altri servizi di pubblica utilità
1405	Programma	05	Politica regionale unitaria per lo sviluppo economico e la competitività (solo per le Regioni)
MISSIONE		15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
1501	Programma	01	Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro
1502	Programma	02	Formazione professionale
1503	Programma	03	Sostegno all'occupazione
1504	Programma	04	Politica regionale unitaria per il lavoro e la formazione professionale (solo per le Regioni)
MISSIONE		16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
1601	Programma	01	Sviluppo del settore agricolo e del sistema agroalimentare
1602	Programma	02	Caccia e pesca
1603	Programma	03	Politica regionale unitaria per l'agricoltura, i sistemi agroalimentari, la caccia e la pesca (solo per le Regioni)
MISSIONE		17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
1701	Programma	01	Fonti energetiche
1702	Programma	02	Politica regionale unitaria per l'energia e la diversificazione delle fonti energetiche (solo per le Regioni)
MISSIONE		18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
1801	Programma	01	Relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali
1802	Programma	02	Politica regionale unitaria per le relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali (solo per le Regioni)
MISSIONE		19	Relazioni internazionali
1901	Programma	01	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo
1902	Programma	02	Cooperazione territoriale (solo per le Regioni)
MISSIONE		20	Fondi e accantonamenti
2001	Programma	01	Fondo di riserva
2002	Programma	02	Fondo svalutazione crediti
2003	Programma	03	Altri fondi
MISSIONE		50	Debito pubblico

5001	Programma	01	Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
5002	Programma	02	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
MISSIONE		60	Anticipazioni finanziarie
6001	Programma	01	Restituzione anticipazione di tesoreria
MISSIONE		99	Servizi per conto terzi
9901	Programma	01	Servizi per conto terzi e Partite di giro
9902	Programma	02	Anticipazioni per il finanziamento del SSN

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

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

- riportare ad unità la classificazione per destinazione della spesa, aspetto quest'ultimo di grande rilevanza in quanto costituisce uno dei pilastri della riforma sia della legge 196/2009 che della legge 42/2009;
- creare un collegamento con la classificazione SEC ed in particolare con quella COFOG, attraverso l'associazione di ciascun programma a quest'ultima classificazione di secondo livello.

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

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

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

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

MISSIONE 04 ISTRUZIONE E DIRITTO ALLO STUDIO				
Amministrazione, funzionamento ed erogazione di istruzione di qualunque ordine e grado per l'obbligo formativo e dei servizi connessi (quali assistenza scolastica, trasporto e refezione), ivi inclusi gli interventi per l'edilizia scolastica e l'edilizia residenziale per il diritto allo studio. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle politiche per l'istruzione. Interventi che rientrano nell'ambito della politica regionale unitaria in materia di istruzione e diritto allo studio.				
CODICE PROGRAMMA	DENOMINAZIONE	Descrizione	GRUPPO COFOG	Descrizione GRUPPO COFOG

01	Istruzione prescolastica	<p>Amministrazione, gestione e funzionamento delle scuole dell'infanzia (livello ISCED-97 "0") situate sul territorio dell'ente. Comprende la gestione del personale, delle iscrizioni, delle rette, del rapporto con gli utenti, della pulizia e sanificazione degli ambienti, della rilevazione delle presenze degli alunni.</p> <p>Comprende le spese per il sostegno alla formazione e all'aggiornamento del personale insegnante e ausiliario. Comprende le spese per l'edilizia scolastica, per gli acquisti di arredi, gli interventi sugli edifici, gli spazi verdi, le infrastrutture anche tecnologiche e le attrezzature destinate alle scuole dell'infanzia.</p> <p>Comprende le spese a sostegno delle scuole e altre istituzioni pubbliche e private che erogano istruzione prescolastica (scuola dell'infanzia). Comprende le spese per il diritto allo studio e le spese per borse di studio, buoni libro, sovvenzioni, prestiti e indennità a sostegno degli alunni. Non comprende le spese per la gestione, l'organizzazione e il funzionamento dei servizi di asili nido, ricompresi nel programma "Interventi per l'infanzia e per i minori" della missione 12 "Diritti sociali, politiche sociali e famiglia". Non comprende le spese per i servizi ausiliari all'istruzione prescolastica (trasporto, refezione, alloggio, assistenza...).</p>	09.1	Istruzione prescolastica e primaria
02	Altri ordini di istruzione non universitaria	<p>Amministrazione, gestione e funzionamento delle attività a sostegno delle scuole che erogano istruzione primaria (livello ISCED-97 "1"), istruzione secondaria inferiore (livello ISCED-97 "2"), istruzione secondaria superiore (livello ISCED-97 "3") situate sul territorio dell'ente. Comprende la gestione del personale, delle iscrizioni, delle rette, del rapporto con gli utenti, della pulizia e sanificazione degli ambienti, della rilevazione delle presenze degli alunni. Comprende le spese per il sostegno alla formazione e all'aggiornamento del personale insegnante e ausiliario. Comprende le spese per l'edilizia scolastica, per gli acquisti di arredi, gli interventi sugli edifici, gli spazi verdi, le infrastrutture anche tecnologiche e le attrezzature destinate alle scuole che erogano istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore. Comprende le spese a sostegno delle scuole e altre istituzioni pubbliche e private che erogano istruzione primaria. Comprende le spese per il diritto allo studio e le spese per borse di studio, buoni libro, sovvenzioni, prestiti e indennità a sostegno degli alunni. Comprende le spese per il finanziamento degli Istituti comprensivi. Non comprende le spese per i servizi ausiliari all'istruzione primaria, secondaria inferiore e secondaria superiore (trasporto, refezione, alloggio, assistenza...).</p>	09.1 09.2	Istruzione prescolastica e primaria Istruzione secondaria

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

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

3.5.3 La classificazione economico funzionale della spesa

3.5.3.1 La parte spesa : il confronto dei Titoli

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

E' importante segnalare come non tutti i titoli sono presenti all'interno dei vari programmi: così come precisato nel punto 9.4 del principio contabile applicato alla programmazione, di norma, i programmi di spesa sono articolati nei seguenti titoli di spesa che, se presentano importo pari a 0, possono anche non essere trascritti nel bilancio:

TITOLO	Denominazione
TITOLO 1	SPESE CORRENTI

TITOLO 2	SPESE IN CONTO CAPITALE
TITOLO 3	SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE
TITOLO 4	RIMBORSO DI PRESTITI.

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

TITOLO 5 CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE

TITOLO 7 SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.

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

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

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

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

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

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

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

- concessione crediti a medio lungo termine a Amministrazioni Locali oltre che ad organismi interni e/o unità locali dell'amministrazione e ad imprese e famiglie;
- versamenti a depositi bancari.

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

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

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

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

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

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

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

macroaggregati D. Lgs. 118/2011	Interventi di spesa D.P.R. 194/96
TITOLO 1	TITOLO 1
101 Redditi da lavoro dipendente	01 – Personale
102 Imposte e tasse a carico dell'ente	07 – imposte e Tasse
103 Acquisto di beni e servizi	02 – Acquisto beni di consumo e/o di materie prime 03) prestazioni di servizi 04) utilizzo di beni di terzi
104 Trasferimenti correnti	05) trasferimenti
105 Trasferimenti di tributi	
106 Fondi perequativi (solo Regioni)	
107 Interessi passivi	06) interessi passivi e oneri finanziari diversi
108 Altre spese per redditi da capitale	
109 Rimborsi e poste correttive delle entrate	

110 Altre spese correnti	08) oneri straordinari della gestione corrente 09) ammortamenti di esercizio; 10) fondo svalutazione crediti; 11) fondo di riserva;
--------------------------	--

Le principali novità sono rintracciabili:

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

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

macroaggregati D. Lgs. 118/2011	Interventi di spesa D.P.R. 194/96
TITOLO 2	TITOLO 2
201 Tributi in conto capitale a carico dell'ente	
202 Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni	01) acquisizione di beni immobili; 02) espropri e servitù onerose; 03) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia; 04) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia; 05) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche; 06) incarichi professionali esterni;
203 Contributi agli investimenti	-----
204 Altri trasferimenti in conto capitale	07) trasferimenti di capitale
205 Altre spese in conto capitale	-----
TITOLO 3	-----
301 Acquisizioni di attività finanziarie	08) partecipazioni azionarie; 09) conferimenti di capitale;

302 Concessione crediti di breve termine	10) concessioni di crediti e anticipazioni
303 Concessione crediti di medio-lungo termine	
304 Altre spese per incremento di attività finanziarie	08) partecipazioni azionarie; 09) conferimenti di capitale;

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

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

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

macroaggregati D. Lgs. 118/2011	Interventi di spesa D.P.R. 194/96
TITOLO 4	TITOLO 3
401 Rimborso di titoli obbligazionari	04) rimborso di prestiti obbligazionari
402 Rimborso prestiti a breve termine	02) rimborso di finanziamenti a breve termine
403 Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine	03) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti
404 Rimborso di altre forme di indebitamento	05) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali
TITOLO 5	
501 Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere /cassiere	01) rimborso per anticipazioni di cassa

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

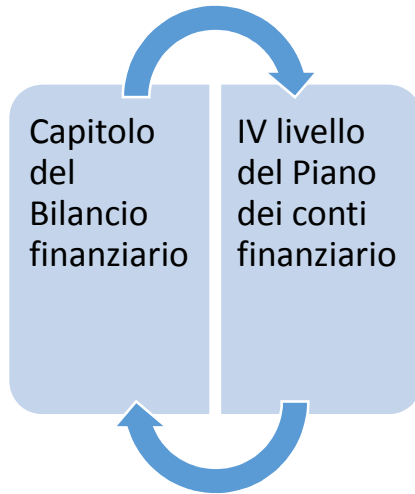
macroaggregati D. Lgs. 118/2011	capitoli di spesa D.P.R. 194/96
TITOLO 7	TITOLO 4
701 Uscite per partite di giro	01) ritenute previdenziali e assistenziali al personale; 02) ritenute erariali; 03) altre ritenute al personale per conto di terzi; 06) anticipazione di fondi per il servizio economato;
701 Uscite per conto terzi	04) restituzione di depositi cauzionali; 05) spese per servizi per conto di terzi;

	07) restituzione di depositi per spese contrattuali
--	---

3.5.3.3 La parte spesa : capitoli ed articoli

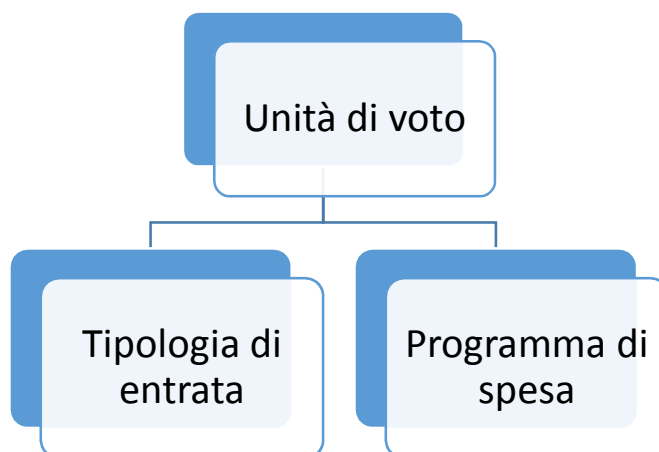
Anche la spesa può essere ulteriormente frazionata in capitoli ed articoli.

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



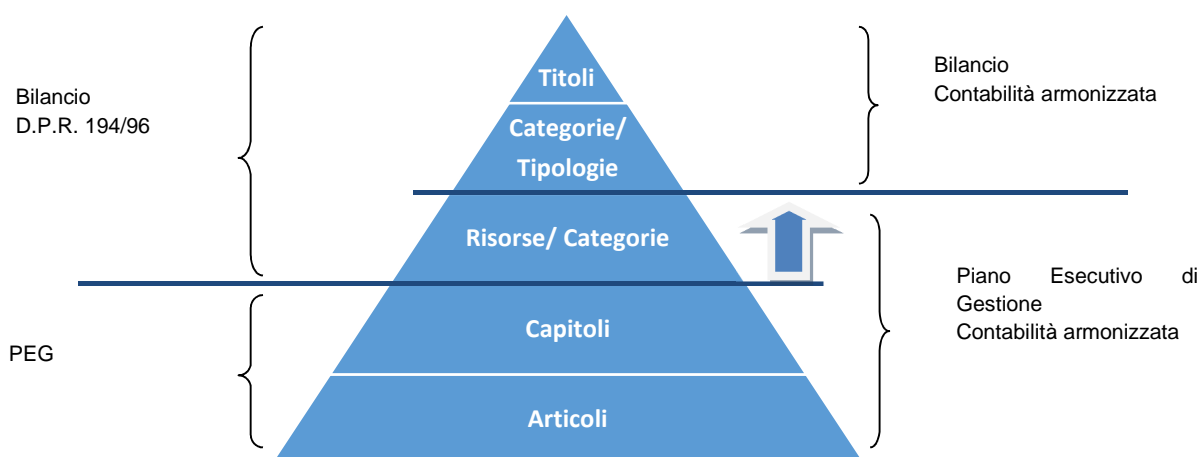
3.5.4 La modifica dell'unità elementare del bilancio e di voto

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



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

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



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

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

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

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

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

È facilmente rintracciabile, nell'evoluzione descritta, il profondo cambiamento subito dal bilancio: da strumento gestionale a strumento di programmazione pura, passando per una fase intermedia, quale quella che abbandonata nel 2015, in cui il Consiglio continua ad esprimersi sui macroaggregati di spesa con non poche difficoltà gestionali (si pensi alle difficoltà che in alcuni casi si incontrano nell'integrare l'intervento di spesa personale)⁴.

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

- Allegato a - Risultato presunto di amministrazione;
- Allegato b - Fondo pluriennale vincolato;
- Allegato c - Fondo crediti di dubbia esigibilità;
- Allegato d - Limiti di indebitamento enti locali;
- Allegato e - Utilizzo contributi e trasferimenti UE;
- Allegato f - Spese per funzioni delegate dalle regioni;

⁴ Se concettualmente il percorso descritto è da apprezzare e appare del tutto in linea con una piena armonizzazione al modello e alle procedure statali è, al contempo da sottolineare come la presentazione di un documento così ermetico da parte della Giunta al Consiglio può creare non poche difficoltà politiche in fase di approvazione.

Alcuni di questi allegati saranno trattati nel proseguo del lavoro.

3.5.5 La natura triennale del bilancio

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

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

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

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

3.5.6 La reintroduzione del bilancio di cassa e la colonna dei residui

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

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

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

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

3.5.7 La funzione autorizzatoria del bilancio di previsione finanziario

Così come previsto nel precedente ordinamento, gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi cui il bilancio si riferisce, continuano ad avere

natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti due specifici Titoli quali:

- i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria,
- le partite di giro/servizi per conto di terzi.

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

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

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

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

Interessante è anche la possibilità assegnata alla Giunta, introdotta dal legislatore a tutela degli equilibri di bilancio, di limitare la capacità d'impegno a seguito di approvazione del Bilancio, nel caso di nuovi eventi e nelle more della necessaria variazione⁵.

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

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

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

⁵ Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la Giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.

- a) prima di tutte le entrate gli importi relativi a:
 - a. fondo pluriennale vincolato di parte corrente;
 - b. fondo pluriennale vincolato in c/capitale;
 - c. utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto (solo nel primo esercizio)
 - d. fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente (solo nel primo esercizio)
- b) prima di tutte le spese gli importi relativi a:
 - a. disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Analizziamo brevemente la natura ed il contenuto delle citate voci.

3.6.1 Il Fondo Pluriennale vincolato - Entrata

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

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

Si ricorda che il fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata rappresenta una fonte di finanziamento certa per l'ente e misura il saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive già impegnate dall'ente, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata⁶.

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

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

3.6.2 L'Avanzo Presunto

Con riferimento alla parte entrata, limitatamente al primo esercizio del triennio considerato nel bilancio, può essere iscritta, nei casi individuati dall'articolo 187, commi 3 e 3-bis (del

⁶ Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

nuovo TUEL), la voce relativa all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente. Tale importo coincide con quello indicato nell'allegato 9-a) riguardante il risultato di amministrazione presunto.

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

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

3.6.3 Il Fondo Cassa iniziale

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

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

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

3.6.4 Il disavanzo d'amministrazione

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

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

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

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

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

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente viene a trovarsi in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo deve essere iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione, secondo le modalità di cui all'articolo 188 TUEL; ai sensi del medesimo articolo inoltre è prevista la possibilità di ripiano negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione e, in ogni caso, non oltre la durata della consiliazione, contestualmente

all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, sottoposto al parere del collegio dei revisori, nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

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

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

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

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

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

della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Trattasi come è noto, di un adempimento funzionale alle attività di monitoraggio dei saldi di finanzia pubblica.

3.8 GLI SCHEMI DI BILANCIO

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

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

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

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

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

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

BILANCIO DI PREVISIONE

ENTRATE

TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO ⁽³⁾			
					PREVISIONI ANNO....	PREVISIONI DELL'ANNO N+1	PREVISIONI DELL'ANNO N+2
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti ⁽¹⁾		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale ⁽¹⁾		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Utilizzo avanzo di Amministrazione <i>- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente</i> ⁽²⁾		previsioni di competenza		0,00		
	Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento		previsioni di cassa		0,00		
TITOLO 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa							
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00
10102	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00
10104	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00
10301	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00
10302	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma (solo per Enti locali)	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00
10000 Totale TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00

BILANCIO DI PREVISIONE SPESE								
MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO (2)				
					PREVISIONI ANNO....	PREVISIONI DELL'ANNO N+1	PREVISIONI DELL'ANNO N+2	
DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE (1)					0,00	0,00	0,00	
MISSIONE	01 Servizi istituzionali, generali e di gestione							
0101	Programma	01	Organi istituzionali					
	Titolo 1		Spese correnti	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00
	Titolo 2		Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00
	Totale							
	Programma	01	Organi istituzionali	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 0,00 0,00 0,00	0,00 0,00 0,00 0,00	0,00 0,00 0,00 0,00
0102	Programma	02	Segreteria generale					
	Titolo 1		Spese correnti	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00
	Titolo 2		Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato*</i> <i>di cui fondo pluriennale vincolato</i> previsione di cassa	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00	0,00 (0,00) (0,00) 0,00

3.8.1 I quadri riepilogativi

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

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

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

TUEL aggiornato al D.L. 174/2012	TUEL aggiornato al D.Lgs. 118/2011
172. Altri allegati al bilancio di previsione.	172. Altri allegati al bilancio di previsione.
1. Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti:	1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:
a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale;	a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce;	b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;	c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi; d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno;

d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109;	Abrogato
e) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;	Abrogato
f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia.	Abrogato

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

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

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

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

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

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

In particolare ci riferiamo a:

- a) il quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;

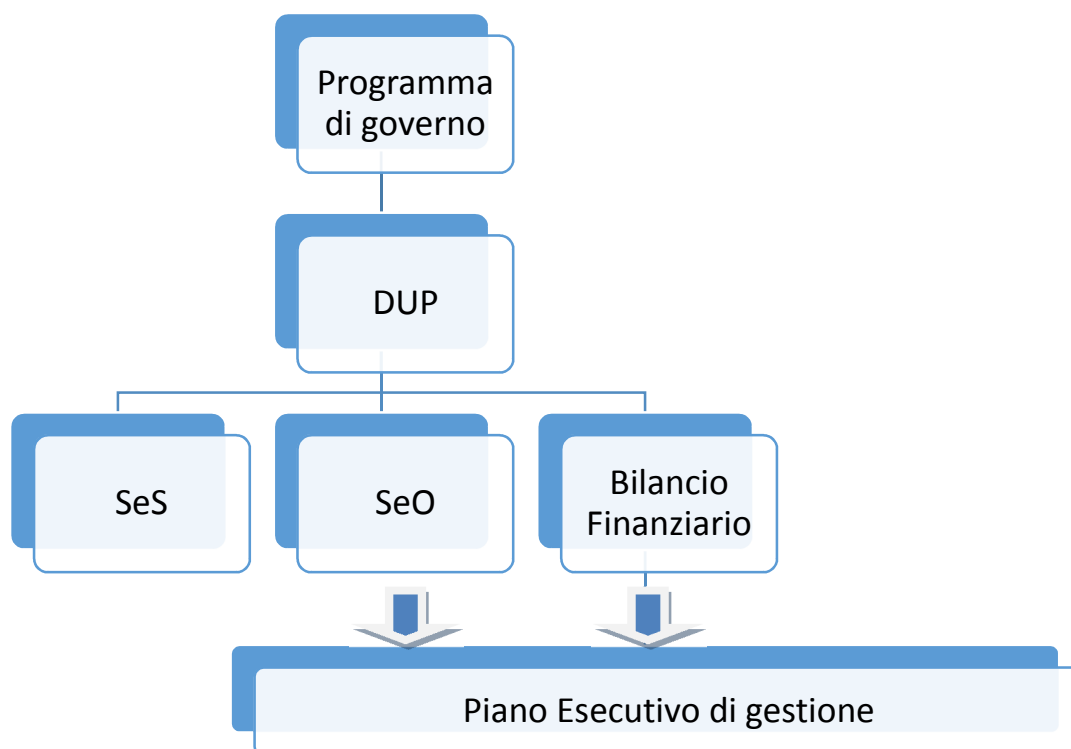
- b) la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto;
- c) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- d) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- e) il prospetto dimostrativo del rispetto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

4 IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE

4.1 ASPETTI INTRODUTTIVI

Tra i documenti previsti dal legislatore, a conclusione del processo di declinazione degli obiettivi strategici in obiettivi operativi, troviamo anche il Piano esecutivo di Gestione. Questo documento, introdotto per la prima volta dal D. Lgs. 77/95 e riconfermato dal D. Lgs. 267/2000, anche nel nuovo ordinamento contabile assurge a snodo della gestione, costituendo lo strumento che permette di declinare, con maggior dettaglio, la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP) e le previsioni finanziarie del nuovo Bilancio con sviluppo triennale. Così come avveniva in passato, il PEG risulta l'ultimo documento di programmazione e, al contempo, il primo della gestione, costituendo l'unione tra bilancio e budget (documenti questi ultimi necessariamente distinti in attuazione del principio di separazione tra indirizzo e gestione, ormai consolidatisi nei comuni e nelle province).

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



Il PEG è predisposto dal direttore generale o dal segretario comunale (nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, del testo unico degli enti locali) avvalendosi della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi, ed è proposto all'organo esecutivo per la sua definizione ed approvazione che avviene entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione.

4.2 LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

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

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

- favorisce la delimitazione degli ambiti decisionali e di intervento di amministratori e tecnici, armonizzando le indicazioni di indirizzo politico con le modalità di attuazione di detto indirizzo;
- rappresenta la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico;
- guida la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo;
- responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati;

- costituisce un presupposto del controllo di gestione ed un elemento portante dei sistemi di valutazione;
- autorizza alla gestione dal punto di vista contabile (lo stanziamento costituisce limite invalicabile all'impegno) e programmatico (il contenuto delle determinazioni dei responsabili dei servizi deve essere coerente con gli indirizzi programmatici del PEG).
- delimita gli ambiti decisionali e di intervento tra responsabili di diversi centri di responsabilità;
- chiarisce ed integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) e servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali;
- favorisce l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni all'interno di un dato centro di responsabilità;
- favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente.

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

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

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

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

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

TUEL prima delle modifiche del D. Lgs. 126/2014	TUEL dopo le modifiche del D. Lgs. 126/2014
169. Piano esecutivo di gestione.	169. Piano esecutivo di gestione.
1. 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.	1. La giunta delibera il piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza. Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa. Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.
2. Il piano esecutivo di gestione contiene una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.	2. Nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono

	articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'articolo 157.
3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.	3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'articolo 157, comma 1-bis.
3-bis. Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione.	3-bis. Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel PEG.

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

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

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

4.3 STRUTTURA E CONTENUTO

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

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

Con riferimento a quest'ultimo aspetto si segnala che l'articolazione delle previsioni nell'ambito delle Categorie, dei Servizi e dei Macroaggregati non ha più una forma libera ma è ancorata alla struttura del Piano dei conti, cui necessariamente occorrerà far riferimento. A tal fine si richiamano anche i commi 3 e 5 dell'art. 165 del TUEL come modificato⁷.

⁷ Si riportano i due commi richiamati:

3. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente⁷ in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n.13/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie

Ciò precisato, si sottolinea che permane la libertà di definire capitoli e/o articoli nella modalità ritenuta funzionale per la concreta attuazione gli obiettivi. Ancora una volta si capisce che per il PEG non possono esserci regole predefinite e valide per tutti: la soluzione adottata deve essere strumentale all'esercizio della delega, permettendo il passaggio delle responsabilità dall'organo di indirizzo a quello di gestione.

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

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



4... omissis...

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

5 GLI STRUMENTI DI FLESSIBILITA' DEI DOCUMENTI DI BILANCIO

5.1 L'EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE VARIAZIONI

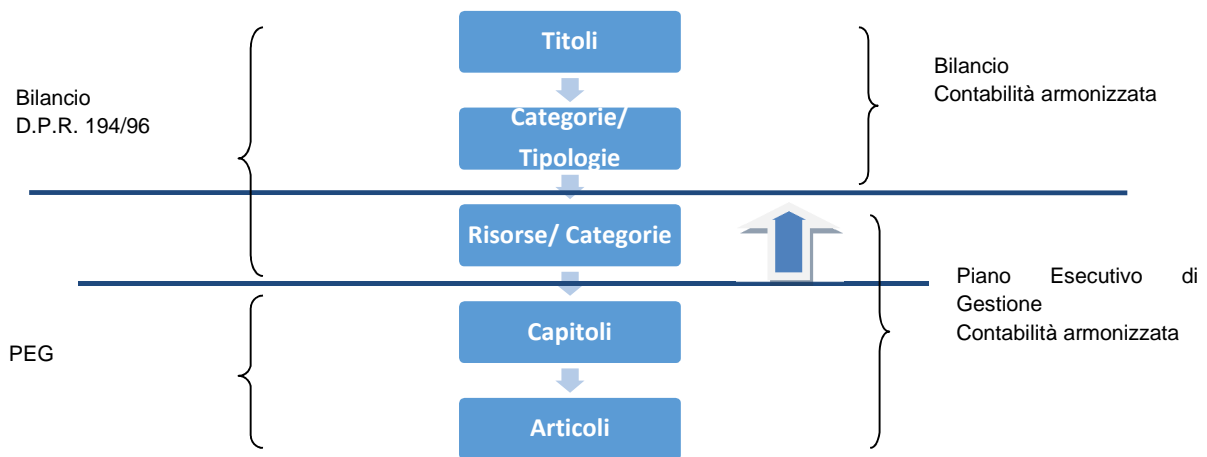
E' fisiologico che tutti gli strumenti di programmazione e pianificazione necessitino di un loro aggiornamento nel corso dell'esercizio: durante l'anno finanziario, infatti, mentre viene data esecuzione alla gestione, possono intervenire fattori interni ed esterni che si ripercuotono sulle previsioni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

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

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

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

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



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

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

In realtà più che un recupero informativo si tratta di un vero e proprio *trasferimento di competenza decisionale*, evidenziabile anche dall'eliminazione, tra gli allegati al bilancio di previsione, del prospetto riportante l'articolazione delle tipologie in categorie e dei titoli in macroaggregati⁸.

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

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

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

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

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

Si tratta di una risposta finalizzata ad evitare che l'implementazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, accompagnata dalle novità inerenti la classificazione

⁸ Detta scelta si è resa necessaria per evitare confusione nelle competenze tra Giunta e Consiglio. La previsione di valori con riferimento a livelli di spesa e di entrata gerarchicamente inferiori si scontra, infatti, con un percorso di declinazione dell'entrata e della spesa che avviene con tempi e soggetti deputati ad effettuarle diversi.

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

della spesa per missioni e programmi ed il collegamento al Piano dei Conti Finanziario, potesse irrigidire l'attività gestionale con inevitabili ritardi nell'azione di governo.

5.2 LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

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

Dalla lettura dell'articolo richiamato si evidenzia che:

1. il bilancio di previsione può essere variato nel corso dell'esercizio sia con riferimento agli stanziamenti di competenza sia agli stanziamenti di cassa;
2. nelle variazioni di bilancio vanno rispettati i principi del pareggio finanziario, nonché tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti;
3. la Giunta può disporre variazioni di bilancio, ai sensi dell'art. 42, comma 4, del D.Lgs. 267/2000, in via d'urgenza con deliberazione da sottoporre a ratifica del Consiglio, a pena di decadenza, entro il termine di sessanta giorni dall'adozione e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto;
4. Il Consiglio, nel caso in cui dinieghi totalmente o parzialmente la ratifica, adotta i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

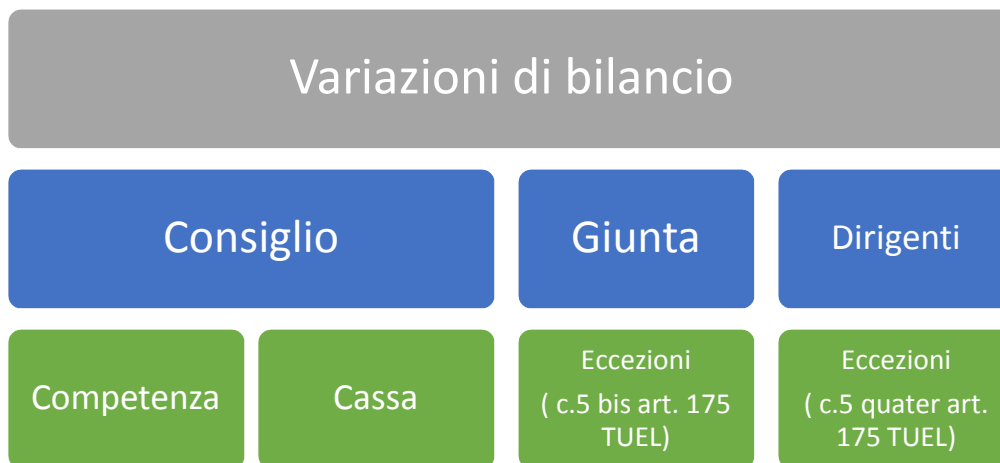
Permane il divieto ad effettuare operazioni che comportano:

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

5.3 LE VARIAZIONI DI BILANCIO

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

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



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

- variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
- variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;
- variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;
- variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
- variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'articolo 3, comma 5 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3.

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

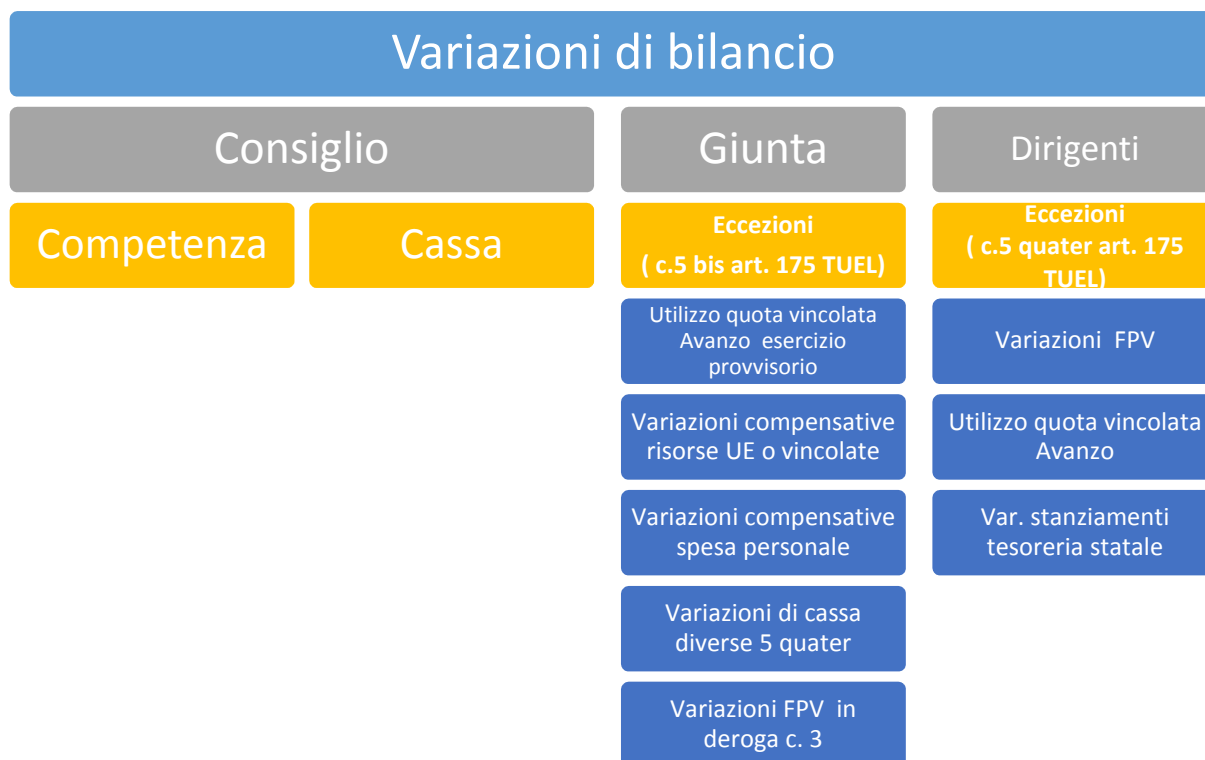
Allo stesso modo, ai sensi del comma 5 quater, nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, sono di competenza dei responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, del responsabile finanziario:

- le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni

di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;

- le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
- le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

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



5.3.1 Termini di approvazione delle variazioni di Bilancio

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

- a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- b) l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;

- c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
- d) la re-imputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
- e) le dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);
- f) il comma 5-quater, lettera b);
- g) gli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

5.4 LE VARIAZIONI DI PEG

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

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

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

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

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

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

Si segnala infine che, anche per il termine entro cui adottare le variazioni il PEG sono previste eccezioni, secondo cui il 15 dicembre che può slittare fino al 31 dicembre. in coerenza con quanto stabilito per il bilancio, con riferimento alle variazioni di PEG correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3.

5.5 I FONDI DI RISERVA

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

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

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

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

L'utilizzazione è disposta tramite prelievo e successivo inserimento della somma di un altro intervento di spesa, con provvedimenti dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità.

Il secondo (*fondo di riserva di cassa*), reintrodotta dalla normativa in esame prevede, invece, una sua disciplina nel comma 2 quater dell'articolo 166. Il fondo, costituito per un importo minimo pari allo 0,2% delle spese finali, può essere utilizzato con deliberazione dell'organo esecutivo.

La gestione del bilancio

6 IL NUOVO SISTEMA CONTABILE

6.1 LE NOVITÀ NELLA GESTIONE CONTABILE

Conclusa l'analisi della programmazione e dei nuovi modelli introdotti dal legislatore con riferimento alla definizione delle azioni strategiche e tattiche previste la parte successiva di questo manuale è dedicata ad analizzare le principali novità riguardanti la gestione con particolare riguardo alle modalità di rappresentazione dei fatti aziendali.

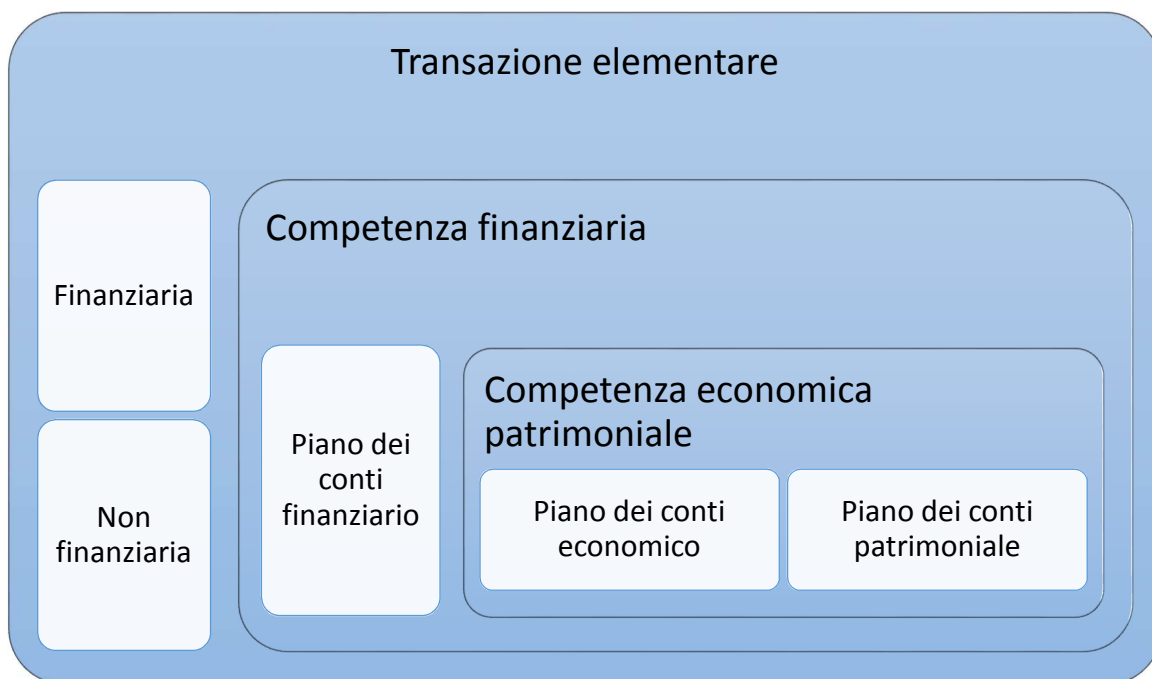
A tal fine è interessante ripartire dalla lettura dell'articolo 2 comma 1 del D. Lgs. 118/2011 così come modificato ed integrato dal D. Lgs. 126/2014 per comprendere come il legislatore abbia apportato modifiche al sistema di rilevazione degli enti locali.

L'articolo richiamato, infatti, recita: *“Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.”*

Si tratta di un preciso indirizzo che, certamente ribadisce la volontà di mantenere un assetto contabile non diverso ai fini autorizzativi da quello vigente ma al contempo di apportare modifiche per quanto riguarda alcuni aspetti che possano facilitare una lettura non solo finanziaria dell'azione amministrativa di un ente.

Infatti, riprendendo una impostazione comune a tutti i sistemi contabili pubblici, il legislatore nel principio contabile 4/2 relativo alla gestione finanziaria, ribadisce che nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. Allo stesso tempo però apporta novità significative alla rappresentazione economico patrimoniale degli stessi fatti che si ricorda costituiscono l'aspetto “derivato”.

In particolare il principio contabile 4/3 relativo alla competenza economico patrimoniale, richiamando l'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale. Nell'ambito di tale sistema integrato, dunque, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce ancora il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria).



Volendo in qualche modo riassumere il sistema contabile proposto potremmo dire che esso deve garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

- a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;
- b) della contabilità economico-patrimoniale per la rilevazione, ai fini conoscitivi degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, che consente la rendicontazione economico e patrimoniale.

Gli enti locali dovranno garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del D. Lgs. 118/2011.

Al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7 dello stesso decreto.

Nei paragrafi che seguono ci soffermeremo ad analizzare proprio questi aspetti rinviando ai capitoli successivi per quanto concerne la rappresentazione in un'ottica finanziaria ed economico patrimoniale.

6.2 IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO

Il Piano dei conti integrato rappresenta uno degli strumenti fondamentali (insieme a: regole contabili comuni, schemi di bilancio comuni e bilancio consolidato) per l'armonizzazione contabile degli enti locali, disciplinato dall'art. 4 del D.Lgs. 118/2011.

Com'è noto, la previsione di un piano dei conti integrato (capace cioè di conciliare in se gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali della gestione degli enti in contabilità finanziaria)

e comune a tutta la P.A. (sarebbe a dire un unico sistema di conti applicabile a tutti gli enti in contabilità finanziaria) è finalizzata alla riduzione ad un solo schema classificatorio delle entrate e delle spese poste in essere da tutti gli enti, permettendo così di superare le difficoltà in sede di consolidamento e di analisi dei dati di finanza pubblica.

Si tratta, di fatto, di un grande passo in avanti rispetto al SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici), la cui applicazione è limitata alla sola rilevazione dei flussi di cassa attraverso una *codifica uniforme* per tipologia di enti.

L'introduzione del solo piano dei conti integrato, inteso come elenco di conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e di "conti economico-patrimoniali" non è sufficiente, di per sé, a perseguire l'intento "*unificatorio*" del legislatore, rendendosi necessaria anche la definizione del presupposto metodologico per la sua applicazione, (ovvero i "*comuni criteri di contabilizzazione*" previsti dal citato art. 4).

Tali comuni criteri sono rintracciabili nei *principi contabili* generali ed applicati (intesi come regole generali ed applicative in materia contabile) nonché nel *sistema di contabilità "integrata"* (non limitato cioè all'apprezzamento delle sole transazioni rilevanti sotto il profilo finanziario e finalizzato alla verifica della operatività dei vincoli autorizzatori, ma esteso anche all'apprezzamento delle correlate variazioni di carattere economico e patrimoniale e finalizzato alla produzione di informazioni utili e necessarie anche al consolidamento dei conti pubblici).

Si ricorda che l'applicazione del piano dei conti unificato è stata prevista per le sole amministrazioni in contabilità finanziaria⁹, per le quali l'art. 2 del D.Lgs. 118/2011, in materia di adozione di sistemi contabili omogenei, prevede che tali enti "*adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale*".

Bisogna a riguardo evidenziare che:

1. il sistema di contabilità integrata, come intesa dal legislatore, riconosce la centralità della contabilità finanziaria "*autorizzatoria*", secondo cui la registrazione delle transazioni all'interno del piano finanziario costituisce il presupposto e la "*misurazione*"¹⁰ delle correlate manifestazioni nel conto economico e nello stato patrimoniale¹¹;
2. alle rilevazioni di carattere economico-patrimoniale viene riconosciuto un *ruolo meramente informativo* e complementare rispetto alle esigenze a tal fine previste dalla normativa comunitaria in materia di controllo e consolidamento della spesa pubblica;
3. il decreto legislativo 118/2011 non obbliga all'adozione di un sistema contabile integrato in partita doppia, lasciando, come già accade nell'ordinamento previgente, l'ente libero di scegliere il metodo di rilevazione dei fatti di gestione ritenuto più consono alle proprie esigenze di carattere informativo ed organizzativo.

⁹ nel caso di enti in contabilità civilistica, sono previsti altri strumenti come la c.d. *Tassonomia*.

¹⁰ riferendosi all'accezione del termine nota nella letteratura aziendalistica e riferibile al Prof. Aldo Amaduzzi.

¹¹ fatte salve le eccezioni quali:

1. partite di rettifica e integrazione tipiche solo della contabilità economica, che non sono misurate da manifestazioni di carattere finanziario e
2. voci che riflettono fattispecie finanziarie che non trovano diretta rappresentazione nel conto economico o nello stato patrimoniale.

6.2.1 La composizione del piano dei conti unificato

Con riferimento alla composizione del piano dei conti, la vigente normativa prevede, tra l'altro, che lo stesso sia costituito:

- “*da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali*”,
- “*dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali*” (art.4, co.2, D.Lgs. 118/2011),

nonché definito:

- “*in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali*” (art.4, co.2, D.Lgs. 118/2011).

Ne consegue che la composizione del piano dei conti previsto dal legislatore è, pertanto, riconducibile a tre moduli:

- il piano dei conti finanziario (Allegato n. 6/1 al D.Lgs. 118/2011),
- il piano dei conti economico (Allegato n. 6/2),
- il piano dei conti patrimoniale (Allegato n. 6/3).

All'interno di questa tripartizione, il *modulo finanziario* ha il compito di ricondurre ad unità le scritture contabili sottostanti la formazione dei bilanci finanziari con natura autorizzatoria e, nel contempo, costituire il presupposto per lo sviluppo del sistema di contabilità economica e patrimoniale.

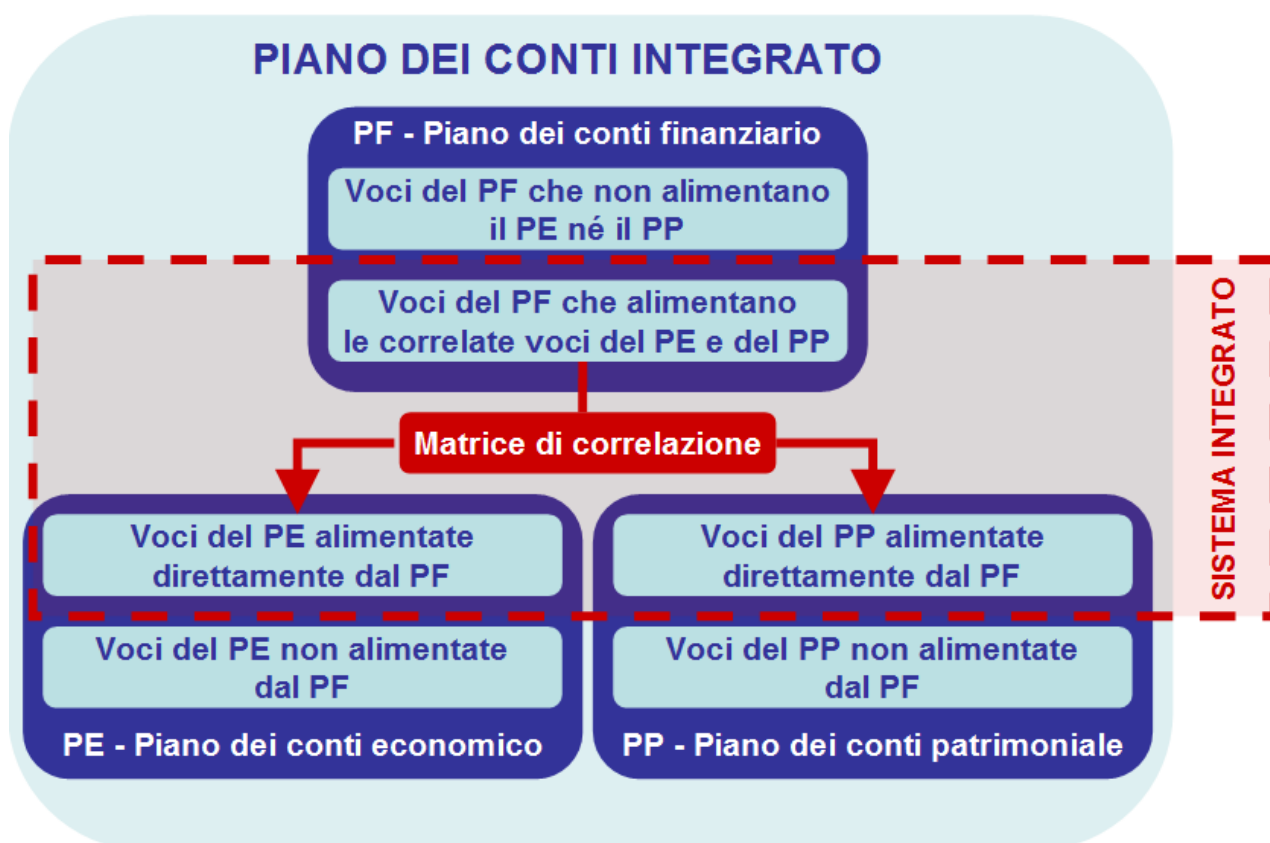
In tal modo, trova applicazione la logica tipica del sistema contabile partiduoplistico, nel quale la registrazione di contabilità finanziaria costituisce la c.d. *manifestazione originaria* che *misura* la correlata registrazione di natura economico-patrimoniale (*manifestazione derivata*).

Al fine di garantire l'integrazione contabile tra i moduli del piano, l'art. 2, comma 3, del D.P.R. 132/2013 prevede che: “*ciascuna voce del piano relativo alla contabilità finanziaria viene correlata alle corrispondenti voci del piano relativo alla contabilità economico-patrimoniale mediante schemi di transizione predisposti periodicamente dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e pubblicati sul sito Internet*”. Sarebbe a dire che la correlazione tra i tre moduli del piano dei conti - “*modalità di raccordo*” - è stabilita a priori, attraverso l'applicazione dei principi contabili, e si concretizza nella esplicitazione dei collegamenti logici tra le voci del piano dei conti finanziario e le correlate voci del piano dei conti economico e patrimoniale, secondo lo schema definito nella “*Matrice di correlazione del piano dei conti*” (pubblicata sul sito web arconet della Ragioneria Generale dello Stato).

Si sottolinea inoltre che il Piano dei Conti Economico e quello Patrimoniale declinano l'elenco dei conti relativi alle operazioni di integrazione, rettifica e completamento, da effettuarsi secondo modalità e tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica. Si tratta di un schema del tutto nuovo nel panorama degli enti locali, che conduce ad un superamento del precedente modello di rilevazione *ex post* dei fatti aziendali attraverso il prospetto di conciliazione.

Il nuovo Piano dei conti integrato, difatti, permette la contestuale registrazione ed imputazione delle transazioni nell'ottica sia della competenza finanziaria che economico patrimoniale.

Volendo schematizzare l'impianto del piano dei conti integrato avremo:



Definita la composizione del Piano dei conti integrato, nei successivi paragrafi ci soffermeremo sull'analisi della sua struttura, con separata attenzione al piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale.

6.2.2 La struttura del piano dei conti

L'art. 4, comma 5, del D.Lgs. 118/2011 prescrive che *“Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche. Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito almeno*

dal quarto livello. Ai fini della gestione, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello”.

Dalla lettura del dettato normativo si nota che:

- il piano dei conti (e la sua articolazione in più livelli di analisi) funge da guida obbligatoria nell'aggregazione delle informazioni necessarie alla predisposizione dei documenti contabili della PA e costituisce, in tal modo, presupposto per il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica. Attraverso il piano dei conti e la sua articolazione in voci predeterminate si vuole cioè garantire che, a parità di posta contabile, i valori riportati negli schemi obbligatori di bilancio, previsti per i vari enti della P.A., siano omogenei, confrontabili in ottica spaziale e temporale, nonché rappresentativi dei medesimi accadimenti di gestione, *evitando in tal modo incertezze ed ambiguità in sede di classificazione dei dati che potrebbero inficiare la significatività delle informazioni in sede di monitoraggio;*
- l'obbligo di adozione del piano dei conti integrato - redatto secondo lo schema obbligatorio allegato al n. 6 del D.Lgs. 118/2011 - previsto nell'art. 4 comma 1 del medesimo decreto, è pertanto funzionale al monitoraggio ed al confronto delle grandezze di finanza pubblica; inoltre, la previsione dell'art. 7, comma 2 del D.Lgs. 91/2011 secondo cui *“ciascuna voce del piano dei conti deve corrispondere in maniera univoca ad una unità elementare di bilancio finanziario”*, vincolando le unità elementari del bilancio a ciascuna voce del piano dei conti, assicura la corretta rappresentazione dei dati. Diretta conseguenza di tali disposizioni è la impossibilità di utilizzo, in contabilità finanziaria, *dei cosiddetti “capitoli calderone”* che accolgono, cioè, entrate o spese eterogenee e non riconducibili ad un'unica voce del piano dei conti finanziario;
- il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario - ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli - è rappresentato dal:
 - o *quarto livello* dell'allegato 6/1 al decreto, in sede di previsione,
 - o *quinto livello in sede di gestione.*

6.2.2.1 Il Piano dei conti finanziario

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti finanziario* di cui all'allegato 6/1, si nota che:

- la prima colonna del prospetto, denominata *“Macro”*, identifica la parte del bilancio finanziario cui la singola voce afferisce, distinguendo tra entrata (E) e spesa (S);
- la seconda colonna, denominata *“Livello”*, contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 5 livelli, secondo la seguente schematizzazione:

Livello I	Raggruppamento di base,
Livello II	Conto di mastro,
Livello III	Sottoconto di mastro,
Livello IV	Sottoconti analitici,
Livello V	Sottoconti gestionali;
- La terza colonna accoglie la descrizione della voce;

- La quarta ed ultima colonna, denominata “*Codice voce*”, accoglie la codifica alfanumerica della singola voce; tale codifica è così composta (cd. *codice parlante*):

Macro	Liv I	Liv II	Liv III	Liv IV	Liv V
E/S	0	00	00	00	000

A riguardo della codifica è opportuno segnalare che, da un'attenta analisi, si nota come non sempre la numerazione è progressiva e, talvolta, si verificano veri e propri *salto* tra un codice ed il successivo; ad esempio, scorrendo l'allegato 13/2 al D.Lgs. 118/2011, che propone l'*elenco dei Titoli, Tipologie e Categorie di entrata degli enti locali*, si osserva che:

- con riferimento al Titolo 1, dalla Tipologia 101 “*Imposte tasse e proventi assimilati*” si salta direttamente alla 104 “*Compartecipazioni di tributi*”, omettendo l'enunciazione della Tipologia 102 “*Tributi destinati al finanziamento della sanità*” e della 103 “*Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali*”;
- e ancora, dopo il Titolo 7 “*Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*” si salta al Titolo 9 “*Entrate per conto terzi e partite di giro*”, omettendo in questo caso l'indicazione dell'intero Titolo 8.

Trattasi, come è intuibile, della conseguenza dell'adozione di un piano dei conti unico e valido per tutti gli enti della P.A., i quali hanno proprie peculiarità e specificità che si riverberano anche sulla natura delle voci del bilancio: nell'esempio fatto, è evidente come l'omessa enunciazione della Tipologia 102 “*Tributi destinati al finanziamento della sanità*” è connessa al fatto che la stessa identifichi entrate non afferenti la gestione degli enti locali, bensì delle Regioni. Ne consegue che, trattando dei bilanci degli enti locali, tali voci non trovano valorizzazione e possono quindi essere espunte dall'elencazione.

Ulteriori eccezioni sono da segnalare nel caso di correlazione tra livelli del piano dei conti e Titoli del bilancio (presenti negli schemi allegati ai nn. 9 e 10 al D.Lgs. 118/2011):

In particolare, soffermandoci sull'entrata si nota che:

1. in corrispondenza del livello I del piano dei conti, sono definiti i titoli delle entrate: questa corrispondenza è verificata per tutti i titoli di entrata;
2. per i primi due titoli di entrata (entrate tributarie e trasferimenti correnti), le tipologie corrispondono al III livello del piano dei conti, mentre le categorie corrispondono al IV livello del piano dei conti;
3. per i restanti titoli di entrata (dal 3 al 9), le tipologie corrispondono alle voci del II livello del piano dei conti e le categorie sono allineate alle voci di III livello del piano.

Passando alla spesa, il raccordo è più agevole, in quanto:

4. in corrispondenza del livello I del piano dei conti sono definiti i titoli delle spese;
5. il livello II del piano dei conti coincide con i Macroaggregati della spesa;
6. il livello III non ha diretta corrispondenza con la struttura del bilancio ma è funzionale alla corretta applicazione della c.d. “*tassonomia*”, in relazione a quanto disposto dal D.M. 27/03/2013 disciplinante i “*Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica*”.

Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/1 del D.Lgs. 118/2011 relativo alle entrate del titolo 1

Allegato C/1

Allegato n. 6/1 al D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti finanziario			
MACRO	Livelli	Voce	Codice Voce
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.03.001
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002
E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001
E	V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002
E	IV	Imposta comunale sugli immobili (ICI)	E.1.01.01.08.000
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002
E	IV	Addizionale comunale IRPEF	E.1.01.01.16.000
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002
E	IV	Addizionale regionale IRPEF non sanità	E.1.01.01.17.000
E	V	Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.17.001
E	V	Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.17.002
E	IV	Imposta sulle assicurazioni	E.1.01.01.23.000
...

6.2.2.2 Il Piano dei conti economico

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti economico* di cui all'allegato 6/2, si nota che la sua struttura è differente da quella prevista per le voci finanziarie di entrata e di spesa. In particolare per ciascuna voce potremmo evidenziare:

- una codifica articolata per “Livelli”, che contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 6 livelli, secondo la seguente schematizzazione:
 - Livello I Raggruppamento di base,
 - Livello II Conto di mastro,
 - Livello III Sottoconto di mastro,
 - Livello IV Sottoconti analitici,
 - Livello V Sottoconti gestionali;
- la descrizione della voce;
- il raccordo con le voci del conto economico

Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/2 del D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti economico		Raccordo con conto economico
1	Componenti positivi della gestione	
1.1	Proventi di natura tributaria, contributiva e perequativa	
1.1.1	Proventi da tributi	
1.1.1.01	Proventi da imposte, tasse e proventi assimilati	
1.1.1.01.03	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	
1.1.1.01.03.001	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	A 1
1.1.1.01.03.002	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	A 1
1.1.1.01.06	Imposta municipale propria	
1.1.1.01.06.001	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività	A 1

		ordinaria di gestione		
	1.1.1.01.06.002	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	A	1
1.1.1.01.08		Imposta comunale sugli immobili (ICI)		
	1.1.1.01.08.001	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	A	1
	1.1.1.01.08.002	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	A	1
1.1.1.01.16		Addizionale comunale IRPEF		
	1.1.1.01.16.001	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	A	1
	1.1.1.01.16.002	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	A	1
1.1.1.01.17		Addizionale regionale IRPEF non sanità		
	1.1.1.01.17.001	Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	A	1

6.2.2.3 Il Piano dei conti patrimoniale

Passando all'analisi dello schema di *piano dei conti patrimoniale* di cui all'allegato 6/3, si nota che la sua struttura è differente da quella prevista per le voci finanziarie di entrata e di spesa. In particolare per ciascuna voce potremmo evidenziare:

- una codifica articolata per "Livelli", che contraddistingue il grado di analiticità della voce: a tal fine è prevista una suddivisione in 7 livelli, secondo la seguente schematizzazione:

Livello I Raggruppamento di base,
Livello II Conto di mastro,

- Livello III Sottoconto di mastro,
- Livello IV Sottoconti analitici,
- Livello V Sottoconti gestionali;

- la descrizione della voce;
- il raccordo con le voci del conto del patrimonio

Si riporta in allegato uno stralcio dell'allegato 6/3 del D.Lgs. 118/2011

Piano dei conti patrimoniale		Raccordo con Stato Patrimonial e
1 Attivo		
1. Crediti verso soci e partecipanti		
1		
1.1.1 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti		
1.1.1	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
.01		
1.1.1.0	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
1.01		
1.1.1.01.	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	
01.01		
1.1.1.01.01.01.0	Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti	A A
01		
1.1.2 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto		
1.1.2	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
.01		
1.1.2.0	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
1.01		
1.1.2.01.	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	
01.01		
1.1.2.01.01.01.0	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto	A A
01		
1. Immobilizzazioni		
2 zioni		
1.2.1 Immobilizzazioni immateriali		
1.2.1	Costi di impianto e di ampliamento	
.01		
1.2.1.0	Costi di impianto e di ampliamento	
1.01		
1.2.1.01.	Costi di impianto e di ampliamento	
01.01		
1.2.1.01.01.01.0	Costi di impianto e di ampliamento	A B I 1
01		
1.2.1	Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità	
.02		
1.2.1.0	Costi di ricerca e sviluppo	
2.01		
1.2.1.02.	Costi di ricerca e sviluppo	
01.01		
1.2.1.02.01.01.0	Costi di ricerca e sviluppo	A B I 2
01		
1.2.1.0	Costi di pubblicità	
2.02		
1.2.1.02.	Costi di pubblicità	
02.01		
1.2.1.02.02.01.0	Costi di pubblicità	A B I 2
01		
1.2.1	Diritti di brevetto, utilizzazione di opere dell'ingegno e software	
.03		
1.2.1.0	Brevetti	
3.01		
1.2.1.03.	Brevetti	
01.01		
1.2.1.03.01.01.0	Brevetti	A B I 3
01		

1.2.1.0 3.02	Brevetti in leasing finanziario				
	1.2.1.03.02.01	Brevetti acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario			
		1.2.1.03.02.01.01	Brevetti acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario		A B I 3
1.2.1.0 3.03	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore				
	1.2.1.03.03.01	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore			
		1.2.1.03.03.01.01	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore		A B I 3
1.2.1.0 3.04	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore in leasing finanziario				
	1.2.1.03.04.01	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario			
		1.2.1.03.04.01.01	Opere dell'ingegno e Diritti d'autore acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario		A B I 3
1.2.1.0 3.05	Sviluppo software e manutenzione evolutiva				
	1.2.1.03.05.01	Sviluppo software e manutenzione evolutiva			
		1.2.1.03.05.01.01	Sviluppo software e manutenzione evolutiva		A B I 3
1.2.1.0 3.06	Software acquistato in leasing finanziario				
	1.2.1.03.06.01	Software acquisito mediante operazioni di leasing finanziario			
		1.2.1.03.06.01.01	Software acquisito mediante operazioni di leasing finanziario		A B I 3
1.2.1 .04	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili				
	1.2.1.04.01	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili			
		1.2.1.04.01.01.01	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili		A B I 4
1.2.1 .05	Avviamento				
	1.2.1.05.01	Avviamento			
		1.2.1.05.01.01.01	Avviamento		A B I 5
1.2.1 .06	Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti				
	1.2.1.06.01	Acconti per realizzazione beni immateriali			
		1.2.1.06.01.01.01	Acconti per realizzazione beni immateriali		A B I 6
	1.2.1.06.02	Software			
		1.2.1.06.02.01.01	Software		A B I 6
	1.2.1.06.99	Altre opere immateriali			
		1.2.1.06.99.01.01	Altre opere immateriali		A B I 6
1.2.1 .99	Altre immobilizzazioni immateriali				
	1.2.1.99.01	Altre immobilizzazioni immateriali n.a.c.			
		1.2.1.99.01.01.01	Altre immobilizzazioni immateriali n.a.c.		A B I 9

1.2.1.99. Altre immobilizzazioni immateriali n.a.c. acquisite
01.02 mediante operazioni di leasing finanziario

1.2.1.99.01.02.0 Altre immobilizzazioni immateriali
01 n.a.c. acquisite mediante
operazioni di leasing finanziario

A B I 9

7 IL NUOVO PRINCIPIO DI COMPETENZA FINANZIARIA

7.1 LA COMPETENZA POTENZIATA

Come già anticipato nel corso del presente lavoro, tra gli aspetti più innovativi introdotti dalle recenti modifiche normative si annovera la nuova formulazione principio di competenza finanziaria “*potenziata*”.

Per comprendere le ragioni che hanno portato il legislatore a rivedere o, meglio, definire in modo uniforme ed omogeneo le modalità di registrazione dei fatti aziendali negli enti locali, nelle regioni e nello Stato, è utile ricordare:

- le difficoltà incontrate, sia a livello di singolo ente che di Stato, nei confronti dell'Unione Europea, nel quantificare la situazione debitoria complessiva della P.A. verso le imprese,
- la relazione c.d. “*Antonini*” al Parlamento sul federalismo fiscale¹² nella quale si evidenzia le omissioni della contabilità pubblica locale (“*carenze cognitive*” nel linguaggio del rapporto) caratterizzata da difficoltà nel conciliare posizioni debitorie (residui passivi) e creditorie (residui attivi) dei vari enti costituenti il comparto della pubblica amministrazione.

Queste difficoltà non potevano e non possono essere ricondotte ad una semplice incapacità o scarsa volontà dei soggetti preposti di registrare correttamente posizioni creditorie o debitorie quanto, piuttosto, alla possibilità offerta dalla normativa, fino ad oggi vigente, di permettere differenti interpretazioni dei medesimi fatti gestionali, con inevitabili riflessi sulla rappresentazione finale dei risultati.

Se ad esempio, con riferimento agli enti locali, ci soffermiamo brevemente sul concetto di accertamento o di impegno di spesa nell’accezione fino ad oggi prevista dal D. Lgs. 267/2000, ci accorgiamo come la stessa individui due momenti fondamentali nella gestione, entrambi a rilevanza esterna:

- la nascita di un’obbligazione giuridicamente perfezionata (accertamento/ impegno)
- l’estinzione dell’obbligazione (riscossione/pagamento).

E non solo, perché in alcuni casi (ad esempio le ipotesi contenute nel comma 5 dell’art. 183 con riferimento alla spesa), l’impegno non viene a misurare alcuna obbligazione giuridicamente perfezionata, non essendo ancora determinato né il creditore né l’ammontare esatto della spesa.

A differenza di quanto può apparire in prima analisi, occorre quindi notare come la normativa finora applicata non considera quale principio informatore quello della competenza finanziaria, nell’accezione in cui:

- con riferimento alle entrate, le si considerano di competenza se nel periodo è sorto il diritto alla riscossione (nascita del credito o diritto di riscuotere) mentre,
- con riferimento alle spese, se è sorto l’obbligo di pagamento (nascita del debito o obbligo di pagare).

Al contrario, l’ordinamento vigente presenta carenze interpretative ed eccezioni normative che conducono ad una rilevazione non sempre in grado di misurare crediti e debiti.

¹²Cosiddetta relazione “dell’albero storto”

Nella contabilità degli enti locali, ma ancor più in quella dello Stato e delle regioni, nonostante le innovazioni e precisazioni introdotte, non sempre è rinvenibile una correlazione

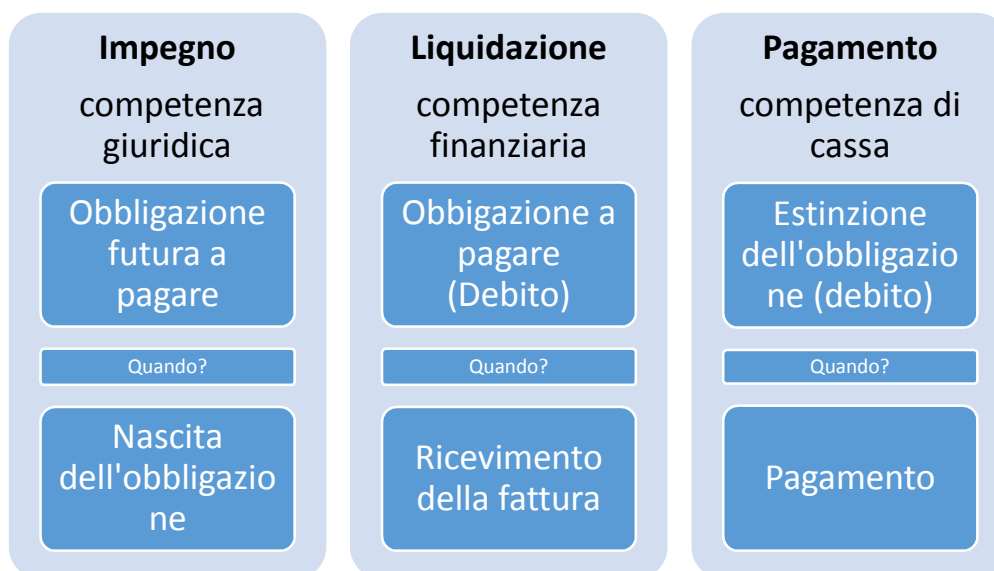
Accertamento	=	Diritto alla riscossione
Impegno	=	Obbligo di pagamento

In altri termini la contabilità pubblica, ed in particolare quella degli enti locali, non ha applicato finora un principio di competenza finanziaria “*pura*” tanto che da più parti si era sentita l’esigenza di distinguere quest’ultima da un concetto di una competenza “*giuridica*”¹³ la quale era misuratrice degli impegni e degli accertamenti secondo le disposizioni legislative vigenti.

Soffermandoci ad esempio sull’analisi del concetto di impegno (ma per l’accertamento la situazione è del tutto simile) notiamo che l’ente provvedeva alla registrazione ed alla imputazione dei fatti di gestione nell’esercizio in cui effettuava l’atto di “*determinazione di impegno di spesa*” che si doveva sostenere.

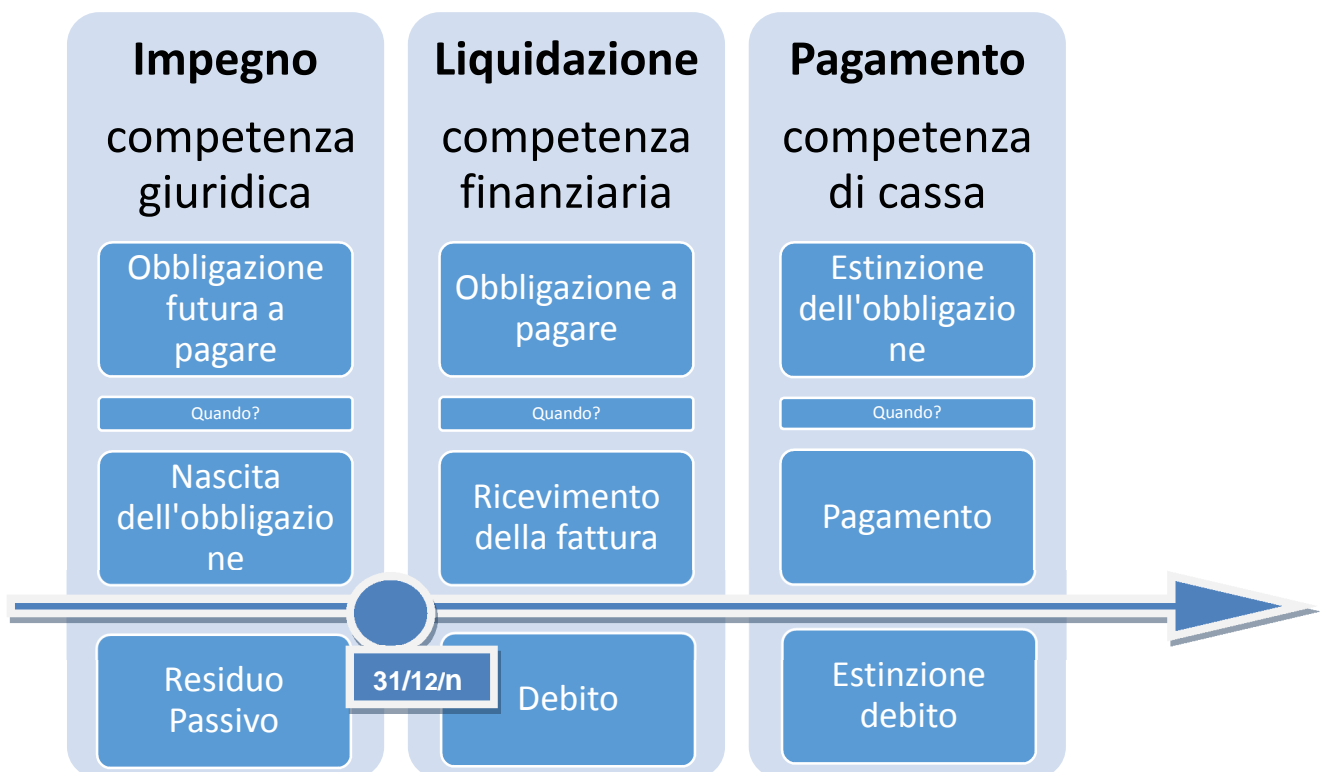
Si sottolinea “*doveva sostenere*” in quanto, essendo la contabilità pubblica basata sul principio autorizzatorio, ogni spesa presupponeva, allora come oggi, una preventiva attività di visto.

L’impegno così formato, però, non è immediatamente misuratore di un debito verso terzi ma, piuttosto, di una mera obbligazione a pagare (competenza giuridica) che diventerà esecutiva solo dopo che il terzo, controparte, avrà effettuato la propria prestazione (nel caso di fornitura): solo allora, infatti, sorgerà una reale posizione debitoria per l’ente (competenza finanziaria). Non a caso le imprese rilevano il debito al momento del ricevimento della fattura che segue necessariamente alla fornitura, alla prestazione o ad altro nel rapporto sinallagmatico con terzi.



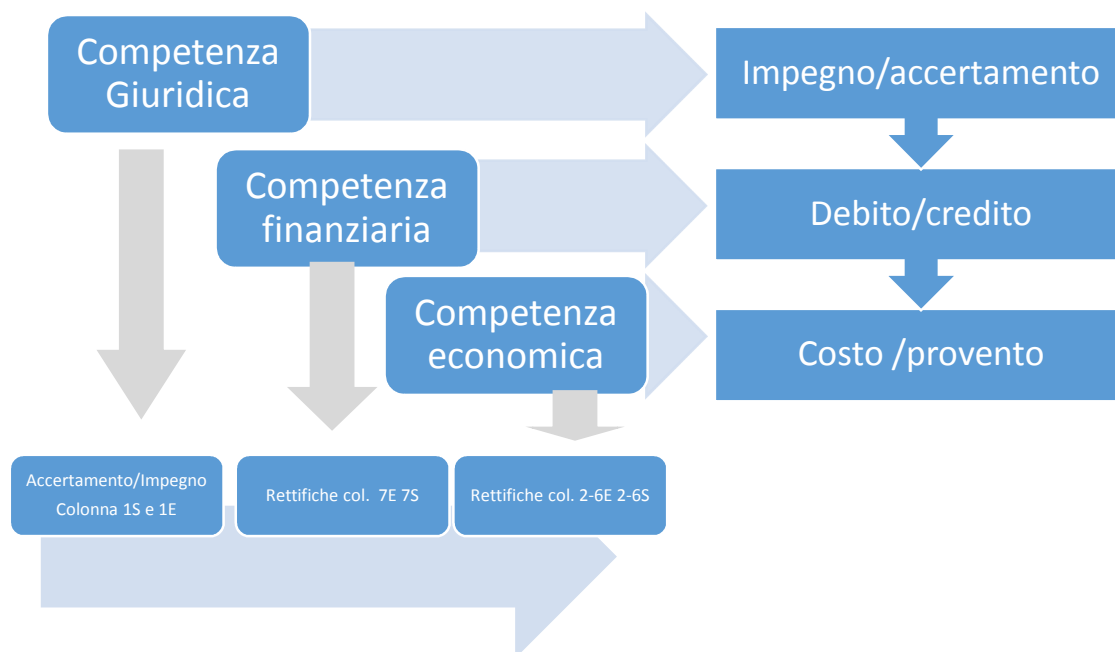
¹³ La contabilità pubblica si fonda notoriamente sulla nozione di competenza giuridica, che la contraddistingue, in relazione alle esigenze di controllo della spesa, di conseguente autorizzazione a porre in essere gli atti ai quali si lega l’utilizzazione delle risorse. Essa si fonda dunque sui momenti dell’impegno e dell’accertamento, come fasi specifiche che condizionano le procedure di entrate e di uscita dei mezzi monetari.” G. Farneti, Introduzione all’economia dell’azienda pubblica, cit, p. 157

Il limite informativo sopra riportato (accertamento non coincidente con la nascita del diritto alla riscossione e impegno con l'obbligo di pagamento) non si manifesta nel caso in cui la liquidazione della spesa si realizza nello stesso esercizio in cui viene registrato l'impegno; al contrario, nell'ipotesi in cui la liquidazione (che si ricorda segue necessariamente la fattura e, quindi, la prestazione del terzo) viene ad essere effettuata e contabilizzata nell'esercizio successivo, la contabilità pre-vigente alla riforma, alla chiusura dell'esercizio in cui viene effettuato l'impegno, rileva un residuo (passivo) che non è affatto misuratore di un debito. Riprendendo il precedente schema ed inserendo l'asse temporale (riportando l'impegno nell'esercizio "n", la liquidazione ed il pagamento nell'esercizio "n+1") si evince come al termine dell'esercizio "n" la contabilità ante D.Lgs. 118/2011 traspone l'impegno così formato in residuo, trattandosi di "somma impegnata e non pagata".



Ma il residuo così formato non coincide affatto con il concetto di debito nell'accezione giuridica, quantomeno per l'assenza di uno degli elementi costitutivi: la scadenza. Addirittura nel caso di opere pubbliche o, più in generale, di impegni di spesa e prenotazioni per le quali occorre espletare una gara pubblica per l'individuazione della controparte, vengono a mancare ulteriori elementi essenziali, quale l'identificazione del creditore (terzo) e l'importo da pagare (che sarà determinato solo all'esito della gara). Le problematiche evidenziate sono già state oggetto di attenzione da parte del legislatore nella riforma del 1995 (D. Lgs. 77/95), con introduzione del "*prospetto di conciliazione*" la cui finalità, nelle intenzioni dello stesso, era proprio quella di evidenziare il procedimento di

passaggio dalla competenza giuridica a quella finanziaria: seguendo infatti le logiche economico-patrimoniali, tale documento evidenzia le rettifiche e le integrazioni dei dati “giuscontabili” provenienti dalle registrazioni di accertamenti ed impegni, riportando in tal modo la contabilità "pubblica" nell'alveo della contabilità più propriamente finanziaria.



Il grafico sintetizza il “percorso logico” che occorre effettuare nel compilare le varie colonne del “prospetto di conciliazione”, in cui l’importo accertato o impegnato nel rispetto delle norme di contabilità finanziaria, veniva riportato ad una dimensione economica attraverso l’applicazione di eventuali correzioni (rettifiche ed integrazioni) esposte nelle colonne 7E e 7S.

In conclusione e tornando ad analizzare gli effetti dell’applicazione del principio di competenza finanziaria nell’accezione precedente alla riforma, ci accorgiamo come la stessa generi disomogeneità di registrazione e determini alcune criticità quali:

- a) differenti modalità di imputazione agli esercizi delle obbligazioni giuridiche;
- b) possibilità di dare copertura a spese attuali con entrate future, alterando in tal modo gli equilibri finanziari dell’esercizio e dando luogo agli oneri finanziari indotti¹⁴.
- c) possibilità di dare copertura a spese future con entrate immediatamente esigibili che, di frequente, giacciono inutilizzate in conti correnti vincolati, nonostante comportino il pagamento di significativi oneri finanziari;
- d) impossibilità di conoscere importo e tempi di pagamento effettivi dei debiti esigibili, registrati tra i residui passivi senza distinzione tra debiti futuri e c.d. “*accantonamenti contabili*”, ai quali non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

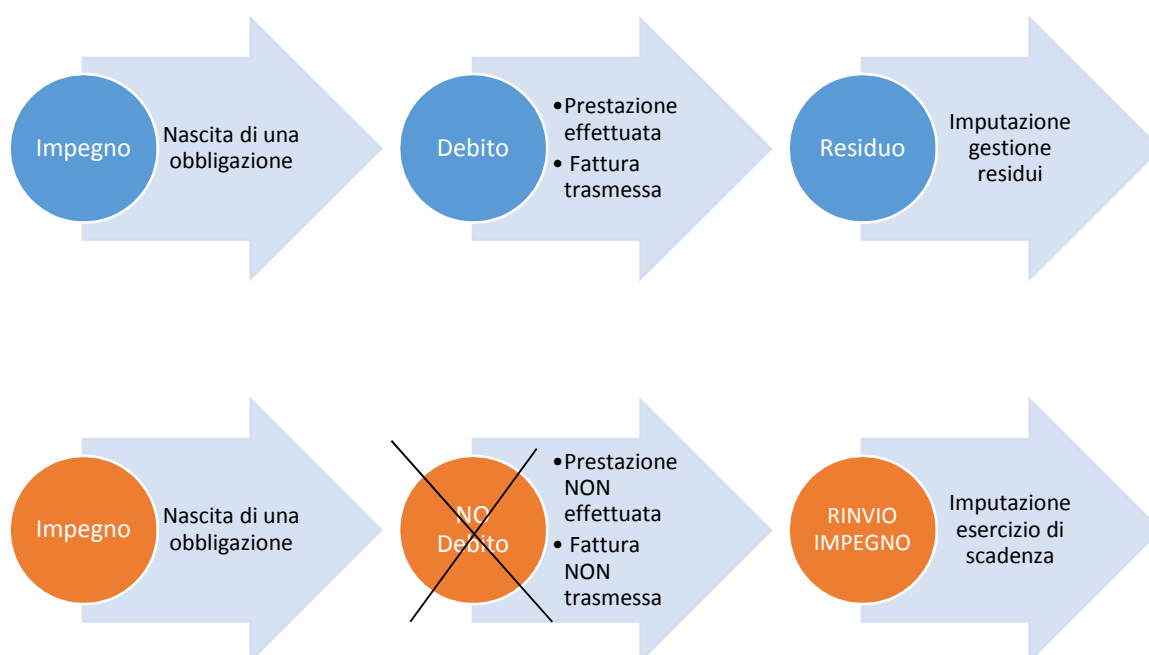
Per sopperire a tali carenze, la nuova formulazione del principio introduce, tra il momento della nascita dell’obbligazione e quello dell’estinzione, un ulteriore momento rilevante ai fini

¹⁴ Al riguardo la Corte Costituzionale Sentenza Corte Costituzionale n. 213 del 2008. ha segnalato che l'imputazione ad un determinato esercizio di entrate future comporta il gonfiamento fittizio dei risultati di amministrazione o il ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria, nonché violazione del principio di copertura finanziaria veritiera e reale delle spese;

della registrazione contabile: *la scadenza dell'obbligazione*; quest'ultima, che rappresenta la fase in cui il debito diviene esigibile, permette la "corretta" imputazione dell'entrata o della spesa al esercizio cui inerisce.



Ne consegue che, mentre in passato, una volta sorta, l'obbligazione trovava sua iscrizione nella gestione dei residui fino a completa estinzione, nella nuova formulazione del principio l'obbligazione viene conservata a residuo solo quando ci si trova di fronte ad un credito/debito certo, liquido ed esigibile: in caso contrario sarà rinviato agli esercizi successivi.



Ne consegue che, dal punto di vista della rappresentazione in bilancio, una medesima obbligazione può essere imputata anche a tre differenti esercizi, in relazione al momento in cui la stessa nasce, scade e viene estinta.

8 LE ENTRATE

L'implementazione del principio in esame nei testi legislativi vigenti trova completa attuazione al termine del periodo di sperimentazione ed assume l'assetto definitivo con il D. Lgs. 126/2014 che, oltre a modificare gli articoli del D. Lgs. 118/2011, introduce modifiche anche al Testo Unico degli enti locali, adeguandolo di conseguenza alle nuove prescrizioni.

8.1 COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELL'ENTRATA

Con riferimento agli effetti dell'applicazione all'entrata del nuovo "principio contabile concernente la contabilità finanziaria", lo stesso al punto 3.1 e ss. precisa:

"3.1 L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:

- a) la ragione del credito;*
- b) il titolo giuridico che supporta il credito;*
- c) l'individuazione del soggetto debitore;*
- d) l'ammontare del credito;*
- e) la relativa scadenza.*

3.2 L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

3.3 Sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.."

Il contenuto del principio trova poi una trasposizione nel D. Lgs. 267/2000 che risulta così modificato:

179. Accertamento.	179. Accertamento. Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.	1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.
2. L'accertamento delle entrate avviene:	2. L'accertamento delle entrate avviene, distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto

	legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:
a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge;	Idem
b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;	Idem
c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;	c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro", in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;
	c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;
d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.	d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.
3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.	3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati 1 e 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3-bis. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Dalla lettura del testo e dal confronto tra le due formulazioni si evincono alcuni aspetti di novità; in particolare l'articolo 179 del D.Lgs. 267/2000, in materia di accertamento, presenta le seguenti modifiche:

- a) le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio (al comma 1);
- b) l'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del citato D.Lgs. 118/201126 (al comma 2);

- c) per le entrate relative a partite compensative delle sole spese del titolo “servizi per conto terzi e partite di giro”, l'accertamento avviene in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa (al comma 2, lett. c));
- d) l'accertamento delle entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, avviene a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante, relativo al contributo o al finanziamento (alla nuova lett. c)-bis del comma 2);
- e) in deroga al principio dell'accertamento per le altre tipologie di entrate - anche di natura eventuale o variabile - sono fatti salvi i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa (al comma 2, lett. d));
- f) in materia di trasmissione dell'idonea documentazione da parte del responsabile del procedimento di accertamento al responsabile del servizio finanziario, l'invio avviene nel rispetto di quanto previsto dal decreto, dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del citato D.Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni (al comma 3);
- g) l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadere. Non possono quindi essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È inoltre vietato l'accertamento attuale di entrate future ed infine, si prevede che le entrate devono essere registrate nelle scritture contabili anche se non determinano effettivi movimenti di cassa (al comma 3-bis).

8.2 L'ACCERTAMENTO DELLE ENTRATE: LA FATTISPECIE GENERALE

Richiamando quanto sopra riportato potremmo concludere che, con riferimento alle entrate, la regola generale prevede l'iscrizione della posta contabile nel bilancio in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario, per cui l'accertamento delle entrate è effettuato:

- nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva,
- con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Ciò detto occorre, poi, aggiungere che il principio contabile allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 individua una serie di fattispecie particolari da prendere in considerazione nella fase di implementazione del nuovo sistema contabile. Ci si riferisce in particolare :

- all'accertamento delle entrate in passato registrate per cassa;
- all'accertamento delle entrate non previste in bilancio;
- all'accertamento delle entrate rateizzate.



Nei paragrafi successivi analizzeremo le varie entrate e le eventuali eccezioni alla regola.
...omissis...

8.3 IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (FCDE)

Se il Fondo Pluriennale Vincolato è l'istituto contabile introdotto per permettere lo scorrimento e l'imputazione di spese registrate in un esercizio nei successivi, altrettanto importante per il conseguimento delle finalità che il nuovo sistema contabile si pone è il *Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE)*.

Analizzando i principali obiettivi che il nuovo sistema contabile si prefigge troviamo, tra i tanti, anche la necessità di impedire l'accertamento di entrate future: il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità si pone proprio questo fine in quanto è assimilabile a tutti gli effetti ad un *fondo rischi* volto ad evitare gli effetti negativi dell'applicazione in bilancio di entrate difficilmente riscuotibili.

Il legislatore riserva al FCDE una ampia ed articolata disciplina nel Principio contabile concernente la contabilità finanziaria, oltre che nella nuova formulazione dell'articolo 167 del D. Lgs. 267/2000 così come modificata dal D. Lgs. 126/2014.

Al fine di comprendere la *ratio* di questa scelta - che comunque ricalca per alcuni tratti le modifiche introdotte in questi ultimi anni al fondo svalutazione crediti dei bilanci degli enti -, occorre richiamare il primo periodo del punto 3.3 del principio in esame, laddove si precisa che sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc..¹⁵

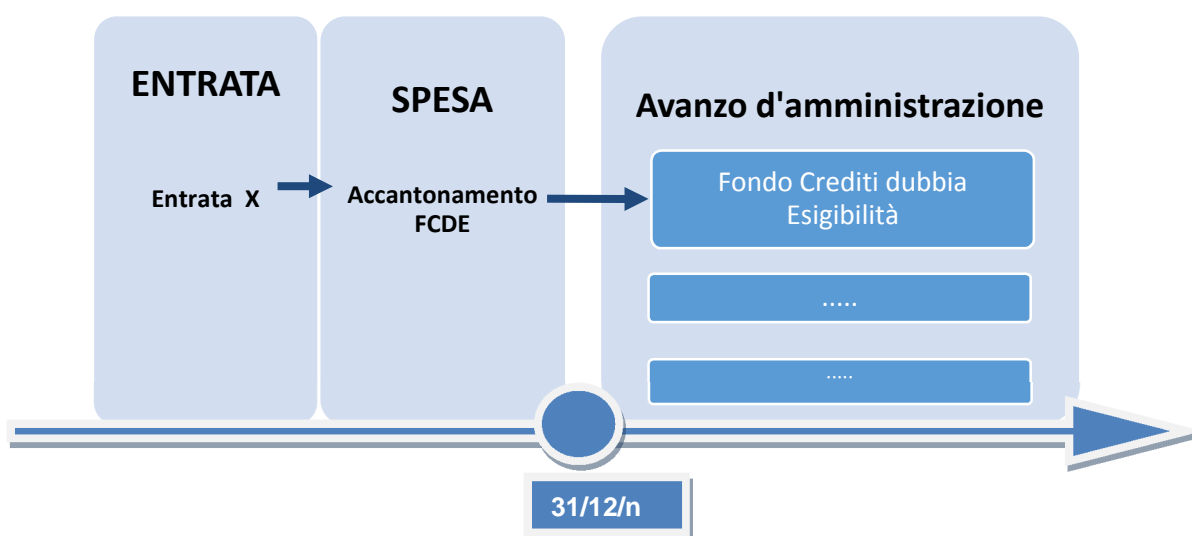
¹⁵ Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato, che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed

Per evitare che queste entrate potenzialmente non riscuotibili possano avviare procedimenti di spesa, che risulterebbero invece certi nell'*an* e nel *quantum*, il legislatore ha disciplinato tempi e modi con cui procedere alla costruzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, attraverso la costituzione del vincolo di quota parte dell'avanzo d'amministrazione.

Il Fondo è alimentato da una apposita posta contabile stanziata nella parte Spesa del bilancio di previsione, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in considerazione:

- a) della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio,
- b) della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'accantonamento, qualora previsto in bilancio, non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota *accantonata*.



Qualora un credito dovesse essere dichiarato definitivamente inesigibile,

- a) si procede alla eliminazione dalle scritture finanziarie
- b) per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si ricorda inoltre che la quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

8.3.1 L'iscrizione in bilancio dell'accantonamento al FCDE

L'applicazione dell'accantonamento al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità produce, quale immediata conseguenza, un irrigidimento del bilancio ed una riduzione della capacità di spesa dell'ente che, a parità di entrate, si troverà nell'impossibilità di poter utilizzare le risorse destinate all'accantonamento per il FCDE.

Per mitigare gli effetti dell'introduzione del nuovo Fondo, il legislatore ha previsto la facoltà per gli enti di ricorrere ad un'applicazione graduale dell'istituto, secondo cui nel primo esercizio di applicazione è possibile stanziare in bilancio una quota pari almeno al 36% dell'importo dell'accantonamento(per gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione) e 55% (per quelli che hanno partecipato alla sperimentazione), quantificato con le modalità in precedenza descritte e del quale è data evidenza nell'apposito prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità che costituisce allegato al bilancio di previsione¹⁶.

Nell'anno successivo (2016) per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo¹⁷:

A riguardo si evidenzia che l'agevolazione, concessa in sede di bilancio di previsione, non trova applicazione in sede di rendicontazione: pertanto, con l'approvazione del conto consuntivo successivo al primo esercizio di applicazione del nuovo principio, l'ente dovrà accantonare nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato secondo il prospetto riguardante il fondo ed allegato, in questo caso, al rendiconto di esercizio (Allegato 10-c).

8.4 LA RISCOSSIONE ED IL VERSAMENTO DELLE ENTRATE

Conclusa l'analisi dell'accertamento, le fasi successive del procedimento di acquisizione delle entrate prosegue con ulteriori due fasi: la riscossione ed il versamento.

Nella prima e, cioè, la riscossione, l'ente, attraverso le proprie strutture provvede al materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni quale ad esempio, l'economista o gli altri riscuotitori speciali o esterni, come il tesoriere.

Le entrate sono rimosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità.

Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;

¹⁶ Si rinvia all'apposito capitolo del bilancio di previsione e dei suoi allegati.

¹⁷ Integrazione prevista dall'articolo 1, comma 509, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015).

- registrazione cronologica dei versamenti ed immodificabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

Il testo unico disciplina le modalità di riscossione nell'articolo 180 del TUEL.

La tabella che segue mette a confronto la versione precedente e successiva al D. Lgs. 126/2014.

180. Riscossione.	180. Riscossione. Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. La riscossione costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, che consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.	Idem
2. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di cui all'articolo 210.	Idem
3. L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene almeno:	Idem
a) l'indicazione del debitore;	Idem
b) l'ammontare della somma da riscuotere;	Idem
c) la causale;	Idem
d) gli eventuali vincoli di destinazione delle somme;	d) gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
e) l'indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza;	e) l'indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
f) la codifica;	f) la codifica di bilancio;
g) il numero progressivo;	Idem
h) l'esercizio finanziario e la data di emissione.	Idem
	h-bis) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
	h-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118,
4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione.	4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, ivi comprese le entrate di cui al comma 4-ter, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione. L'ente procede alla

	regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere.
	4-bis. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Gli ordinativi di incasso, sia in conto competenza sia in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.
	4-ter. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.
	4-quater. E' vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alla partite di giro.
	4-quinquies. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.
	4-sexies. I codici di cui al comma 3, lettera h-ter) possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Si noti come, con riferimento ai commi 1,2 e 3 il legislatore apporti solo piccole modifiche. Un maggior livello di analiticità è invece contenuto nel comma 4 che disciplina l'attività ed i vincoli del tesoriere ed in generale dei riscotitori speciali.

Con riferimento agli elementi essenziali l'ordinativo di incasso dovrebbe prevedere:

- a) il numero progressivo dell'ordinativo per esercizio finanziario, senza separazione tra conto competenza e conto residui;
- b) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- c) la denominazione dell'Ente;
- d) la somma da riscuotere in cifre ed in lettere;
- e) l'indicazione del debitore;
- f) la causale del versamento;
- g) la codifica di bilancio ed il codice SIOPE;
- h) le indicazioni per l'assoggettamento o meno all'imposta di bollo di quietanza;
- i) l'eventuale indicazione: "entrata vincolata". In caso di mancata indicazione, le somme introitate sono considerate libere da vincolo;
- f) l'annotazione "contabilità fruttifera" ovvero "contabilità infruttifera". In caso di mancata annotazione, il Tesoriere imputa le riscossioni alla contabilità infruttifera;
- g) il codice della transazione elementare

Tornando ad analizzare il testo di legge, si noti come i primi due commi risultano di fatto inalterati, mentre il comma tre, relativo ai contenuti dell'ordinativo di riscossione (reversale d'incasso) subisce alcune integrazioni con riferimento al codice SIOPE (già da tempo introdotto ma non regolamentato nel TUEL) e i codici identificativi della transazione

elementare e che, ai sensi del comma 4 sexies dello stesso articolo dovranno essere applicati dal 1 gennaio 2016 (data in cui sarà obbligatorio applicare anche la codifica richiamata).

8.4.1 Riscossioni senza ordinativo

In nessun caso il tesoriere dell'ente può rifiutare la riscossione di entrate.

Nel caso di riscossioni senza ordinativi d'incasso, il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso.

Il servizio economico finanziario dovrà emettere i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità entro 60 giorni dall'incasso, attribuendoli all'esercizio in cui l'incasso è stato effettuato (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

Il principio contabile applicato alla competenza finanziaria potenziata precisa che nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione degli incassi tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

Le somme introitate dal tesoriere dovranno essere imputate al capitolo di bilancio a cui si riferiscono rispettando anche il principio di competenza: ne consegue che, ad esempio, le reversali che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente, dovranno essere imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.

Più in generale si richiama l'attenzione sul principio (ma la stessa regola vale anche per i pagamenti) per cui gli incassi effettuati in un esercizio non possono essere regolarizzati imputandoli al bilancio dell'anno successivo in quanto emettere un titolo di entrata (o di spesa), sia in c/competenza sia in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l'operazione di cassa è eseguita, costituisce una rappresentazione contabile del fatto gestionale che non rispetta il principio contabile della veridicità.

9 LE SPESE

Al pari di quanto già visto per l'entrata l'implementazione del principio di competenza finanziaria potenziata nei testi legislativi vigenti trova completa attuazione al termine del periodo di sperimentazione ed assume l'assetto definitivo con il D. Lgs. 126/2014 che, oltre a modificare gli articoli del D. Lgs. 118/2011, introduce modifiche anche al Testo Unico degli enti locali, adeguandolo di conseguenza alle nuove prescrizioni.

9.1 COME CAMBIA LA DISCIPLINA DELLA SPESA

Con riferimento alla spesa, il principio contabile concernente la contabilità finanziaria al punto 5.1 precisa:

“5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- a) la ragione del debito;*
- b) l'indicazione della somma da pagare;*
- c) il soggetto creditore;*
- d) la scadenza dell'obbligazione;*
- e) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.*

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di

somministrazione¹⁸, di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento.”

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).”

9+Si noti come gli elementi costitutivi dell'impegno non vengono modificati rispetto a quanto previsto nell'ordinamento precedente. Cambia invece la loro applicazione in relazione al fatto che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nel medesimo esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Ne consegue che

- il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa,
- la registrazione dell'impegno avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Tali prescrizioni trovano corrispondenza nel D. Lgs. 267/2000 che risulta così modificato:

183. Impegno di spesa.	183. Impegno di spesa Dopo il D. Lgs. 126/2014
1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.	1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.
2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:	2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:
a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;	a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi

¹⁸ La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo ad eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose.

Si intendono per prestazioni periodiche quelle che si ripetono a distanza di tempo a scadenze determinate, come ad es. la fornitura quotidiana di determini beni necessari per la gestione della propria attività, mentre le prestazioni continuative sono rese senza interruzioni per tutta la durata del contratto, come accade, ad es., in materia di erogazione di gas o di energia elettrica”;

Il contratto di somministrazione si distingue:

- a) dal contratto di appalto, perché l'oggetto dell'appalto si sostanzia nel compimento di un'opera o di un servizio, mentre il contratto di somministrazione ha ad oggetto la fornitura continuativa o periodica di cose;
- b) dal contratto di vendita a consegne ripartite, nel quale, attesa l'unicità della prestazione, la consegna di una determinata quantità di cose avviene in più momenti ed in modo frazionato per agevolare l'esecuzione o il ricevimento della medesima prestazione. Il contratto di somministrazione, invece, è volto a soddisfare un bisogno che perdura nel tempo. Un'ulteriore differenza tra il contratto di fornitura e il contratto di vendita a consegna ripartita è la possibilità di recesso, previo preavviso, senza penali

<p>b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;</p>	<p>b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;</p>
<p>c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.</p>	<p>c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.</p>
<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.</p>	<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.</p>
<p>4. Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:</p>	<p>5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.</p>
<p>a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;</p>	<p>abrogato</p>

b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;	abrogato
c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;	abrogato
c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;	abrogato
d) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.	abrogato
Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.	abrogato
6. Possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese.	<p>6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:</p> <p>a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;</p> <p>b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.”</p> <p>Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.</p>
7. Per le spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e per quelle determinate che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale si tiene conto nella formazione dei bilanci seguenti degli impegni relativi, rispettivamente, al periodo residuale ed al periodo successivo.	7 I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.
8. Gli atti di cui ai commi 3, 5 e 6 sono trasmessi in copia al servizio finanziario dell'ente, nel termine e con le modalità previste dal regolamento di contabilità.	8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare

	preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.
9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui all'articolo 151, comma 4.	9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e integrazioni. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ai commi 7 e 8.
	9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Anche in questo caso, dalla lettura del testo e dal confronto delle due formulazioni si evincono alcuni aspetti di novità; in particolare l'articolo 183 del D.Lgs. 267/2000, in materia di impegno, risulta così modificato:

- a) al comma 1, laddove si qualifica la fase dell'impegno come costituente il primo momento del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata:
 - o la somma da pagare,
 - o il soggetto creditore,
 - o la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151,
 - o la relativa scadenza;
- b) alla lettera *b)* del comma 2, laddove è prevista dalla legge l'occorrenza del perfezionamento dell'impegno già con l'approvazione del bilancio, nei casi di assunzione di mutui e del pagamento delle relative rate (viene previsto anche il caso in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato);
- c) la lettera *c)* del comma 2, laddove si chiarisce che il perfezionamento dell'impegno per spese dovute nell'esercizio in ragione di norme di legge, si realizza con l'approvazione del bilancio e si prevede: *«c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa,*

per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.»;

- d) il terzo periodo del comma 3, laddove viene stabilito che quando la "prenotazione" di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione stessa si tramuta in "impegno", e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati, si modifica prevedendo che le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo;
- e) i commi 5, 6, 7 e 8, laddove sono stabilite le regole per l'assunzione degli impegni per spese in conto capitale ed a carico degli esercizi successivi al primo. I particolare in detti commi il testo previgente viene sostituito da quello che segue: *«5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi. 6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente: a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo; b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale. Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione. 7. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. 8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed*

amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.»;

- f) al primo periodo del comma 9, laddove è precisato che i regolamenti di contabilità stabiliscono le modalità di assunzione degli impegni di spesa da parte dei responsabili dei servizi, è specificato che tale disciplina debba avvenire nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;
- g) dopo il comma 9 è inserito il seguente: «9-bis. *Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*».

9.2 L'IMPEGNO DI SPESA : LA FATTISPECIE GENERALE

Conclusa questa breve disamina delle disposizioni normative che disciplina l'impegno così come riportato nel principio contabile applicato e nella nuova versione dell'articolo 183 del TUEL vorremo soffermarci sulle varie casistiche di carattere generale e speciale che il legislatore ha previsto.

Richiamando quanto riportato nel paragrafo precedente potremmo concludere che, con riferimento alle spese, la regola generale prevede l'iscrizione della posta contabile nel bilancio in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario, per cui l'impegno è effettuato:

- nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione passiva
- con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Dalla lettura del principio contabile applicato alla gestione si evince che

- a) il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa,
- b) la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato,
- c) con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Ne consegue che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Al pari di quanto visto per le entrate anche con riferimento alle spese, per *scadenza dell'obbligazione* si intende il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile e, a tal fine, la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale "*non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento*".

Ciò detto occorre poi aggiungere che il principio contabile allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 individua una serie di fattispecie particolari da prendere in considerazione nella fase di implementazione del nuovo sistema contabile.

Al fine di rendere più organica l'analisi del testo normativo nei paragrafi che seguono affronteremo separatamente l'impegno con riferimento

- alle spese correnti,
- alle spese in conto capitale.

9.3 LE SPESE CORRENTI : L'IMPEGNO DI SPESA

Nel paragrafo precedente abbiamo analizzato la fattispecie generale dell'impegno così come richiamato nel comma 1 dell'articolo 183 del D. Lgs. 267/2000.

Gli impegni relativi a dette spese devono essere assunte con riferimento al bilancio di previsione. Così come precisato nel principio contabile 4/2 al punto 5.1 non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione ad eccezione delle spese derivanti:

- a. da contratti di somministrazione,
- b. da contratti di locazione,
- c. da contratti di leasing operativo,
- d. da prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c.,
- e. da finanziamenti comunitari
- f. da rate di ammortamento.

In questi casi l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).

Inoltre, così come già previsto nel precedente ordinamento anche le nuove disposizioni ripropongono l'istituto contabile dell'impegno automatico. Il comma 2 dell'articolo 183 del D. Lgs. 267/2000, infatti, prevede che 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:

- per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;
- per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;
- per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.

9.4 LE SPESE D'INVESTIMENTO

Una specifica disciplina viene introdotta con il principio di competenza finanziaria potenziata per le spese d'investimento.

In base ad esso ciascuna spesa è imputata ad un esercizio in base alla sua esigibilità. A differenza di quanto visto per le spese correnti, però, la normativa esige che esse nel caso in cui comportino impegni di spesa imputati a più esercizi, trovino fin dal loro avvio e cioè fin dal momento dell'attivazione del primo impegno, adeguata copertura finanziaria, con riferimento all'importo complessivo, sulla base:

- di un'obbligazione giuridica perfezionata
- o di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

Il principio contabile 4/2 ribadisce che non tutte le entrate già accertate ed imputate negli esercizi successivi a quello di gestione possono costituire idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi.

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi,

- le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa),
- l'avanzo di amministrazione
- o le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.

In particolare, possono costituire copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione le entrate già accertate:

- imputate all'esercizio in corso di gestione quali
 - o entrate correnti destinate per legge agli investimenti,
 - o entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio,
 - o entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali,
 - o riscossione di crediti,
 - o proventi da permessi di costruire e relative sanzioni;
- derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione,
- derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato;
- derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento;
- derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
- l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:
 - a) per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
 - b) al riequilibrio della gestione corrente;
 - c) per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità);
 - d) al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

Non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali ad esempio i permessi da costruire, in considerazione dell'incertezza che gli accertamenti imputati a esercizi futuri possano tradursi in effettive risorse disponibili per l'ente.

Per quanto riguarda le modalità di imputazione ai relativi esercizi finanziari il principio contabile distingue

- spesa per un investimento da realizzare
- spesa per un investimento realizzato.

Nel primo caso, a sua volta distingue tra spese che prevedono uno specifico crono programma da altre prive di crono programma in quanto realizzate attraverso un unico stop realizzativo. In entrambi i casi occorre rispettare il principio generale della competenza finanziaria potenziato:

- per le prime e cioè quelle che richiedono un crono programma, le spese sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento;
- per le seconde (spese d'investimento che non richiedono un cronoprogramma) l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata in considerazione dell'esigibilità della spesa.

Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, :

- nel caso di pagamento immediato e totale nell'esercizio si registrerà ed imputerà la somma allo stesso;
- nel caso di pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:
 - a) del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;
 - b) dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio.

9.4.1 Il fondo pluriennale vincolato (rinvio)

Correlato alla spesa d'investimento è l'altro importante istituto contabile istituito dal legislatore nel D. Lgs. 118/2011 e successive modificazioni : il Fondo Pluriennale vincolato. Il FPV è direttamente connesso al *principio della competenza potenziata* in quanto quest'ultimo principio prevede che il "fondo pluriennale vincolato" assurga a strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, e che evidenzi, con trasparenza e attendibilità, il procedimento di impiego di quelle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per l'effettivo utilizzo.

Le principali caratteristiche del Fondo sono **trattate nel paragrafo XXXXX** a cui si rinvia.

9.5 LA COMPETENZA POTENZIATA: I RIFLESSI SULLA GESTIONE

Dalla lettura del paragrafo precedente è facile intuire come la sua applicazione incida profondamente sulla gestione contabile e sull'organizzazione degli enti, modificandone radicalmente regole, comportamenti e prassi. Esso, infatti, determina una profonda rivisitazione finanche della modalità di costruzione dei bilanci ed impatta sulla modalità di attuazione della funzione programmatoria e autorizzatoria degli organi preposti.

La coincidenza, infatti, tra la scadenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e l'esercizio finanziario in cui accertamento e impegno sono rilevati contabilmente, garantisce l'avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale e rende possibile un'auspicabile e incisiva riduzione dell'entità dei residui.

Uno dei problemi più significativi che potrebbero incontrarsi in fase applicativa riguarda il necessario raccordo che deve essere instaurato tra gli uffici preposti alla spesa (primi fra tutti gli uffici tecnici) ed il servizio finanziario dell'ente. Schematizzando, tali problematiche applicative potrebbero essere distinte tra quelle:

- relative al riaccertamento dei residui;
- legate alla corretta contabilizzazione delle spese di competenza.

Sulla tematica del riaccertamento dei residui si rinvia agli appositi capitoli contenuti in questo testo; per quanto riguarda la gestione di competenza è necessario richiamare lo strumento del "cronoprogramma" di cui al seguente paragrafo.

9.5.1 Le spese pluriennali ed il cronoprogramma

Con riferimento alla gestione della spesa a valere su più esercizi, la problematica con cui inizialmente ci si scontra è rappresentata dalla loro corretta imputazione; in questo senso, uno strumento che potrebbe semplificare il confronto tra i vari uffici dell'ente è rappresentato dal "cronoprogramma" che, quantunque costituisca un allegato obbligatorio delle sole opere pubbliche, potrebbe essere applicato anche ad altre tipologie di spesa che si protraggono nel tempo.

A tal fine è utile richiamare alcuni concetti e disposizioni già presenti nel nostro ordinamento, con riferimento all'opera pubblica, precisando però che, almeno fino ad oggi, raramente hanno trovato piena applicazione.

Alla luce delle nuove prescrizioni normative il cronoprogramma viene ad assumere, tanto in sede di programmazione quanto di gestione e rendicontazione, una particolare importanza non solo per i riflessi sulla corretta imputazione della spesa, ma anche per la conseguente quantificazione dei correlati fondi pluriennali vincolati di cui parleremo nei paragrafi seguenti. Si ricorda che già da tempo tutti i progetti esecutivi di un'opera pubblica, ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. 207/2010, devono essere corredati di questo documento, fondamentale in tutte le fasi dell'appalto, e che costituisce parte integrante del contratto in quanto:

1. stabilisce la durata dei lavori, e quindi del relativo contratto, e deve essere utilizzato (art.124) per stabilire l'importo delle eventuali garanzie fideiussorie bancarie o assicurative che l'impresa deve fornire alla stazione appaltante;
2. costituisce, per i contratti pluriennali, la base per l'aggiornamento dei prezzi secondo la modalità del "prezzo chiuso" previsto dal comma 3, art. 133 del Codice dei Contratti (D. Lgs. 163/2006);
3. controlla la fase di esecuzione.

L'aggiornamento del cronoprogramma deve essere curato dal direttore dei lavori al fine di adeguarne i contenuti tenendo conto delle eventuali difformità rispetto alle previsioni contrattuali, proponendo i necessari interventi correttivi.

In altri termini il cronoprogramma è un diagramma finanziario dell'opera e, come tale, esplicita la distribuzione delle spese di esecuzione di un'opera nel tempo, comprese le date degli stati di avanzamento dei lavori da riportare nel capitolato speciale d'appalto.

Nella forma più semplice, il cronoprogramma può essere realizzato mediante una tabella a due colonne in cui si riportano i periodi di riferimento e gli importi che si prevede di impegnare nel periodo corrispondente. È evidente, tuttavia, che una simile rappresentazione può risultare di non agevole lettura; per renderne più immediata la consultazione è preferibile affiancare ad una rappresentazione testuale anche una rappresentazione grafica utilizzando un diagramma cartesiano o un diagramma di Gantt.

Ai fini contabili la soluzione semplificata adempie a tutte le esigenze informative richieste dal nuovo decreto legislativo.

Data di scadenza	Descrizione	Importo
xx/xx/xxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	00000,00
xx/xx/xxxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	00000,00
.....		
	Totale	

Lo stesso prospetto allegato alla determina di impegno potrà essere utilizzato anche con riferimento a spese e progetti relativi al titolo 1 che si prevede di dover comunque pagare in esercizi successivi.

Una domanda che dovremmo porci ed alla quale il legislatore ha dato una prima risposta nel principio contabile applicato alla competenza finanziaria, è quella relativa all'ipotesi di assenza di un cronoprogramma in sede di costruzione del bilancio ed alle modalità con cui, in questo caso, si determina la consistenza del *fondo pluriennale vincolato*. In tali casi, il fondo è imputato nella spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, alla missione ed al programma cui si riferisce la spesa e, nel PEG, è "intestato" alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, ancorché non risultino determinati tempi e modalità di esecuzione.

Successivamente, nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (e della conseguente previsione dei SAL e della effettuazione delle spese), si apportano le necessarie variazioni di bilancio per ciascun esercizio considerato nel triennio di previsione,

stanziando la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e provvedendo, quando l'obbligazione giuridica è sorta, all'impegno dell'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

9.6 IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)

Come già accennato in occasione della iniziale rassegna delle novità introdotte dal D. Lgs. 124/2011 di correzione ed integrazione del D. Lgs. 118/2011, il *Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)* costituisce certamente, anche per le implicazioni contabili che produce sia in sede di costruzione del bilancio che di gestione e rendicontazione, uno degli istituti contabili più interessanti ed innovativi.

Il FPV è direttamente correlato al *principio della competenza potenziata* in quanto quest'ultimo principio prevede che il "fondo pluriennale vincolato" assurga a strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, e che evidenzi, con trasparenza e attendibilità, il procedimento di impiego di quelle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per l'effettivo utilizzo.

Al fine di comprenderne il significato del FPV è sufficiente considerare l'esempio che segue: ipotizziamo una spesa finanziata per pari importo da un'entrata vincolata (per semplicità un'opera pubblica).

L'entrata viene accertata e riscossa nell'esercizio in corso (N) per euro 100.

La spesa deve invece essere imputata al prossimo esercizio (N+1), perché solo allora l'obbligazione sarà esigibile.

Nel precedente ordinamento contabile l'entrata e la spesa sarebbero state imputate entrambe per competenza all'esercizio N, ai sensi dell'articolo 183 comma 5 del D. Lgs. 267/2000. Nell'anno N+1 l'intera gestione sarebbe avvenuta in conto residui; schematizzando:

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno	100	-
Saldo capitoli vincolati	0	-

Le registrazioni nel precedente ordinamento contabile

Al contrario, l'applicazione del principio di *competenza finanziaria potenziata* ai due esercizi (N ed N+1) determina, nel primo esercizio un saldo positivo per effetto dall'accertamento mentre, nell'anno successivo un saldo negativo di pari importo (-100) a causa della discrasia temporale dell'imputazione della spesa rispetto all'entrata; schematizzando:

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno	-	100
Saldo capitoli vincolati	+100	-100

Le registrazioni nell'ordinamento contabile modificato dal D. Lgs. 118/2011

In altre parole, in assenza di uno strumento correttivo, in caso di applicazione del principio di *competenza finanziaria potenziata* si determinerebbe un avanzo d'amministrazione nel primo esercizio che dovrebbe essere riapplicato a quello successivo per far fronte al disavanzo.

A tal fine, proprio per correlare le entrate vincolate di competenza imputate ad un esercizio con le relative spese impegnate nello stesso esercizio, ma imputate ad un esercizio successivo, è stato previsto il Fondo Pluriennale Vincolato che rappresenta un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

In altre parole, si tratta di un saldo finanziario:

- che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso e
- che nasce dall'esigenza di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Inoltre:

- è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese;
- riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Riprendendo l'esempio, la corretta applicazione del FPV determina la rappresentazione contabile schematizzata nel seguente prospetto. Si noti come, a seguito dell'introduzione del Fondo pluriennale vincolato e senza modificare l'imputazione delle entrate e delle spese a due diversi esercizi, il saldo sia nell'anno N che nell'anno N+1 sia pari a zero.

	Esercizio N	Esercizio N+1
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100
b) Accertamento	100	-
c) Impegno	-	100
d) Fondo pluriennale vincolato (spesa)	100	
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0

Le registrazioni nell'ordinamento contabile modificato dal D. Lgs. 118/2011 con il FPV

Lo stesso esempio può essere ulteriormente articolato ipotizzando che la spesa di 100 non sia oggetto di un unico pagamento nel corso dell'anno N+1, ma sia effettuata sulla base di un cronoprogramma ripartito come segue:

Data di scadenza	Descrizione	Importo
xx/xx/N+1	Pagamento 1 (ad es. 1°SAL)	10,00
xx/xx/N+2	Pagamento 2 (ad es. 2°SAL)	50,00
xx/xx/N+3	Pagamento 3 (ad es. 3°SAL)	40,00
		Totale 100,00

In questo caso la rappresentazione contabile nei vari esercizi sarebbe:

	Esercizio N	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizio N+3
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100	90	40
b) Accertamento	100	-	-	-
c) Impegno	-	10	50	40
d) Fondo pluriennale vincolato ((spesa)	100	90	40	-
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0	0	0

Dalla lettura dell'esempio ed in particolare dell'ultima tabella qui sopra riportata, si comprende il senso di quanto riportato nel punto 5.3 del principio contabile della contabilità finanziaria allegato 2 al D. Lgs. 118/2011 secondo cui: *“Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.*

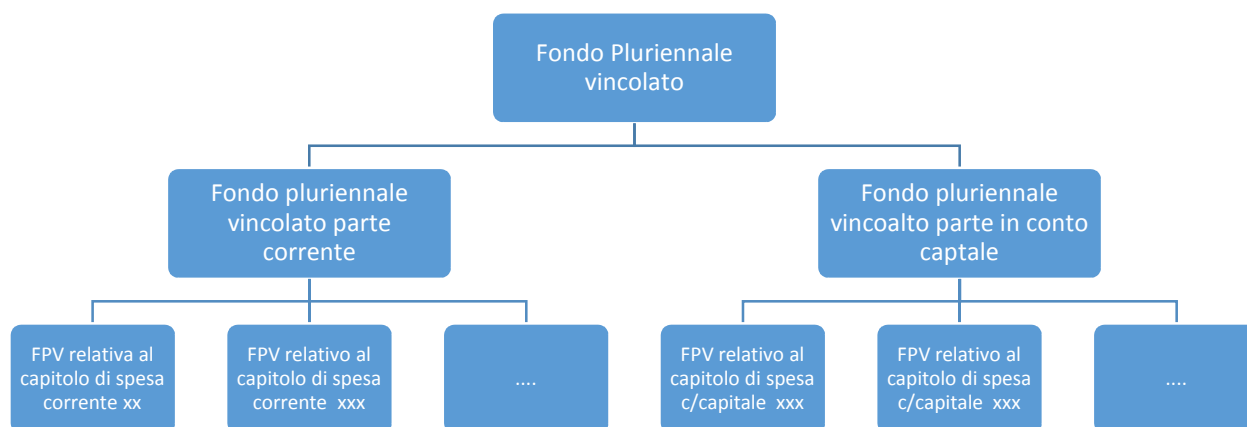
Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.”

È importante evidenziare che la costruzione del FPV non è limitata alle sole spese d'investimento ma può e deve essere attivata ogniqualvolta ne ricorrano i presupposti, anche per garantire la copertura di spese correnti, come ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui la corrispondente spesa diviene esigibile.

9.6.1 L'iscrizione del FPV in entrata ed in spesa

Una volta definita la natura del Fondo Pluriennale Vincolato occorre analizzare le modalità di iscrizione nella parte entrata e nella parte spesa del bilancio.

In entrata, come meglio potrà essere analizzato quando tratteremo degli allegati al bilancio, il Fondo è iscritto, in forma aggregata, prima del titolo 1 distinto in parte corrente e in c/capitale.



La sua quantificazione è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, in corrispondenza dei singoli programmi cui le spese si riferiscono. Schematizzando, con riferimento alla tabella del precedente esempio, le frecce pongono bene in evidenza la correlazione esistente tra il totale del Fondo iscritto in entrata di un anno ed il totale del Fondo iscritto in spesa dell'anno precedente.

	Esercizio N	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizio N+3
a) Fondo pluriennale Vincolato (entrata)	0	100	90	40
b) Accertamento	100	-	-	-
c) Impegno	-	10	50	40
d) Fondo pluriennale vincolato ((spesa)	100	90	40	-
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0	0	0

Da un punto di vista gestionale il Fondo iscritto in entrata è da intendersi automaticamente accertato.

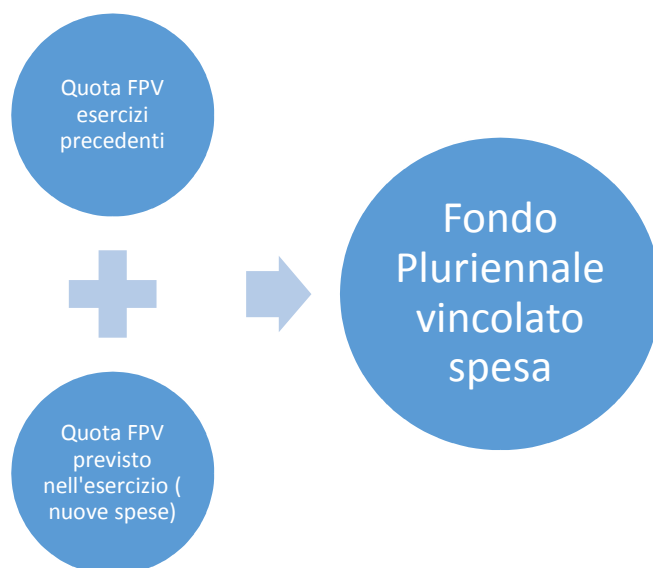
Inoltre, a seguito dell'attività ordinaria di riaccertamento dei residui, nella quale l'ente verifica singolarmente se gli impegni presentano i requisiti per essere conservati o per essere rinviati agli esercizi successivi, il FPV potrà subire, sia con riferimento al primo esercizio che a quelli successivi, modifiche (in aumento ed in diminuzione) al fine di rilevare le variazioni intervenute nei relativi cronoprogramma.

Per quanto concerne la spesa, invece, gli stessi modelli di bilancio prevedono che ciascuna unità elementare del bilancio presenti separatamente la voce relativa al "Fondo Pluriennale

Vincolato” che, come già detto, misura la quota parte della spesa già finanziata da rinviare ad esercizi successivi.

E' importante sottolineare che la voce del Fondo di parte spesa somma in se due diverse fattispecie del tutto differenti:

1. la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti, che costituisce la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui inerisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
2. le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui inerisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.



La quota riportata al punto 1 (risorse accertate negli esercizi precedenti) finanziata da risorse confluite nel fondo dall'anno precedente, è composta da spese già impegnate ma non imputabili all'esercizio perché non esigibili: evidenzia quindi *“lavori e forniture in corso di esecuzione”*.

La quota riportata al punto 2 (risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio) costituisce invece una previsione di spesa futura da rinviare agli esercizi futuri solo nel caso in cui la corrispondente entrata risulti accertata in corso d'anno. In tal caso possono verificarsi due differenti fattispecie:

- a) l'entrata corrispondente viene accertata: il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile ed è possibile procedere all'impegno sia delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), sia delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo). Si ricorda che sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni né effettuare pagamenti.
- b) l'entrata corrispondente non viene accertata. In questo caso confluiscono in economia di spesa tanto le previsioni di impegno quanto la corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato.

9.7 LE ULTERIORI FASI DELLA SPESA

Se l'impegno di spesa subisce una sostanziale rivoluzione nell'ambito della revisione del sistema contabile pubblico in esame, non altrettanto accade con riferimento alle altre fasi della spesa e cioè liquidazione, ordinazione e pagamento.

Queste, di fatto, restano ancorate al precedente dispositivo normativo con piccole modifiche che, comunque non ne cambiano le precedenti caratteristiche.

9.7.1 La Liquidazione

La liquidazione è disciplinata dall'articolo 184 del D. Lgs. 267/2000 e così come nel richiamato articolo precisato, costituisce la fase del procedimento con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

In altri termini con la liquidazione l'obbligazione giuridica subordinata al verificarsi di un evento (prestazione del terzo) propria dell'impegno di spesa assume le caratteristiche di un debito.

Infatti proseguendo nella lettura del testo di legge e del principio contabile 4/3 nel punto 6 viene evidenziato che la liquidazione è registrata contabilmente quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, e cioè solo dopo che il soggetto ordinante e, più in generale l'ente, ha provveduto alla verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto di credito del creditore.

Detto diritto corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e è stata regolarmente impegnata.

Si ricorda che:

- per registrazione contabile si intende qualsiasi forma di evidenza contabile che consente di identificare le spese liquidate, distinguendole da quelle non liquidate;
- la natura esigibile della spesa è determinata sulla base dei principi contabili applicati riguardanti le singole tipologie di spesa. In ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 118/2011, le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente,
- le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio
 - o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa
 - o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

Al fine di poter attestare la liquidabilità della somma richiesta il principio contabile 4/1 relativo alla competenza finanziaria applicata prevede che debba essere verificato che:

- i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

Anche se non disciplinata dal legislatore, una corretta attività di liquidazione dovrebbe articolarsi in tre differenti fasi:

- a) *la liquidazione tecnica*, che consiste nella verifica, da parte del responsabile del procedimento, della regolarità qualitativa e quantitativa della fornitura o prestazione, nonché dei prezzi concordati e delle altre eventuali condizioni contrattuali, sulla scorta dei buoni d'ordine o atti amministrativi specifici. Tale verifica può risultare da una relazione, da un verbale, da una certificazione ovvero da un "visto" apposto sulla fattura;
- b) *la liquidazione amministrativa*, che consiste nell'adozione, da parte del responsabile del servizio competente, del provvedimento formale con il quale, sulla base della documentazione giustificativa, riconosce il diritto acquisito del creditore e dispone la liquidazione in suo favore dell'importo dovuto con riferimento all'impegno assunto ed al pertinente stanziamento di bilancio;
- c) *la liquidazione contabile*, che consiste nel rilascio del visto di liquidazione contabile, da parte del Responsabile del Servizio Finanziario, secondo le modalità e nei termini del regolamento dell'ente, sulla scorta di tutti i documenti giustificativi fatti pervenire dal responsabile proponente.

L'atto di liquidazione o in alternativa la nota di liquidazione¹⁹, che conclude la cosiddetta "liquidazione tecnica" sottoscritto dal responsabile del servizio, è trasmesso, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili, al Servizio Finanziario per i conseguenti adempimenti dovrà contenere i seguenti elementi minimi:

- a) il creditore o i creditori;
- b) la somma dovuta;
- c) le modalità di pagamento;
- d) gli estremi del provvedimento di impegno divenuto esecutivo;
- e) il capitolo o l'intervento di spesa al quale la stessa è da imputare;
- f) l'eventuale differenza da ridurre rispetto alla somma impegnata;
- g) l'eventuale scadenza;
- h) il visto di liquidazione tecnica di cui all'articolo seguente.

Al fine di snellire le procedure di spesa si consiglia:

- di non utilizzare le determinazioni anche per le liquidazioni ma di sostituire queste ultime con delle *Note di liquidazione* non soggette a registrazione e pubblicazione all'albo pretorio;
- in alcuni casi limitarsi ad apporre la firma del responsabile del servizio competente sul documento contabile riportando sullo stesso tutti gli elementi già elencati con riferimento alla determinazione di liquidazione.

¹⁹ Al fine di snellire le procedure di spesa si consiglia di non utilizzare le determinazioni anche per le liquidazioni ma di sostituire queste ultime con delle *Note di liquidazione* immediatamente non soggette a registrazione e pubblicazione all'albo pretorio.

9.7.2 L'Ordinazione

La fase che segue la liquidazione della spesa resta l'ordinazione.

L'ordinazione, disciplinata dall'articolo 185 del D. Lgs. 267/2000 come modificato dal D. Lgs. 126/2014, consiste nella disposizione impartita al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto "mandato di pagamento o ordinativo di pagamento" e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari.

In particolare, il mandato di pagamento deve riportare :

- a) la denominazione dell'Ente;
- b) il numero progressivo del mandato di pagamento per esercizio finanziario;
- c) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- d) l'indicazione del creditore o dei creditori o di chi per loro è tenuto a rilasciare quietanza, con eventuale precisazione degli estremi necessari per l'individuazione dei richiamati soggetti nonché del codice fiscale o Partita iva ove richiesto;
- e) l'ammontare della somma lorda - in cifre e in lettere - e netta da pagare;
- f) la causale del pagamento;
- g) la codifica di bilancio;
- h) missione, programma e titolo di bilancio, capitolo e articolo su cui effettuare il pagamento;
- i) il codice SIOPE,
- j) la corrispondente dimostrazione contabile di disponibilità dello stanziamento, sia in caso di imputazione alla competenza, sia in caso di imputazione ai residui (castelletto);
- k) gli estremi del documento esecutivo in base al quale è stato emesso il mandato di pagamento;
- l) l'eventuale indicazione della modalità agevolativa di pagamento prescelta dal beneficiario con i relativi estremi;
- m) le indicazioni per l'assoggettamento o meno all'imposta di bollo di quietanza;
- n) l'annotazione, nel caso di pagamenti a valere su fondi a specifica destinazione: "Vincolato" o "pagamento da disporre con i fondi a specifica destinazione" o altra annotazione equivalente. In caso di mancata annotazione il Tesoriere non è responsabile ed è tenuto indenne dall'Ente in ordine alla somma utilizzata e alla mancata riduzione del vincolo medesimo;
- o) la data, nel caso di pagamenti a scadenza fissa, il cui mancato rispetto comporti penalità, nella quale il pagamento deve essere eseguito;
- p) l'eventuale annotazione "esercizio provvisorio" oppure: "pagamento indilazionabile - gestione provvisoria";
- q) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

- r) l'identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'articolo 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio.

Ogni mandato di pagamento è corredato di documenti comprovanti la regolare esecuzione dei lavori, forniture e servizi, dai buoni di carico, quando si tratta di magazzino, dalla copia degli atti d'impegno o dall'annotazione degli estremi dell'atto di impegno, dalle note di liquidazione e da ogni altro documento che giustifichi la spesa.

La documentazione della spesa è allegata al mandato successivamente alla sua estinzione ed è conservata agli atti per non meno di dieci anni.

E' interessante segnalare la precisazione contenuta dal principio contabile 4/1 in merito all'autonomia dell'ordinazione rispetto alla fase precedente di liquidazione:

- la liquidazione è registrata quando l'obbligazione è esigibile;
- l'ordinazione quando si decide di pagare l'obbligazione già in precedenza esigibile.

9.7.3 Pagamento

Il pagamento, infine, costituisce l'ultima fase del procedimento di erogazione della spesa. Esso si realizza nel momento in cui il tesoriere, per conto dell'ente, provvede ad estinguere l'obbligazione verso il creditore.

Ne consegue che il pagamento può aver luogo solo se il relativo mandato risulta regolarmente emesso nei limiti dello stanziamento di spesa del pertinente capitolo del bilancio. A tale fine, l'ente deve trasmettere al tesoriere copia del bilancio approvato e divenuto esecutivo, nonché copia di tutte le deliberazioni, dichiarate o divenute esecutive, di modifica delle dotazioni di competenza del bilancio annuale, comprese quelle relative ai prelevamenti dal fondo di riserva.

Si noti, come, a differenza del passato, il legislatore nell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, ha introdotto, in modo esplicito il divieto di procedere alla temporanea contabilizzazione dei pagamenti tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

Per quanto riguarda le modalità di estinzione i mandati possono essere estinti, su richiesta scritta del creditore e con espressa annotazione riportata sui mandati stessi, con una delle seguenti modalità:

- accreditamento in conto corrente bancario o postale intestato al creditore. La ricevuta postale del versamento effettuato, allegata al mandato, costituisce quietanza del creditore. Nel caso di versamento su conto corrente bancario, costituisce quietanza la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato ed attestante l'avvenuta esecuzione dell'operazione di accreditamento;
- commutazione in assegno circolare non trasferibile a favore del creditore, da spedire al richiedente con lettera raccomandata con avviso di ricevimento e con spese a carico del destinatario. In tal caso costituisce quietanza del creditore la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato con l'allegato avviso di ricevimento;
- commutazione in vaglia postale ordinario o telegrafico o in assegno postale localizzato, con tassa e spese a carico del richiedente. In tal caso costituisce quietanza liberatoria la dichiarazione del tesoriere annotata sul mandato con l'allegata ricevuta di versamento rilasciata dall'ufficio postale.

I mandati di pagamento eseguiti, accreditati o commutati con l'osservanza delle modalità appena descritte, si considerano titoli pagati agli effetti del discarico di cassa e del conto del tesoriere.

I mandati non estinti al termine dell'esercizio sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere/cassiere.

10 IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICO PATRIMONIALE

10.1 LA NUOVA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Abbiamo già precisato, trattando del nuovo piano dei conti integrato, di come il legislatore, con il D. Lgs. 118/2011, abbia cercato di dare completezza al nuovo sistema contabile riproponendo, con nuovo vigore, una contabilità economico patrimoniale che si affianca a quella finanziaria ben nota.

Non si tratta certamente di una novità assoluta, in quanto già la riforma del 1995 (con il D. Lgs. 77/95, poi recepito dal TUEL, D. Lgs 267/2000) aveva in quel caso per la prima volta previsto una rappresentazione dell'aspetto derivato (economico) dei fatti aziendali, ma la modalità con cui oggi viene proposta costituisce, certamente, un aspetto importante da cui lo stesso legislatore si aspetta risultati ben diversi e migliori da quelli ottenuti con il precedente e richiamato ordinamento.

Infatti, per gli enti locali, che già operano nell'ambito della rilevazione economico – patrimoniale in base all'attuale ordinamento finanziario e contabile, questo aspetto non presenta elementi davvero stravolgenti.

Viene solamente indicata una modalità di attuazione del "sistema contabile" che abbandona la possibilità di trarre le risultanze economiche mediante una riclassificazione e conciliazione dei risultati finanziari (metodo minimale)²⁰, mentre introduce il concetto di "contabilità integrata" in grado di rilevare, contestualmente alla registrazione di ogni operazione, tutti gli aspetti che questa presenta sotto i diversi profili:

- finanziari, nell'ambito di una contabilità autorizzatoria;
- economici e patrimoniali nel rispetto dei principi generali tipici della contabilità generale utilizzata da tutti gli operatori economici.

Si tratta certamente di un notevole passo avanti per i cultori della "partita doppia" ma, al contempo occorre ricordare agli stessi, che l'aspetto economico assume esclusivamente una funzione informativa-integrativa posta in essere solo per fini "conoscitivi", in quanto la

²⁰ Per un approfondimento si veda E. D'Aristotile F. Rosa "Introduzione alla contabilità economica negli enti locali" CEL editrice 1996

contabilità economica non riveste, in nessun caso, una valenza di tipo “autorizzatorio” come accade per la contabilità finanziaria.

Detta impostazione è ricavabile dall’articolo 2 del D. Lgs. 118/2011 nella sua ultima stesura, dove si prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l’adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell’ambito di tale sistema integrato, la norma precisa che la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare:

- i costi/oneri
- i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell’ambito del principio applicato della contabilità finanziaria).

L’obiettivo che lo stesso legislatore pone a detta ulteriore tipologia rappresentativa è rintracciabile nel punto 1 del principio contabile applicato alla competenza economico patrimoniale riassumibile nel :

- predisporre il conto economico per rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed impiegate nel corso dell’esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell’ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l’elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell’esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell’ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d’interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

La soluzione utilizzata dal legislatore, dunque, non deve essere interpretata come una volontà di diminuire l’importanza della contabilità economica rispetto a quella finanziaria: al contrario, essa diviene indispensabile per consentire quella operazione di “consolidamento” dei conti assolutamente necessaria per conoscere i risultati gestionali anche quando l’attività dell’ente viene attuata mediante l’utilizzo di entità esterne (istituzioni, società “in house”, unioni ecc.).

10.2 IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA

Per comprendere le modalità di registrazione dei fatti aziendali nel profilo economico patrimoniale, occorre brevemente richiamare il concetto di “competenza economica”.

A tal fine è interessante dapprima analizzare come il legislatore affronta l’argomento .

Il TUEL, così come modificato dal D. Lgs. 126/2014 si limita, all'articolo 232 a prevedere un rinvio ai principi contabili. Esso infatti riporta *“1. Gli enti locali garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e 4.3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.”*

In aggiunta e con riferimento ai comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti si introduce una proroga di ulteriori due anni rispetto agli altri enti, rinviando nel comma 2 dello stesso articolo, l'introduzione e l'obbligo di tenere la contabilità economico patrimoniale al 1 gennaio 2018.

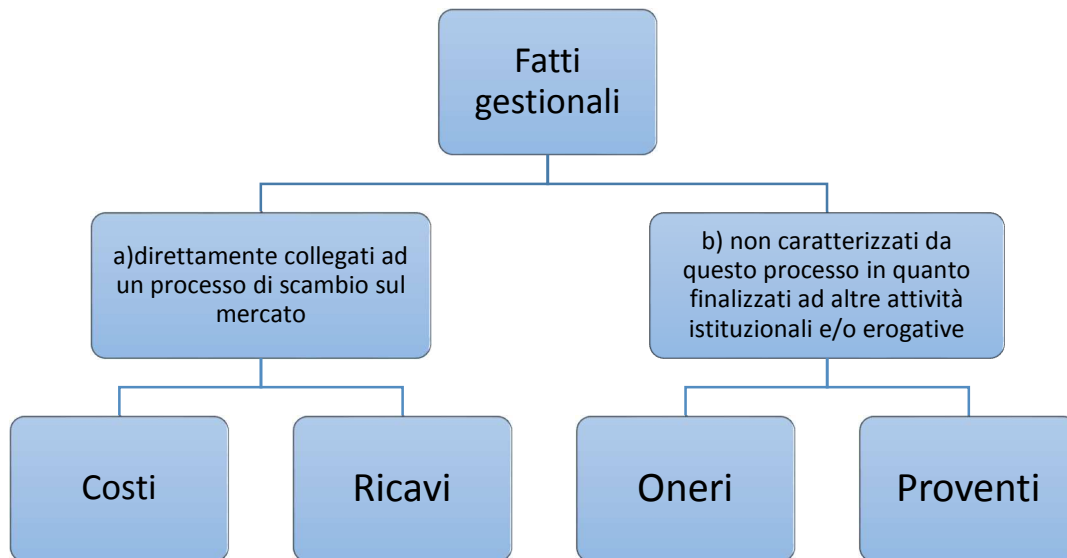
Tornando al principio di competenza economica, una prima definizione è rintracciabile nell'allegato 1 punto 17 del D. Lgs. 118/2011 (principi generali o postulati).

In base a detto principio generale *“la competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.”*

In base a detto principio le operazioni e gli altri eventi devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

In realtà il punto 17 dei postulati, ma anche il principio contabile applicato alla competenza economico patrimoniale, precisa che l'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra:

- a) fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi,
- b) fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.



Nel caso di cui al punto a) la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *“l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).”*

Nell'ipotesi di cui al punto b), invece, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e, quindi, alle diverse categorie di portatori di interesse. Più specificatamente :

- i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:
 - o il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
 - o l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

Costituiscono eccezione al principio esposto i trasferimenti a destinazione vincolata, sia correnti sia in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura degli oneri a cui sono destinati. Infatti, i trasferimenti attivi a destinazione vincolata:

- correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati;
- in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, sono imputati, per un importo proporzionale all'onere finanziato, negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento).

Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

- i componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali.

Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
 - i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
 - viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
 - l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza. I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

In aggiunta alle rilevazioni gestionali ed anche non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, dovranno essere presi in considerazione anche i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

E' interessante segnalare a conclusione di questo paragrafo, come il punto 8 del principio contabile applicato effettui una operazione finale di rinvio precisando che per quanto non specificatamente previsto nel documento, valgono gli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e i principi contabili emanati dall'OIC.

10.2.1 La misurazione dei componenti del risultato economico

Nel paragrafo precedente abbiamo cercato di analizzare la regola generale e le eccezioni per le varie tipologie di entrata e di spesa, ai fini di una loro imputazione ai diversi esercizi; altrettanto importante appare l'identificazione della fase di entrata e di spesa in cui effettuare la misurazione dei vari componenti di reddito.

Si ricorda che per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario (aspetto originario) dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Ma, quale momento o, *rectius*, fase dell'entrata e della spesa dovremmo prendere in considerazione?

Si tratta di un tema particolarmente delicato che non pochi problemi aveva generato in passato e non pochi limiti aveva determinato nell'implementazione di un sistema di rilevazione dei fatti gestionali basato su logiche economiche patrimoniali.

Fino allo scorso anno (2014), infatti, non vi era da parte degli enti un obbligo di registrare le fatture in entrata e in uscita in un apposito registro. Si trattava di un aspetto informativo fortemente limitante per i cultori della nuova contabilità.

L'introduzione anche nel TUEL e precisamente nel comma 5 dell'articolo 191 di un registro delle fatture ricevute, certamente aiuta in un percorso di armonizzazione e di rappresentazione unitaria dei vari profili di rilevazione.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, il principio contabile 4/3 precisa che :

- i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate,
- i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Entrata finanziaria - ACCERTAMENTO

- i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate

Spesa finanziaria - LIQUIDAZIONE

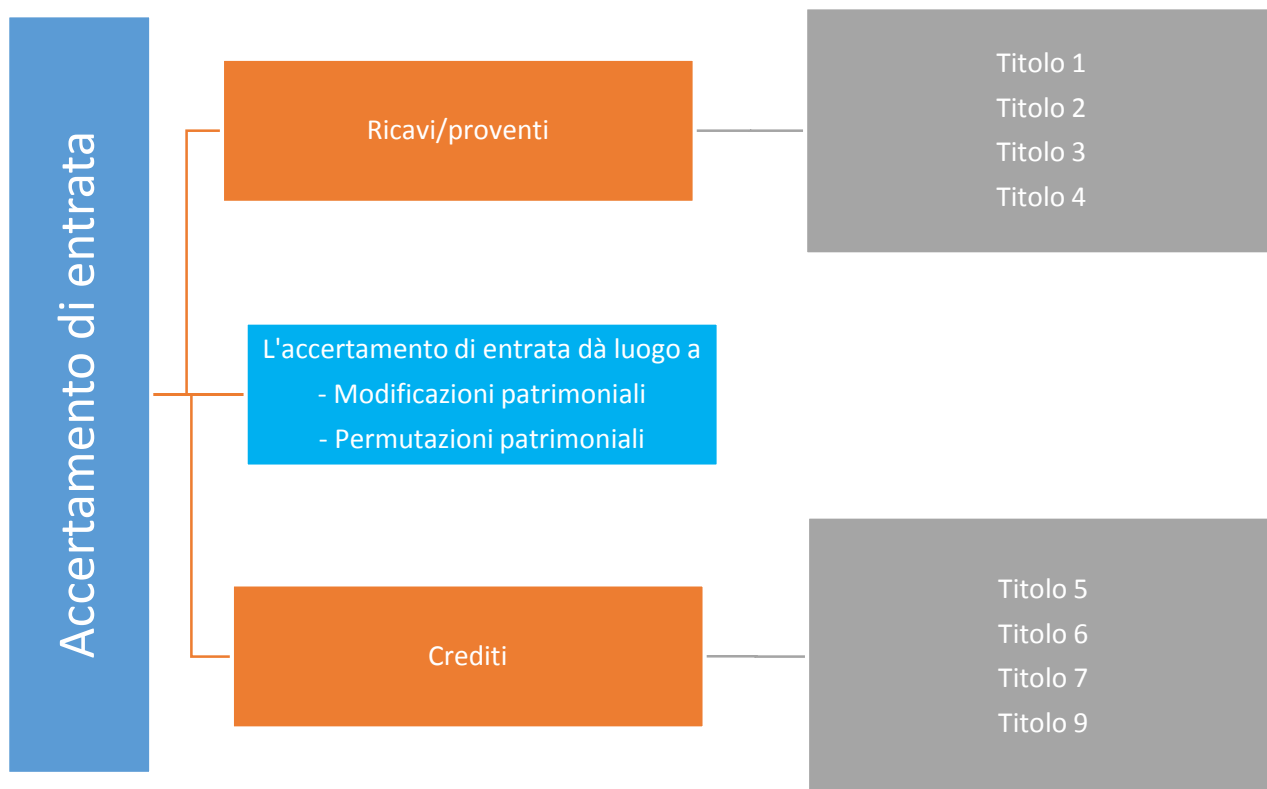
- i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese

Si noti, inoltre, come con riferimento alle *entrate* l'accertamento misura per l'ente il momento in cui sorge una posizione creditoria nei confronti dei terzi sia nell'ipotesi di una entrata tributaria sia di una extratributaria.

Costituiscono eccezione al principio riportato le entrate:

- del titolo 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria",
- del titolo 6 "Accensione di prestiti",
- del titolo 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere"
- del titolo 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro",
- le entrate e le spese relative al credito IVA
- l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per "Versamenti da depositi bancari".

In queste fattispecie, infatti, l'accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi trattandosi di operazioni misuratrici di *permutazioni patrimoniali*.



Con riferimento *alle spese*, invece, l'impegno di spesa, in base al nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, non costituisce una fase significativa per la rilevazione di una posizione debitoria nei confronti di terzi.

Molto più rilevante, come giustamente individua il principio contabile applicato, è la fase della liquidazione che, così come riportato nel comma 1 dell'articolo 184 del TUEL, è quella attraverso la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

Anche con riferimento alla spesa sono identificabili alcune eccezioni che, al pari dell'entrata, si riferiscono a operazioni permutative del patrimonio che, come tali, non generano alcun riflesso sulla gestione economica dell'esercizio. Ci riferiamo a

- i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le spese il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi quali quelli del:
 - o titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie",
 - o titolo 4 "Rimborso Prestiti",
 - o titolo 5 "Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere"
 - o titolo 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro",
- le spese relative al debito IVA, il cui impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;

- la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per “Prelievi da depositi bancari” ;

Infine, con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

10.2.2 L'integrazione dei sistemi di contabilità

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e per consentire l'integrazione dei sistemi contabili finanziario ed economico patrimoniale.

Detta precisazione, però, costituisce presupposto necessario ma non sufficiente.

Altrettanto importante per un percorso di implementazione del nuovo modello contabile e per l'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è anche l'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali.

Il piano dei conti integrato, infatti, consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico, senza alcun aggravio per l'operatore.

Così come già ampiamente trattato in apposita parte del presente testo, la specifica definizione del piano dei conti integrato (relativa al livello minimo di articolazione del piano comune e di ciascun comparto, e alla codifica della transazione elementare da iscrivere nel piano dei conti) è illustrata con l'allegato 6 (introdotto dal D. Lgs. 126/2014).

Il Piano è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico patrimoniali, ed è definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

In particolare da un punto di vista operativo, ogni operazione di gestione viene registrata, secondo la struttura del Piano dei Conti, in una logica integrata in base alla quale, con una unica rilevazione, si rappresentano le informazioni di sintesi nei prospetti del rendiconto finanziario, del conto economico e dello stato patrimoniale.

In altri termini, fin dal momento dell'impegno o dell'accertamento, il sistema integrato è in grado, attraverso la sottostante matrice di correlazione, di definire i percorsi di registrazione anche nell'aspetto economico e patrimoniale sulla base dei principi contabili definiti.



La correlazione tra le scritture della contabilità finanziaria e quelle economico-patrimoniali è diretta in virtù del livello di articolazione del piano dei conti.

Nell'esempio qui di seguito riportato si presenta un estratto della matrice di correlazione nella quale si mostrano i flussi finanziari della gestione, rilevati fornendo simultanea evidenza dell'aspetto finanziario e di quello economico-patrimoniale ad essi connessi.

Le correlazioni non sempre possono essere uno ad uno.

Si riporta a titolo esemplificativo una possibile registrazione integrata riguardante l'acquisto di carta e cancelleria

Impegno di spesa

La prima rilevazione riguarderà l'impegno di spesa per euro 1.000,00 + iva

Conto del bilancio

U	V	Carta, cancelleria e stampati	U.1.03.01.02.001	1.210,00
---	---	-------------------------------	------------------	----------

Al ricevimento della fattura la rilevazione finanziaria (liquidazione), attraverso la matrice di correlazione verrà attivata la scrittura in partita doppia:

codice	descrizione	Dare	avere
CE 2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.210,00	
SP 2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori		1.000,00
SP 2.4.5.06.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura		210,00

Al pagamento della fattura si svilupperanno le seguenti ulteriori rilevazioni in partita doppia

codice	descrizione	Dare	avere
SP 1.3.4	Disponibilità liquide		1.210,00

SP 2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.000,00	
SP 2.4.5.06.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura	210,00	

10.2.3 Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.

Le scritture analizzate nel paragrafo precedente, costruite sulla base della matrice di raccordo permettono al termine dell'esercizio di predisporre il bilancio di verifica.

Tra le principali novità introdotte dal nuovo principio, vi sono certamente le scritture di assestamento che gli enti dovranno necessariamente effettuare a conclusione di ciascun esercizio per la determinazione del risultato economico.

Al fine di giungere alla determinazione dell'utile/perdita dell'esercizio è necessario, infatti, definire i componenti economici positivi e negativi di competenza e rinviare ad esercizi futuri i restanti valori.

A tal scopo, al termine dell'esercizio i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).

Rientrano tra queste ultime anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, il principio contabile 4/3 richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio.

A tal fine prosegue il principio, sarebbe opportuno che le procedure informatiche prevedano, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), che sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria.

11 IL RENDICONTO DELLA GESTIONE

11.1 DEFINIZIONE

Il rendiconto di gestione, come già avveniva in passato, si inserisce all'interno del processo di programmazione, gestione e controllo, costituendo al contempo conclusione di un ciclo e momento di verifica nella costruzione di quello successivo, cercando di rendere quanto più vicini i risultati previsti e quelli realizzati e consentendo l'esercizio del controllo che il Consiglio dell'ente, nell'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuitegli dall'ordinamento, svolge sulla Giunta.

Le finalità di un rendiconto redatto con scopi generali sono quelle di:

- a) rendere conto della gestione e quindi di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari dell'ente;
- b) soddisfare le esigenze degli utilizzatori del sistema di bilancio: cittadini, consiglieri ed amministratori, organi di controllo e altri enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori;
- c) dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di "accountability" raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività:
 - a. nel profilo interno all'ente, come capacità di introdurre e mantenere all'interno dell'ente locale un clima organizzativo favorevole alla responsabilizzazione sull'uso delle risorse e un alto grado di orientamento a risultati efficaci e altamente positivi dal punto di vista qualitativo;
 - b. nel profilo esterno, come considerazione e valutazione delle modificazioni che l'attività di governo e di gestione dell'ente locale produce sia in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, che in termini di soddisfazione dei cittadini e di benessere sociale complessivo della comunità;
 - c. nel profilo contabile, come dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività in generale, con corrispondente responsabilizzazione dei dirigenti e degli amministratori.

In quest'ottica, da un punto di vista documentale, esso costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti:

- finanziario,
- patrimoniale
- ed economico.

Esso, infatti, permette di raccordare tra loro le varie modalità rappresentative della gestione, risultando un documento complesso di sintesi che misura al termine dell'esercizio:

- a) il risultato giuridico o giuscontabile della gestione attraverso l'avanzo e il disavanzo di amministrazione, raffrontando accertamenti ed impegni;
- b) il risultato patrimoniale, misurato dalla variazione del patrimonio netto nel periodo considerato, ottenuto come valore differenziale tra le attività e le passività all'inizio e al termine dell'esercizio;
- c) il risultato economico, dato dalla differenza tra ricavi o proventi e i costi, ottenuto da un'analisi della gestione secondo logiche di competenza economica.

11.2 LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO E STRUTTURA DEL RENDICONTO

Con riferimento alla normativa relativa al rendiconto occorre precisare che, almeno per gli aspetti procedurali e finanziari, il legislatore si limita semplicemente a modificare il D. Lgs. 267/2000 nelle parti non più compatibili con il nuovo ordinamento contabile.

La normativa di riferimento è contenuta nel titolo VI "Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione" del TUEL e precisamente negli articoli da 227 a 233 bis.

A detta normativa si aggiunge il Principio contabile applicato (allegato 4/3 al D. Lgs. 126/2014) che però si limita a fornire indicazioni con riferimento al contenuto del conto economico e del patrimonio.

Alla luce delle richiamate modifiche il documento risulta composto come segue (art. 227 c. 1 e 5 del D. Lgs. 267/2000):

- a) il conto del bilancio;
- b) il conto economico;
- c) il conto del patrimonio;

a cui, si aggiungono, quali allegati qualora non integralmente pubblicati nei siti internet:

- a) la relazione al rendiconto della gestione dell'organo esecutivo;
- b) la relazione dell'organo di revisione;
- c) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione:
 - del rendiconto della gestione,
 - del bilancio consolidato,
 - dei rendiconti e dei bilanci consolidati :
 - delle unioni di comuni di cui il comune fa parte
 - e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
- d) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- e) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

Nella tabella che segue si mette a confronto il testo prima e dopo la riforma contabile analizzata.

TUEL prima del D. Lgs. 126/2014	TUEL aggiornato al D.Lgs. 118/2011
TITOLO VI	TITOLO VI
Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione	Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione
227. Rendiconto della gestione.	227. Rendiconto della gestione
1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio.	1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

<p>2. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 aprile dell'anno successivo, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento. Il rendiconto deliberato è inviato all'organo regionale di controllo ai sensi e con le modalità di cui all'articolo 133.</p>	<p>2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo e dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.</p>
<p>2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.</p>	<p>Idem</p>
	<p>2 ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>3. Per le province, le città metropolitane, i comuni con 8.000 abitanti e quelli i cui rendiconti si chiudono in indicazione di debiti fuori bilancio, il rendiconto è presentato alla Corte dei conti per il referto di cui all'articolo 222 della legge 14 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modifiche ed integrazioni.</p>	<p>3. Delegazione e approvazione della contabilità patrimoniale agli enti locali con popolazione superiore a 5.000 abitanti che si applica alla Sezione Enti locali della Corte dei conti per il referto di cui all'articolo 222 della legge 14 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modifiche ed integrazioni.</p>
<p>4. Ai fini del referto di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e del consolidamento dei conti pubblici, la Sezione Enti locali potrà richiedere i rendiconti di tutti gli altri enti locali.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Sono allegati al rendiconto:</p>	<p>5. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:</p> <p>a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;</p> <p>b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;</p> <p>c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio</p>
<p>a) la relazione dell'organo esecutivo di cui all'articolo 151, comma 6;</p>	<p>Abrogato</p>
<p>b) la relazione dei revisori dei conti di cui all'articolo 239, comma 1, lettera d);</p>	<p>Abrogato</p>

c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.	Abrogato
c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.	Abrogato
Gli enti locali di cui all'articolo 2 inviano telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo. Tempi, modalità e protocollo di comunicazione per la trasmissione telematica dei dati sono stabiliti con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza Stato, città e autonomie locali e la Corte dei conti.	idem
	6-bis. Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.
	6-ter. I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194. Tali modelli sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	6-quater. Contestualmente all'approvazione del rendiconto la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto, fermo restando quanto previsto dall'articolo 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.

Soffermandoci sui commi 5 e seguenti e, cioè, su quelli relativi agli allegati al rendiconto, si evince che alcuni documenti sono stati espunti (ci riferiamo al rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione ed al programma triennale dei lavori pubblici), mentre altri sono stati inseriti, quale il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

Si segnala, inoltre, ma sarà oggetto di apposito approfondimento nei paragrafi seguenti, che il legislatore con l'approvazione del D. Lgs. 126/2014 ha introdotto nell'articolo 227 del TUEL il comma 2-ter che prevede, contestualmente al rendiconto, l'approvazione del rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le

modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

11.3 IL PROCESSO DI PREDISPOSIZIONE DEL RENDICONTO

Il processo di predisposizione del rendiconto non subisce particolari modifiche temporali ed operative rispetto a quanto già accadeva prima dell'armonizzazione.

In particolare il legislatore del D. Lgs. 126/2014 riconferma i commi 2 e 2 bis dell'articolo 227 del TUEL e, dunque, i documenti relativi al rendiconto:

- sono deliberati entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione;
- la proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità;
- in caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141 (nomina del commissario prefettizio ed avvio delle procedure di scioglimento del consiglio).

Per giungere ad una corretta definizione del documento, occorre effettuare le seguenti sub-operazioni disciplinate dalla stessa norma. Ci riferiamo in particolare a :

- a) verifica e riscontro del conto del tesoriere e degli agenti contabili;
- b) parificazione del conto del tesoriere e degli agenti contabili;
- g) riaccertamento ordinario i residui attivi e passivi nel rispetto del principio di competenza finanziaria potenziata;
- f) compilazione dei documenti finali.

12 IL CONTO DEL BILANCIO

Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale evidenziando le differenze rispetto alle previsioni²¹.

Esso, infatti, si propone di illustrare come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa e si esplica sulla base dei seguenti elementi principali:

- a) scostamenti tra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti;
- b) scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni;

²¹ L'Articolo 228 del D. Lgs. 267/2000 come modificato dal D. Lgs 126/2014 recita :” 1 Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.”

- c) grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- d) velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- e) livelli e composizione del risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.

Costituendo un documento finale della gestione finanziaria, finalizzato, come già detto, a confrontare quanto effettuato (in termini di spesa e di entrata) con quanto preventivato ed approvato con il bilancio di previsione, la sua struttura e più in generale l'intero modello risente della configurazione del documento di programmazione di cui riprende l'articolazione e la presentazione delle voci di entrata e di spesa.

Esso si mostra in due parti separate: l'una riguardante le entrate e l'altra le spese e trova, negli allegati finali, le tabelle di sintesi volte a determinare il risultato di amministrazione a livello complessivo o nelle sue aggregazioni principali.

Soffermandoci sull'analisi del documento, si vede come esso presenta contenuti e struttura obbligatori in modo tale da consentire il confronto tra previsioni e risultati, i controlli sulla gestione finanziaria, nonché assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi.

In particolare il nuovo modello ministeriale approvato si propone di presentare per ciascuna unità elementare di bilancio (sia di entrata sia di spesa), i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

- residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente;
- stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa;
- accertamenti e impegni dalla gestione dei residui e dalla gestione di competenza;
- riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza;
- residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza;
- differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza;
- differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.

Per ciascuna unità elementare di entrata e dispesa (tipologia per l'entrata e titolo per la spesa) vengono evidenziate su righe diverse :

- la gestione Residui (riga RS)
- la gestione di competenza (riga CP)
- la gestione complessiva ($T=CP+ RS$)

.....	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00	TR	0,00

Le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate e spese, sono alla fine riportate in prospetti distinti in:

- gestione delle entrate, riepilogo per titoli, e quadro riassuntivo;
- gestione della spesa, riepilogo per titoli e quadro riassuntivo;

12.1 IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE ENTRATA

Nel presente paragrafo si intende analizzare la parte entrata proponendo, a titolo di esempio, la prima pagina del modello 10 – “gestione entrate”.

Analizzandone il contenuto possiamo subito notare che la sua struttura non si discosta di molto dal modello precedente, ripresentando le colonne già presenti nel rendiconto approvato dal DPR 194/1996 con una inversione certamente più funzionale alla lettura delle colonne. Infatti nell’ordine troviamo:

- Codice coincidente la codifica del piano dei conti integrato,
- tipologia di entrata,
- Residui iniziali/ competenza definitiva,
- Riscossioni c/residui e competenza,
- Accertamenti,
- Maggiori / minori entrate,
- Residui da riportare.

In altri termini, seguendo un percorso logico di lettura per ciascuna unità di bilancio sarà possibile conoscere la previsione o consistenza iniziale, la colonna della cassa (riscossione), la colonna dell’accertamento e, solo per differenza, quella dei residui che, prima, si ricorda precedeva quella degli accertamenti.

Al fine di rendere ancor più agevole la costruzione del documento lo stesso modello 10 , tra le note precisa che:

- con riferimento alla voce *R=Riaccertamenti Residui* della prima riga (gestione residui) della colonna accertamenti occorre indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui e cioè quello comprendente:
 - o l'importo dei crediti definitivamente cancellati in quanto assolutamente inesigibili;
 - o l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui;
 - o l'importo dei crediti di dubbia e difficile esazione cancellati secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria

La voce comprende inoltre le rettifiche in aumento dei residui attivi effettuate a seguito della riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture (ad es. in anni precedenti è stato cancellato un residuo attivo in quanto considerato assolutamente inesigibile. In caso di riscossione di tale credito nel corso dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto si effettua un riaccertamento dei residui attivi in aumento).

Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".

- con riferimento alla voce *A=Accertamenti* della seconda riga (gestione competenza) della colonna accertamenti occorre indicare gli accertamenti imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce al netto dei crediti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4 del

D. Lgs. 118/2011, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili.

- con riferimento alle voci *Maggiori e minori entrate di cassa TR- CS* e *Maggiori e minori entrate di competenza A –CP* occorre indicare le maggiori entrate con il segno "+", le minori entrate con il segno "-"

Infine, come già accade per la parte entrate del bilancio di previsione prima delle voci dei titoli il modello ripropone :

- il fondo pluriennale vincolato per spese correnti
- il fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale
- l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Tutte e tre le voci sono da valorizzare con riferimento alla sola gestione di competenza ed alla sola previsione (eventualmente aggiornata - per quanto riguarda l'avanzo d'amministrazione - a seguito di variazioni di bilancio nel corso dell'esercizio - previsione assestata-).

Detta precisazione è ribadita anche nelle note 1 e 2 del modello 10 in esame dove si specifica che occorre indicare:

- con riferimento al Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti ed in conto capitale l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio dell'anno precedente (spesa);
- con riferimento all'avanzo applicato, l'utilizzo definitivo del risultato d'amministrazione.

Una ultima precisazione riguarda gli ultimi due totali che non necessariamente coincidono. Il "*totale dei titoli*" riporta, per ciascuna colonna, la sommatoria dei valori riferiti ai titoli di entrata a differenza del "*totale generale delle entrate*" che, con riferimento alla prima colonna considera anche le tre voci relative al Fondo pluriennale vincolato ed all'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione.

Le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate, sono alla fine riportate in un prospetto sintetico denominato "*Riepilogo generale entrate*" in cui seguendo una struttura del tutto analoga alla precedente, si ripropongono le risultanze della "*Gestione entrate*" articolata esclusivamente per titoli.

Si rinvia al prospetto contenuto nell'allegato 10 per una visione, non presentando elementi di novità rispetto a quello di seguito presentato relativo alla gestione delle entrate.

CONTO DEL BILANCIO - GESTIONE DELLE ENTRATE

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 1/1/20.. (RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R) ⁽³⁾		RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP = RS - RR+R)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COMPETENZA (RC)		ACCERTAMENTI (A) ⁽⁴⁾		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA =A-CP ⁽⁵⁾	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA =TR-CS ⁽⁵⁾		TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
	<i>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI ⁽¹⁾</i>	CP	0,00						
	<i>FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE ⁽¹⁾</i>	CP	0,00						
	<i>UTILIZZO AVANZO DI AMMINISTRAZIONE ⁽²⁾</i>	CP	0,00						
TITOLO 1:	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa								
10101	Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR
10102	Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR
10103	Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali (solo per le Regioni)	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR
10104	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR
10301	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00
		CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00		TR

10302		Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
			CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	EC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00
10000	Totale TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
			CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	EC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00
...omissis...												
		TOTALE TITOLI	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
			CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	EC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00
		TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00			EP	0,00
			CP	0,00	RC	0,00	A	0,00	CP	0,00	EC	0,00
			CS	0,00	TR	0,00	CS	0,00			TR	0,00

12.2 IL CONTO DEL BILANCIO: LA PARTE SPESA

Le riflessioni effettuate con riferimento alla parte entrata trovano applicazione anche approfondendo il modello 10 con riferimento alla parte riguardante la spesa.

Analizzando il contenuto del modulo "Gestione delle Spese" possiamo anche in questo caso notare che la sua struttura non si discosta di molto dal modello precedente riproponendo le colonne già presenti nel rendiconto approvato dal DPR 194/1996, anche qui con una inversione di alcune colonne. Infatti nell'ordine troviamo:

- codice
- Missione/Programma/ Titolo
- Residui iniziali/ competenza definitiva
- Pagamenti c/residui e competenza
- Impegni
- Maggiori / minori spese
- Residui da riportare.

In altri termini, seguendo un percorso logico di lettura per ciascuna unità di bilancio, sarà possibile conoscere la previsione o consistenza iniziale, la colonna della cassa (pagamenti), la colonna dell'impegno e solo per differenza quella dei residui da riportare a nuovo esercizio.

Rispetto al passato, in attuazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata per ciascun titolo di spesa trova specifica evidenza il "Fondo pluriennale vincolato".

Al fine di rendere più agevole la costruzione del documento, lo stesso modello 10, tra le note precisa che:

- con riferimento alla voce *R=Riaccertamenti Residui* della prima riga (gestione residui) della colonna accertamenti occorre indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui e, cioè, quello comprendente:
 - o l'importo dei debiti definitivamente cancellati in quanto assolutamente inesigibili;
 - o l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui.

Non riguarda il riaccertamento di impegni di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.

In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi se non nei casi espressamente consentiti (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria punto 9.1 di cui all'Allegato n. 4-2).

Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".

- con riferimento alla voce *I=impegni* della seconda riga (gestione competenza) della colonna relativa agli impegni occorre indicare gli impegni imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce al netto dei debiti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4 del D. Lgs. 118/2011, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni potrebbero essere liquidabili.

Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio.

Infine, si noti che, come avviene per la parte spesa del bilancio di previsione, anche nel modello di rendicontazione la prima voce è costituita dall'eventuale applicazione del disavanzo d'amministrazione ai sensi dell'articolo 188 del TUEL.

Con riferimento alla sola gestione di competenza dovrà dunque essere riportata la quota eventualmente imputata all'esercizio.

Detta voce determina un differente valore nei totali finali del modello. Infatti la presenza nella prima colonna del disavanzo d'amministrazione imputato all'esercizio comporta che il "totale Missioni" non considerando detto valore risulta di importo diverso dal "Totale generale della Spesa".

Le risultanze della gestione finanziaria parte spesa sono, come già visto per l'entrata, riepilogate in prospetti sintetici.

A differenza di quanto accade per l'entrata, però, sono diverse le modalità di presentazione quali:

- "Riepilogo generale per titoli"
- "Riepilogo generale delle spese per missioni"

Si rinvia al modello 10 per una loro visione precisando che non presentando elementi di diversità rispetto a quello di seguito presentato relativo alla "gestione delle spese".

CONTO DEL BILANCIO - GESTIONE DELLE SPESE

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 1/1/20.. (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTO RESIDUI (R) ⁽¹⁾		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R)			
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COMPETENZA (PC)		IMPEGNI (I) ⁽²⁾		ECONOMIE DI COMPETENZA (ECP= CP- I - FPV)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC= I - PC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TP=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV) ⁽³⁾		TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)			
DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE		CP	0,00								
MISSIONE	01 Servizi istituzionali, generali e di gestione										
0101 Programma	01 Organi istituzionali										
Titolo 1	Spese correnti	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	EP	0,00		
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00		
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00	TR	0,00		
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	EP	0,00		
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00		
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00	TR	0,00		
Totale Programma	01 Organi istituzionali	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	EP	0,00		
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00		
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00	TR	0,00		
omissis		RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	EP	0,00		
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00		
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00	TR	0,00		
TOTALE MISSIONI		RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	EP	0,00		

	CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
	CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00			EP	0,00
TOTALE GENERALE DELLE SPESE	CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
	CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00

12.2.1 Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle risultanze complessive della gestione in termini di competenza (accertamenti ed impegni) e di cassa (incassi e pagamenti) proponendo una classificazione delle entrate e delle spese per titoli attraverso un prospetto a sezioni divise.

Si tratta di una riproposizione, al termine della gestione, dello stesso modello presente nel bilancio di previsione.

In particolare in esso troviamo indicati:

- a) per le entrate
 - a. gli importi accertati/incassati di ciascun titolo,
 - b. il totale delle entrate finali accertate/incassate (costituito dalla somma dei primi 5 titoli),
 - c. il totale delle entrate accertate/ incassate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate)
 - d. il totale complessivo delle entrate distinte tra:
 - i. il totale complessivo delle entrate di cassa costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa,
 - ii. il totale complessivo delle entrate di competenza costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione;
- b) per le spese
 - a. gli importi impegnati/ pagati di ciascun titolo di spesa,
 - b. il totale delle spese finali impegnate /pagate (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese),
 - c. il totale delle spese impegnate /pagate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese)
 - d. il totale complessivo delle spese distinto tra:
 - i. il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese,
 - ii. il totale complessivo di competenza costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura.

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

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

Si segnala come l'ultima riga delle entrate e delle spese rilevi:

- Il risultato della gestione di competenza (avanzo/disavanzo)
- Il fondo di cassa finale.

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO

ENTRATE	ACCERTA MENTI	INCAS SI	SPESE	IMPEGNI	PAGAMENTI
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		0,00			
Utilizzo avanzo di amministrazione	0,00		Disavanzo di amministrazione	0,00	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽¹⁾	0,00				
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽¹⁾	0,00				
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	0,00	Titolo 1 - Spese correnti	0,00	0,00
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	0,00	0,00	Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽²⁾	0,00	
Titolo 3 - Entrate extratributarie	0,00	0,00	Titolo 2 - Spese in conto capitale	0,00	0,00
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	0,00	0,00	Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽²⁾	0,00	
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	0,00
Totale entrate finali.....	0,00	0,00	Totale spese finali.....	0,00	0,00
Titolo 6 - Accensione di prestiti	0,00	0,00	Titolo 4 - Rimborso di prestiti	0,00	0,00
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00
Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro	0,00	0,00	Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	0,00	0,00
Totale entrate dell'esercizio	0,00	0,00	Totale spese dell'esercizio	0,00	0,00
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	0,00	0,00	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	0,00	0,00
DISAVANZO DELL'ESERCIZIO	0,00		AVANZO DI COMPETENZA/FONDO DI CASSA	0,00	0,00
TOTALE A PAREGGIO	0,00	0,00	TOTALE A PAREGGIO	0,00	0,00

(1) Indicare l'importo iscritto in entrata del conto del bilancio alla corrispondente voce riguardante il fondo pluriennale vincolato.

(2) Indicare l'importo complessivo delle voci relative al corrispondente fondo pluriennale vincolato risultante in spesa del conto del bilancio

12.2.2 Il prospetto dimostrativo del risultato d'amministrazione

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione è un allegato al bilancio di previsione e riporta distinto tra una gestione di competenza ed una gestione residui, il risultato complessivo alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

Il prospetto è diviso in due parti:

- la *prima parte* consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 186 c. 1 del TUEL che, nella nuova formulazione, a seguito del D. Lgs. 126/2014, recita: *"Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio."*

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZ A	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI <i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>	(+)	0,00	0,00	0,00 0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI ⁽¹⁾	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE ⁽¹⁾	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	(=)			0,00

Come può facilmente rilevarsi dal confronto con il precedente modello di calcolo dell'Avanzo/disavanzo d'esercizio, esso presenta due voci nuove costituite da quelle riguardanti il Fondo pluriennale Vincolato.

Si ricorda, così come riportato nella nota 1 del modello, che dette due voci dovranno indicare l'importo risultante dalla parte spesa del Conto del Bilancio.

L'introduzione di queste due voci in detrazione consente di depurare la spesa di quella quota non ancora né impegnata né pagata che misura la parte delle spese correnti ed in conto

capitale già finanziate ma che genereranno debiti certi liquidi ed esigibili negli anni successivi.

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

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

1) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.

2) Indicare l'importo del Fondo crediti di dubbia esigibilità risultante dall'allegato 8 c)

3) In caso di risultato negativo, le regioni indicano in nota la quota del disavanzo corrispondente al debito autorizzato e non contratto, distintamente da quella derivante dalla gestione ordinaria e iscrivono nel passivo del bilancio di previsione N l'importo di cui alla lettera E, distinguendo le due componenti del disavanzo. A decorrere dal 2016 si fa riferimento all'ammontare del debito autorizzato alla data del 31 dicembre 2015.

13 IL CONTO ECONOMICO

Al pari di quello predisposto dalle imprese il conto economico costituisce il documento di sintesi periodica dell'intera attività dell'ente in cui il legislatore evidenzia tutte le operazioni dirette a realizzare le finalità dell'ente, evidenziando i componenti di reddito, positivi e negativi, che concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio secondo criteri di competenza economica ed, in particolare, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si ricorda che l'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, ma precisando che la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati .

I contenuti del documento in esame trova ampia specificazione nell'articolo 229 del D.Lgs. 267/2000 e nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato 4/3 al D. Lgs. 118/2011).

A tal fine è interessante mettere a confronto il testo dell'articolo 229 prima e dopo l'introduzione del nuovo sistema contabile armonizzato, al fine di evidenziare le differenze intervenute.

D.Lgs. 267/2000 prima dell'armonizzazione	D.Lgs. 267/2000 dopo il D. Lgs. 126/2014
229. Conto economico.	229. Conto economico.
1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica. Comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.	1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e rileva il risultato economico dell'esercizio.
2. Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale.	2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
3. Costituiscono componenti positivi del conto economico i tributi, i trasferimenti correnti, i proventi dei servizi pubblici, i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio, i proventi finanziari, le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico negativo.	Abrogato
4. Gli accertamenti finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi, rilevando i seguenti elementi: a) i risconti ed i ratei attivi	Abrogato

<p>b) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze; c) i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi; d) le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti; e) le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati; f) imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.</p>	
<p>5. Costituiscono componenti negativi del conto economico l'acquisto di materie prime e dei beni di consumo, la prestazione di servizi, l'utilizzo di beni di terzi, le spese di personale, i trasferimenti a terzi, gli interessi passivi e gli oneri finanziari diversi, le imposte e tasse a carico dell'ente locale, gli oneri straordinari compresa la svalutazione di crediti, le minusvalenze da alienazioni, gli ammortamenti e le insussistenze dell'attivo come i minori crediti e i minori residui attivi. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico positivo.</p>	Abrogato
<p>6. Gli impegni finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici negativi, rilevando i seguenti elementi: a) i costi di esercizi futuri, i risconti attivi ed i ratei passivi b) le variazioni in aumento od in diminuzione delle rimanenze c) le quote di costo già inserite nei risconti attivi degli anni precedenti d) le quote di ammortamento di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati e) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa</p>	Abrogato
<p>7. Gli ammortamenti compresi nel conto economico sono determinati con i seguenti coefficienti: a) edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria al 3%; b) strade, ponti ed altri beni demaniali al 2%; c) macchinari, apparecchi, attrezzature impianti ed altri beni mobili al 15%; d) attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%; e) automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli al 20%; f) altri beni al 20%.</p>	Abrogato
<p>8. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.</p>	Idem
<p>9. Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio.</p>	Abrogato

Dal confronto dei due testi normativi si ricavano le seguenti differenze:

- l'abrogazione dei commi da 3 a 7 riguardanti i componenti positivi e negativi di reddito; in realtà l'analisi delle singole voci è riportata nel principio contabile applicato (allegato 4/3), in precedenza richiamato, dove ciascuna di esse è approfondita ed analizzata nei suoi vari aspetti;
- la modifica dello schema di rappresentazione del conto , oggi redatto secondo l'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni;
- la conferma della possibilità di prevedere nel regolamento di contabilità la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo (comma 8);
- l'eliminazione del prospetto di conciliazione (comma 9).

13.1.1 Il modello ministeriale

Il modello ministeriale è caratterizzato da una struttura scalare e, per ciascuna voce mette a confronto i risultati dell'anno oggetto di rendicontazione (anno N) con quello dell'anno precedente (anno N-1).

Le ultime due colonne contengono note per la compilazione, richiamando punti dell'articolo 2425 del codice civile e del D.M. 26/4/1995.

CONTO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO		Anno	Anno - 1	riferimento	riferimento
				art.2425 cc	DM 26/4/95
<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>					
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	Proventi da trasferimenti e contributi				
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>				A5c
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>				E20c
c	<i>Contributi agli investimenti</i>				
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici			A1	A1a
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>				
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>				
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>				
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione			A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi			A5	A5 a e b
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)					
<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			B6	B6

10	Prestazioni di servizi			B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi			B8	B8
12	Trasferimenti e contributi				
a	<i>Trasferimenti correnti</i>				
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>				
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>				
13	Personale			B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni			B10	B10
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>			B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>			B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>			B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>			B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			B11	B11
16	Accantonamenti per rischi			B12	B12
17	Altri accantonamenti			B13	B13
18	Oneri diversi di gestione			B14	B14
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				
	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)				
	<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>				
	<i><u>Proventi finanziari</u></i>				
19	Proventi da partecipazioni			C15	C15
a	<i>da società controllate</i>				
b	<i>da società partecipate</i>				
c	<i>da altri soggetti</i>				
20	Altri proventi finanziari			C16	C16
	Totale proventi finanziari				
	<i><u>Oneri finanziari</u></i>				
21	Interessi ed altri oneri finanziari			C17	C17
a	<i>Interessi passivi</i>				
b	<i>Altri oneri finanziari</i>				
	Totale oneri finanziari				
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)				
	<u>D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE</u>				
22	Rivalutazioni			D18	D18
23	Svalutazioni			D19	D19
	TOTALE RETTIFICHE (D)				
	<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>				
24	Proventi straordinari			E20	E20
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>				
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>				
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>				E20b
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>				E20c
e	<i>Altri proventi straordinari</i>				

		Totale proventi straordinari				
25	Oneri straordinari			E21	E21	
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>					
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>				E21b	
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>				E21a	
d	<i>Altri oneri straordinari</i>				E21d	
		Totale oneri straordinari				
		TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		-	-	
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		-	-	
26	Imposte (*)			E22	E22	
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO			E23	E23	

(*)Per gli enti in contabilità finanziaria la voce si riferisce all'IRAP.

Analizzando la struttura del prospetto possiamo notare come esso utilizzi una soluzione che, contrariamente alla struttura del conto a sezioni contrapposte, consente di evidenziare i risultati intermedi rispetto a quello complessivo amplificando la capacità informativa da esso derivante e permettendo una lettura articolata e maggiormente interpretabile dei dati esposti. In particolare:

- il sub-totale della *classe A) Componenti positivi della gestione*, risultante dalla somma delle variazioni economiche positive del periodo relative alle operazioni di ordinaria e continuativa gestione, evidenzia l'entità complessiva dei proventi dell'esercizio al netto di quelli finanziari e di quelli relativi alle partecipazioni in società ed aziende speciali;
- l'importo della *classe B) Componenti negativi della gestione*, derivante dalla somma delle variazioni economiche negative del periodo relative alle operazioni di ordinaria e continuativa gestione, mostra l'entità complessiva dei costi e degli oneri d'esercizio, al netto di quelli finanziari e degli altri eventuali relativi alle partecipazioni in società ed aziende speciali;
- la somma totale della *classe C) Proventi ed oneri finanziari*, dato dalla somma algebrica delle variazioni economiche positive e negative del periodo relative a proventi ed oneri finanziari (comprensivo dei risultati delle partecipazioni societarie), mostra il risultato netto realizzato dalla gestione finanziaria dell'ente;
- il valore totale della *classe D) Rettifiche di valore di attività finanziarie*, pari alla somma algebrica delle rivalutazioni e dalle svalutazioni verificatesi nell'esercizio;
- il sub-totale della *classe E) Proventi ed oneri straordinari*, scomposto a sua volta in due sub-totali *Proventi straordinari* ed *Oneri straordinari*, espone:
 - o con il primo, pari alla somma di tutte le variazioni economiche positive relative alle operazioni non prevedibili e non continuative della gestione, l'entità complessiva dei proventi relativi ad operazioni straordinarie compiute in corso d'anno;
 - o con il secondo, uguale alla somma di tutte le variazioni economiche negative relative alle operazioni non prevedibili e non continuative della gestione, l'entità complessiva degli oneri relativi ad operazioni straordinarie compiute in corso d'anno; pertanto l'importo generale della classe E), (differenza),

evidenzia il risultato netto della gestione straordinaria e gli effetti da essa prodotti sul risultato complessivo della gestione.

Il chiaro obiettivo che il legislatore si è posto, pertanto, è di fornire un'informazione dettagliata dell'intero andamento, evidenziando gli aspetti della gestione operativa, finanziaria, e straordinaria attraverso una impostazione del conto economico che mostra i risultati progressivi o intermedi dati da:

- Differenza tra componenti positivi e negativi della gestione (A – B);
- Risultato prima delle imposte (A – B +/- C +/- D +/- E);
- Risultato economico dell'esercizio (A – B +/- C +/- D +/- E - 26) .

Si noti nella soluzione prescelta un eccessivo appiattimento sulle posizioni del legislatore civilistico, che forse non tiene adeguatamente in considerazione le specificità e le caratteristiche proprie di un ente locale.

Le critiche mosse sono dirette ad evidenziare come lo schema proposto nella sua sinteticità e nell'esposizione dei costi e dei proventi esclusivamente per natura, seguendo l'impostazione della direttiva comunitaria, impedisce di distinguere l'apporto dei vari servizi al risultato complessivo riducendo la capacità segnaletica del documento.

Bisogna, però, far presente come un documento sintetico quale il conto economico non può fornire un insieme diversificato di informazioni relativi a costi e proventi di specifici servizi. D'altra parte questo non è neanche l'obiettivo di un sistema di contabilità economico patrimoniale quanto, piuttosto, di una contabilità analitica nella quale gli elementi sono classificati per destinazione e per natura, individuando preventivamente gli oggetti da monitorare.

In conclusione la scelta del legislatore per una classificazione dei costi e dei proventi per natura, il luogo della classificazione per destinazione può essere ricondotta alle seguenti motivazioni:

- a) la classificazione per destinazione, in base cioè alle caratteristiche dei processi di produzione/erogazione (costi amministrativi del servizio x, costi di produzione del servizio y, ecc.) comporta il necessario supporto di un sistema di contabilità analitica non immediatamente implementabile nella realtà operativa degli enti locali ;
- b) la classificazione dei costi per natura consente una diretta correlazione con il conto del patrimonio.

13.2 IL CONTO DEL PATRIMONIO

Lo stato patrimoniale costituisce il terzo documento fondamentale del rendiconto e rappresenta i risultati della gestione patrimoniale oltre che la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio.

Esso è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si ricorda che il documento aveva subito una sostanziale modifica già con l'approvazione del D. Lgs. 77/95 (poi confluito senza modifiche nel D. Lgs. 267/2000) il quale aveva

rideterminato la struttura ed i contenuti del documento avvicinandolo a quello predisposto dalla imprese private e previsto dal Codice Civile.

Il D.Lgs. 118/2011 e successive modificazioni torna nuovamente sul prospetto e sui suoi contenuti e nell'ottica di giungere ad una uniformità rappresentativa tra tutti i livelli della pubblica Amministrazione, introduce alcune variazioni e precisazioni recepite poi, anche nel Testo Unico degli enti Locali con le variazioni normative previste dal D. Lgs. 126/2014.

I contenuti del documento in esame trovano ampia specificazione nell'articolo 230 del D.Lgs. 267/2000 e nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato 4/3 al D. Lgs. 118/2011).

A tal fine è interessante mettere a confronto il testo dell'articolo richiamato prima e dopo l'introduzione del nuovo sistema contabile armonizzato al fine di evidenziare le differenze intervenute.

D.Lgs. 267/2000 prima dell'armonizzazione	D.Lgs. 267/2000 dopo il D. Lgs. 126/2014
230. Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali.	230. Lo stato patrimoniale e conti patrimoniali speciali.
1. Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.	1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.	2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.
3. Gli enti locali includono nel conto del patrimonio i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.	3. Gli enti locali includono nello stato patrimoniale i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.
4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, come segue:	4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
a) i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo; i beni demaniali acquisiti all'ente successivamente sono valutati al costo;	abrogato
b) i terreni già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; per i terreni già acquisiti all'ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale la	abrogato

valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente; i terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al costo;	
c) i fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; i fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo;	abrogato
d) i mobili sono valutati al costo;	abrogato
e) i crediti sono valutati al valore nominale;	abrogato
f) i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;	abrogato
g) le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del codice civile;	abrogato
h) i debiti sono valutati secondo il valore residuo.	abrogato
5. Gli enti locali conservano nel loro patrimonio in apposita voce i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione.	5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.
6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne. Può anche prevedere conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.	6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.
7. Gli enti locali provvedono annualmente all'aggiornamento degli inventari.	Idem
8. Il regolamento di contabilità definisce le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o del modico valore.	Idem
9. I modelli relativi al conto del patrimonio sono approvati con il regolamento di cui all'articolo 160.	9. Lo stato patrimoniale è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni..
	9-bis. Nell'apposita sezione dedicata ai bilanci del sito internet degli enti locali è pubblicato il rendiconto della gestione, il conto del bilancio articolato per capitoli, e il rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Dal confronto dei due testi normativi si evincono le seguenti differenze:

- l'abrogazione di gran parte del comma 4 riguardante le modalità di valorizzazione dei beni demaniali e patrimoniali; in realtà l'analisi delle singole voci è riportata nel principio contabile applicato (allegato 4/3) dove ciascuna di esse è approfondita nei suoi vari aspetti;
- la modifica dello schema di rappresentazione, oggi redatto secondo l'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si segnala, inoltre, la conferma di alcune puntualizzazioni che il legislatore aveva già fatto in occasione della precedente riforma contabile del 1995. Ci si riferisce a:

- la definizione di patrimonio degli enti locali;
- la inclusione nel documento dei beni demaniali;
- la definizione di criteri di valutazione dei beni;
- le logiche di aggiornamento annuale degli inventari.

13.2.1 Il modello ministeriale del conto del patrimonio

Passando ad analizzare il nuovo modello ministeriale, così come previsto dall'allegato 10 al D Lgs. 118/2011, notiamo che esso si sviluppa, sia nella parte relativa all'attivo che al passivo, su quattro colonne, oltre alle ultime due contenenti esclusivamente note per la compilazione attraverso il richiamo dei punti dell'articolo 2424 del codice civile e del D.M. 26/4/1995.

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferiment o DM 26/4/95
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE			A	A
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)				
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>			BI	BI
I	1 Costi di impianto e di ampliamento			BI1	BI1
	2 Costi di ricerca sviluppo e pubblicità			BI2	BI2
	3 Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno			BI3	BI3
	4 Concessioni, licenze, marchi e diritti simile			BI4	BI4
	5 Avviamento			BI5	BI5
	6 Immobilizzazioni in corso ed acconti			BI6	BI6
	9 Altre			BI7	BI7
	Totale immobilizzazioni immateriali				
	<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>				
II	1 Beni demaniali				
	1.1 Terreni				
	1.2 Fabbricati				
	1.3 Infrastrutture				

	1.9	Altri beni demaniali				
II						
I	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)				
	2.1	Terreni			BII1	BII1
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>				
	2.2	Fabbricati				
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>				
	2.3	Impianti e macchinari			BII2	BII2
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>				
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali			BII3	BII3
	2.5	Mezzi di trasporto				
	2.6	Macchine per ufficio e hardware				
	2.7	Mobili e arredi				
	2.8	Infrastrutture				
	2.9	Diritti reali di godimento				
	2.9					
	9	Altri beni materiali				
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti			BII5	BII5
		Totale immobilizzazioni materiali				
I						
V		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>				
	1	Partecipazioni in			BIII1	BIII1
	a	<i>imprese controllate</i>			BIII1a	BIII1a
	b	<i>imprese partecipate</i>			BIII1b	BIII1b
	c	<i>altri soggetti</i>				
	2	Crediti verso			BIII2	BIII2
	a	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>				
	b	<i>imprese controllate</i>			BIII2a	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>			BIII2b	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>			BIII2c BIII2d	BIII2d
	3	Altri titoli			BIII3	
		Totale immobilizzazioni finanziarie				
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)			-	-
		C) ATTIVO CIRCOLANTE				
I		<u>Rimanenze</u>			CI	CI
		Totale rimanenze				
II		<u>Crediti (2)</u>				
	1	Crediti di natura tributaria				
		<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>				
	a					
	b	<i>Altri crediti da tributi</i>				
	c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>				
	2	Crediti per trasferimenti e contributi				
	a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>				
	b	<i>imprese controllate</i>			CII2	CII2
	c	<i>imprese partecipate</i>			CII3	CII3
	d	<i>verso altri soggetti</i>				
	3	Verso clienti ed utenti			CII1	CII1

	4	Altri Crediti			CII5	CII5
	a	<i>verso l'erario</i>				
	b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>				
	c	<i>altri</i>				
		Totale crediti				
II		<u>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</u>				
I	1	Partecipazioni			CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
	2	Altri titoli			CIII6	CIII5
		Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi				
I		<u>Disponibilità liquide</u>				
V	1	Conto di tesoreria				
	a	<i>Istituto tesoriere</i>				CIV1a
	b	<i>presso Banca d'Italia</i>				
	2	Altri depositi bancari e postali			CIV1	CIV1b e CIV1c CIV2 e CIV3
	3	Denaro e valori in cassa			CIV2 e CIV3	
	4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente				
		Totale disponibilità liquide				
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)				
		D) RATEI E RISCONTI				
	1	Ratei attivi			D	D
	2	Risconti attivi			D	D
		TOTALE RATEI E RISCONTI (D)				
		TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)			-	-

(1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo.

(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

(3) con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili.

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Anno N	Anno N-1	referimen to art.2424 CC	referimen to DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO				
I	Fondo di dotazione			AI	AI
II	Riserve				
	a <i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>			AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
	b <i>da capitale</i>			AII, AIII	AII, AIII
	c <i>da permessi di costruire</i>				
II	Risultato economico dell'esercizio			AIX	AIX
I	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)				
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				

1	Per trattamento di quiescenza			B1	B1
2	Per imposte			B2	B2
3	Altri			B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)				
	C)TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO			C	C
	TOTALE T.F.R. (C)				
	<u>D) DEBITI (1)</u>				
1	Debiti da finanziamento				
a	<i>prestiti obbligazionari</i>			D1e D2	D1
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>				
c	<i>verso banche e tesoriere</i>			D4	D3 e D4
d	<i>verso altri finanziatori</i>			D5	
2	Debiti verso fornitori			D7	D6
3	Acconti			D6	D5
4	- Debiti per trasferimenti e contributi				
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>				
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>				
c	<i>imprese controllate</i>			D9	D8
d	<i>imprese partecipate</i>			D10	D9
e	<i>altri soggetti</i>				
5	Altri debiti			D12,D13, D14	D11,D12, D13
a	<i>tributari</i>				
	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza</i>				
b	<i>sociale</i>				
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>				
d	<i>altri</i>				
	TOTALE DEBITI (D)				
	<u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>				
I	Ratei passivi			E	E
II	Risconti passivi			E	E
1	Contributi agli investimenti				
a	<i>da altre amministrazioni pubbliche</i>				
b	<i>da altri soggetti</i>				
2	Concessioni pluriennali				
3	Altri risconti passivi				
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)				
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)			-	-
	CONTI D'ORDINE				
	1) Impegni su esercizi futuri				
	2) beni di terzi in uso				
	3) beni dati in uso a terzi				

4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche				
5) garanzie prestate a imprese controllate				
6) garanzie prestate a imprese partecipate				
7) garanzie prestate a altre imprese				
TOTALE CONTI D'ORDINE	-	-	-	-

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) Non comprende i debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)

Analizzando la struttura del prospetto possiamo notare che:

- la prima colonna accoglie i codici delle voci oggetto di rendicontazione patrimoniale articolate su tre livelli identificati
 - o con numeri romani (1 livello)
 - o con numeri arabi (2 livello)
 - o con lettere alfabetiche (3 livello)
- la seconda colonna accoglie la descrizione delle voci nel rispetto del piano dei conti patrimoniale già trattato nel corso del presente lavoro;
- la terza colonna presenta gli importi riferiti al 31 dicembre dell'anno oggetto di rendicontazione (Anno N);
- la quarta colonna indica gli importi provenienti dall'anno precedente (anno N-1) per un confronto.

Relativamente alla presentazione ed articolazione delle voci del conto del patrimonio, il legislatore, nell'intento di realizzare una struttura che fosse confacente non solo ad una massima chiarezza espositiva ma anche alla formazione dei nuovi inventari, ha seguito una logica di classificazione per differenti livelli:

- a) una prima, intesa a differenziare gli elementi positivi e negativi del patrimonio che sono riportati in due differenti parti del prospetto (attivo e passivo): il relativo saldo è pari al patrimonio netto dell'ente locale (se positivo) o l'eventuale deficit patrimoniale (se negativo);
- b) una seconda che classifica le attività e le passività in base alla natura ed alla funzione onde analizzarne la composizione.

B1) In particolare, per quanto concerne l'attivo patrimoniale, il criterio utilizzato dal legislatore è misto. Infatti, a fianco di una articolazione principale che riconsidera le voci secondo il criterio finanziario della liquidità, ne troviamo, in alcuni casi, un'altra che tiene conto della natura degli elementi patrimoniali attivi.

Da una attenta lettura degli schemi si nota che il legislatore ha voluto applicare lo stesso principio di destinazione sancito dal 1° comma dell'art.2424 bis del codice civile secondo il quale *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni.”*

Ne consegue che le attività patrimoniali, aventi stessa natura, possono trovare diversa allocazione in bilancio a seconda del periodo di utilizzo. Si pensi, ad esempio, ai crediti ed i titoli diversi dalle partecipazioni previsti sia nelle immobilizzazioni che nell'attivo circolante.

B2) La classificazione delle voci del *passivo*, invece, non avviene seguendo il criterio finanziario con la conseguente articolazione delle voci secondo la distinzione tra passività a medio lungo termine e a breve termine ma è caratterizzata da una esposizione per classi di valori che evidenzia nell'ordine:

- A) Patrimonio netto,
- B) Fondo Risci ed Oneri
- C) Fondo Trattamento di Fine Rapporto,
- C) Debiti (la cui articolazione è conforme alla logica di verifica della liquidità)
- D) Ratei e Risconti e contributi agli investimenti.

Anche nel caso delle passività il prospetto è molto vicino a quello previsto dal codice civile per lo Stato Patrimoniale delle imprese.

