



MINISTERO DELL'INTERNO
DIPARTIMENTO PER GLI AFFARI INTERNI E TERRITORIALI
DIREZIONE CENTRALE DELLA FINANZA LOCALE

*OSSERVATORIO PER LA FINANZA E
LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI*

**I PRINCIPI CONTABILI
PER GLI ENTI LOCALI**

Roma
Marzo 2004

I N D I C E

I PRINCIPI CONTABILI

1) FINALITÀ E POSTULATI DEI PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI LOCALI	PAG. 5
2) PRINCIPIO CONTABILE N. 1 PER GLI ENTI LOCALI - PROGRAMMAZIONE E PREVISIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO	PAG. 33
3) PRINCIPIO CONTABILE N. 2 PER GLI ENTI LOCALI - GESTIONE NEL SISTEMA DI BILANCIO	PAG. 67
4) PRINCIPIO CONTABILE N. 3 PER GLI ENTI LOCALI - IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI	PAG. 99
5) NUOVA MODULISTICA PREDISPOSTA DALL'OSSERVATORIO	PAG. 165
6) RACCOMANDAZIONI PER LA REDAZIONE DEL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE NEL RENDICONTO GENERALE DEGLI ENTI LOCALI	PAG. 175

**PRINCIPI CONTABILI
PER GLI ENTI LOCALI**

FINALITA' E POSTULATI

*Roma
Novembre 2002*

Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali *(approvati nella seduta del 4 luglio 2002)*

Quadro giuridico generale di riferimento

1. L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, dopo un lungo periodo di staticità, ha avuto un primo allineamento alla contabilità di Stato con il D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421 e poi continue modificazioni con i decreti annuali di finanza locale. Infine, con il D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 l'intera materia è stata riordinata e modernizzata con abrogazione di tutte le disposizioni precedenti. Il decreto legislativo è stato poi totalmente ricompreso nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267). Il legislatore ha previsto le necessità per gli enti locali di aggiornare i propri strumenti operativi e le proprie procedure nella materia, rinnovando regolamenti ed atti di contenuto economico-finanziario, con precise disposizioni quali quelle degli articoli 152, 153, 165, ecc. dell'ordinamento.

Si è anche dato carico di assicurare un'attività di supporto, istituendo l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, al quale ha assegnato il compito di "promuovere la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili" (art. 154, comma 2, dell'ordinamento). A tal fine, ha disposto che l'Osservatorio presenti al Ministro dell'interno almeno una relazione annuale sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione normativa e di principi contabili di generale applicazione (stesso articolo 154, comma 3, dell'ordinamento).

Lo strumento dei principi contabili appare quindi essenziale ed oltremodo moderno, per le esperienze maturate non solo nel mondo aziendale delle imprese, ma anche nel mondo degli enti pubblici nazionali e nelle organizzazioni internazionali, come viene appresso commentato.

La redazione dei principi contabili non appare in contrasto con le norme della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, in quanto i suddetti principi chiariscono la portata delle attuali disposizioni di legge vigenti e si prestano ad ogni successiva integrazione dipendente da modifiche legislative, nell'interesse degli enti locali.

I principi contabili, intesi come regole tecnico-applicative, sono la matrice del sistema generale che si definisce "di bilancio", al quale il legislatore ha connesso norme organizzatorie generali, norme di programmazione finanziaria, di previsione, di gestione, di tesoreria, di investimento, di revisione economico-finanziaria, di controllo interno, di rendiconto generale e di risanamento degli enti dissestati.

Essi si dirigono, quindi, ai responsabili delle politiche, ai responsabili dei servizi, agli agenti contabili ed al tesoriere.

Funzione e sistematica dei principi contabili

2. La funzione dei principi contabili è duplice:
 - (a) la prima è quella di interpretare in chiave tecnica le norme di legge in tema di ordinamento finanziario e contabile, secondo i fini voluti dal legislatore;
 - (b) la seconda è quella di collegare a dette norme tutte quelle alle quali direttamente od indirettamente si fa o si deve far riferimento.

3. Scopo di questo documento è di fornire un quadro generale sistematico (framework) di postulati relativi al sistema di bilancio. Tali postulati sono soggetti ad evoluzione nel tempo, al fine di essere rispondenti alle crescenti esigenze dei destinatari dei bilanci per quanto concerne la qualità dell'informazione e l'attendibilità dei valori con il mutare delle situazioni.

4. I principi contabili che specificano i singoli istituti ed adempimenti seguono le indicazioni generali di questo documento. Nel caso in cui non sia stato emesso un principio contabile specifico su una fattispecie particolare e non normata i gestori del sistema di bilancio possono affrontarla seguendo i principi generali contenuti nel presente documento.
5. Il quadro sistematico delineato è quello di:
 - (a) promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili connesse alla presentazione del sistema di bilancio, così da arrivare ad una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dell'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente e ad un agevole consolidamento dei conti pubblici come richiesto dall'art. 157 dell'ordinamento;
 - (b) assistere i gestori del sistema di bilancio, ed in particolare i responsabili di servizio finanziario, nell'applicazione delle norme e particolarmente nel considerare argomenti che devono ancora essere oggetto di un principio contabile;
 - (c) assistere i revisori nel giudicare se il sistema di bilancio è conforme a legge e quindi consentire loro di adempiere in modo adeguato alle loro funzioni;
 - (d) assistere gli utilizzatori del sistema di bilancio ad interpretare le informazioni contenute nei documenti predisposti in conformità ai principi contabili internazionali e nazionali.

Rapporti con principi contabili nazionali e principi contabili internazionali

6. I presenti postulati traggono indirizzo e sono ispirati al principio contabile n. 11 emanato dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e del Consiglio nazionale dei ragionieri. Ha anche fatto propri i principi dello IASC Framework, redatto dall'International accounting standards committee.

7. I postulati tengono conto delle indicazioni presentate in "Preface to international public sector accounting standard" e dell' "International Public Sector Accounting Standard", facendole proprie, per quanto compatibili con l'ordinamento degli enti locali.

Ambito di applicazione

8. Il quadro sistematico tratta:
- (a) le finalità dei documenti che fanno capo al sistema di bilancio;
 - (b) le caratteristiche qualitative che determinano l'utilità dell'informativa contenuta nei documenti stessi.
9. I postulati di bilancio che sono oggetto di questo principio sono da riferirsi al sistema di bilancio previsto nell'ordinamento.
10. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di programmazione di mandato:
- (a) le linee programmatiche;
 - (b) il piano generale di sviluppo;
11. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:
- (a) la relazione previsionale e programmatica;
 - (b) il bilancio annuale di previsione;
 - (c) il bilancio pluriennale;
 - (d) il piano esecutivo di gestione;
 - (e) gli allegati al bilancio di previsione.
12. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di gestione:
- (a) le variazioni di bilancio, i prelievi dal fondo di riserva e le variazioni al piano esecutivo di gestione;
 - (b) gli atti relativi alle fasi di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese (accertamento, riscossione, versamento, impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento).

-
13. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di tesoreria:
- (a) la convenzione di tesoreria;
 - (b) il giornale di cassa;
 - (c) gli atti relativi alle operazioni di cassa (ordinativo di incasso, mandato di pagamento, quietanza, ecc.);
 - (d) gli atti relativi alle operazioni di finanziamento (anticipazioni di tesoreria, delegazioni di pagamento, ecc.);
 - (e) il conto del tesoriere.
14. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di investimento:
- (a) atti di programmazione degli investimenti;
 - (b) i piani economico-finanziari;
 - (c) i documenti di attuazione di finanziamenti mediante indebitamento.
15. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di revisione economico-finanziaria:
- (a) il parere sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni bilancio;
 - (b) la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto e schema di rendiconto;
 - (c) il referto su gravi irregolarità;
 - (d) verifiche di cassa.
16. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello di controllo interno:
- (a) la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi e la salvaguardia degli equilibri di bilancio;
 - (b) i pareri dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio finanziario;
 - (c) il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria sui provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa, ecc.

17. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello rendiconto:
- (a) il conto del bilancio;
 - (b) il conto economico;
 - (c) il conto del patrimonio;
 - (d) gli allegati al rendiconto.
18. L'ente locale che segue gli indirizzi dei principi contabili è utile che lo evidenzi nella relazione previsionale e programmatica e nella relazione al rendiconto della gestione.

Gli utilizzatori e le loro esigenze informative

19. Tra gli utilizzatori del sistema di bilancio vi sono cittadini, consiglieri e amministratori, organi di controllo ed enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori ed altri creditori. Essi usano il sistema di bilancio per soddisfare alcune delle proprie diverse esigenze informative. Tra queste si possono citare:
- (a) *Cittadini*. I cittadini hanno il diritto di disporre di un documento che permetta loro di comprendere quali sono i concreti indirizzi dell'amministrazione (in termini di servizi, della loro efficacia e dei loro costi), i livelli di pressione fiscale programmati e realizzati dall'ente locale, i risultati delle politiche pubbliche del territorio;
 - (b) *Consiglieri ed amministratori*. Il consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo ed ha competenza in relazione agli atti fondamentali, tra cui «programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, rendiconto...» (art. 42, c. 2, T.U.). È chiaro che questa attribuzione può essere pienamente esercitata solo se il sistema di bilancio è predisposto in modo tale da fornire una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dei risultati dell'azione amministrativa dell'ente;

- (c) *Organi di controllo ed altri enti pubblici*, il sistema di bilancio rappresenta un documento essenziale per la comprensione del funzionamento dell'amministrazione. Gli enti pubblici e così pure gli organi di controllo devono poter disporre di una informazione che permetta loro di comprendere quale sia l'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente, così da poter assumere in modo consapevole i propri comportamenti in relazione a ciò;
- (d) *Dipendenti*. I dipendenti ed i loro gruppi di rappresentanza hanno interesse ad avere informazioni in merito ai programmi ed all'andamento economico, finanziario e patrimoniale dell'ente locale. In particolare i responsabili di servizio hanno la necessità di disporre di uno strumento che consenta loro di comprendere e quindi realizzare gli indirizzi programmatici dell'ente e verificarne i risultati;
- (e) *Finanziatori*. I finanziatori sono interessati alle informazioni che possano metterli in grado di capire se i loro finanziamenti e i relativi interessi saranno pagati alle scadenze stabilite. L'istituto del dissesto, di cui al titolo VIII del T.U., rende particolarmente pressante l'interesse dei finanziatori in merito all'andamento finanziario dell'ente;
- (f) *Fornitori ed altri creditori*. I fornitori e gli altri creditori commerciali sono interessati alle informazioni che possono metterli in grado di valutare la solvibilità dell'ente. Anche per fornitori ed altri creditori l'istituto del dissesto rende indispensabile avere notizia dell'andamento dell'ente.

Le finalità del sistema di bilancio

20. Le finalità del sistema di bilancio sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento finanziario dell'ente a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori nel processo di decisione politica, sociale ed economica.

21. Più in dettaglio, il sistema di bilancio deve assolvere molteplici funzioni:
 - (a) una funzione politico-amministrativa;
 - (b) una funzione economico-finanziaria;
 - (c) una generale funzione informativa.
22. Sotto il profilo politico-amministrativo, i documenti contabili sono lo strumento essenziale per l'esercizio della prerogative di indirizzo e di controllo che il consiglio dell'ente, organo politico, deve esercitare sulla giunta, organo esecutivo.
23. Si sottolinea che la corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del sindaco o presidente, transita attraverso le linee programmatiche comunicate all'organo consultivo, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell'ente – da considerare quale programma di mandato – ed infine si sostanzia nei documenti della programmazione, relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, nella previsione del bilancio annuale e, infine, nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione, quando è obbligatorio.
24. Alla funzione di autorizzazione attribuita al sistema di bilancio è connessa quella economico-finanziaria, che consiste nell'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e nella verifica del loro corretto impiego. Ne consegue un ruolo di indirizzo e di guida dell'azione esecutiva, di coordinamento dell'attività stessa e della sua rendicontazione.
25. Il sistema di bilancio preparato a tali scopi soddisfa le esigenze comuni della gran parte degli utilizzatori ed assolve quindi ad una più generale funzione informativa. Per altro, il sistema di bilancio non fornisce tutte le informazioni di cui gli utilizzatori potrebbero aver bisogno per prendere decisioni poiché l'informativa è ridotta a:
 - (a) informazioni finanziarie, attraverso il bilancio annuale e pluriennale;

- (b) informazioni di carattere finanziario e quali-quantitativo attraverso la relazione previsionale e programmatica.
26. Ai fini dell'assunzione delle decisioni è essenziale fornire informazioni anche in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria, nonché sugli andamenti economici programmati dell'ente, non potendosi ritenere soddisfacente il raggiungimento del pareggio finanziario complessivo, come disposto dall'art. 162 c. 6 del T.U., per la formulazione di un giudizio razionale sul futuro andamento dell'ente.
 27. La realizzazione dell'equilibrio economico è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali dell'ente. L'equilibrio economico a valere nel tempo è quindi un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la stessa funzionalità dell'ente locale. Pertanto, la tendenza al pareggio economico deve essere ritenuta un obiettivo di gestione per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente da sottoporre a costante controllo.
 28. È pertanto necessario considerare la logica economica come prioritaria e predisporre una documentazione informativa supplementare di natura patrimoniale ed economica da allegare alla relazione previsionale e programmatica.
 29. È compito del sistema di bilancio dare indirizzi ed assistenza nelle operazioni della gestione, di tesoreria, di investimento, di revisione economico-finanziaria, di controllo interno e di risanamento degli enti dissestati.
 30. In un'ottica aziendale assume particolare rilievo il ruolo del rendiconto, perché permette una concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e di realizzazione dei programmi e del rispetto degli equilibri economici e finanziari.
 31. La finalità del rendiconto è quella di fornire informazioni in merito al grado di attuazione dei programmi, alla situazione patrimoniale-

finanziaria, all'andamento economico ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un ente locale a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori del rendiconto nel loro processo di decisione politica, sociale ed economica.

32. Il rendiconto deve soddisfare le esigenze comuni della gran parte degli utilizzatori. Per altro, il rendiconto non fornisce tutte le informazioni di cui gli utilizzatori potrebbero aver bisogno per prendere le loro decisioni poiché riflette per lo più gli effetti economici e finanziari di eventi passati.
33. Il rendiconto, in aggiunta, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'amministrazione. In questo quadro assume un ruolo essenziale la relazione al rendiconto della gestione che deve fornire le informazioni quali-quantitative necessarie ad una comprensione dell'andamento dell'ente che sia significativo non solo del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari ma anche del complessivo grado di benessere sociale raggiunto.

Postulati del sistema di bilancio secondo l'ordinamento finanziario e contabile

34. Secondo l'art. 162, c. 1 del T.U. «gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità».
35. Questi principi, con la precisazione di cui si dirà per il pareggio finanziario, hanno valenza generale e riguardano quindi tutto il sistema di bilancio e non solo il bilancio di previsione. I postulati individuati dalla norma sono dunque i seguenti:
 - (a) Unità
 - (b) Annualità
 - (c) Universalità

- (d) Integrità
- (e) Veridicità ed attendibilità
- (f) Pareggio finanziario
- (g) Pubblicità

Principio dell'unità

- 36. L'ente locale è una entità giuridica unitaria. Unitario, pertanto, deve essere il suo bilancio di previsione ed il rendiconto.
- 37. Ancora, i documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa.
- 38. È quindi il complesso delle entrate che finanzia l'ente pubblico e che serve a far fronte al complesso delle sue spese.

Principio dell'annualità

- 39. I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione, che coincide con l'anno solare.

Principio dell'universalità

- 40. Il principio dell'universalità rafforza quello di unità. È necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le operazioni ed i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali, riconducibili all'ente locale, al fine di presentare una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente.
- 41. Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dall'ente locale o

da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che transitano fuori dal bilancio.

42. Sono altresì inammissibili le contabilità separate ove le operazioni che le riguardano non siano ricondotte alle grandezze del sistema di bilancio dell'ente.
43. Rispetta il principio di universalità, anche se non è un obbligo di legge, la redazione di un rendiconto consolidato dell'ente locale. L'Osservatorio si riserva di emanare un apposito principio in argomento.
44. Non è infatti sufficiente a fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente, il rispetto dell'art. 172, c. 1 lettera b) del T.U., che richiede come allegato al bilancio di previsione «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».

Principio dell'integrità

45. Questo principio rappresenta un rafforzamento in chiave formale di quanto dettato dal principio dell'universalità.
46. Si richiede che nel bilancio di previsione e nel rendiconto non vi siano compensazioni di partite. È quindi vietato iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate.
47. Lo stesso principio deve essere seguito nella redazione del rendiconto, e si applica quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Principio della veridicità ed attendibilità

48. Il legislatore ricorrendo ai termini «veridicità» ed «attendibilità», fa esplicito riferimento, al principio internazionale del *true and fair view*, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la richiesta di «rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio».
49. Le informazioni, per essere utili, devono essere attendibili. Un'informazione ha la qualità dell'attendibilità quando è scevra da errori rilevanti e pregiudizi e può quindi essere considerata dagli utilizzatori come fedele rappresentazione di ciò che essa tende, o dovrebbe tendere, a rappresentare.
50. Dal principio della veridicità discendono numerosi postulati di bilancio che il legislatore non esplicita e che verranno precisati nel seguito del documento in oggetto.

Principio del pareggio finanziario

51. Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, considerando quindi tutte le entrate e tutte le spese. Questo principio, come rilevato dall'art. 193 del T.U., ha effetti di gestione sugli equilibri finanziari e quindi si riflette sul risultato di gestione.
52. Inoltre, a norma dell'art. 162, c. 6, T.U., «le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge».

53. Si parla, con riferimento a ciò, del divieto di presentare in disavanzo la «situazione corrente». Tale denominazione sostituisce, correttamente, quella di «situazione economica» prima utilizzata, onde evitare confusione terminologica tra concetti finanziari ed economici.

Principio della pubblicità

54. Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'ente rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.
55. L'articolo 162, c. 7 del T.U., dà agli enti locali la possibilità di precisare il diritto all'informazione attraverso lo statuto ed i regolamenti.

Postulati del sistema di bilancio secondo i principi contabili

56. I principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che stabiliscono l'individuazione dei fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori nel sistema di bilancio, funzionale allo svolgimento dei processi di programmazione e di controllo.
57. I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati e principi contabili applicati.
58. I postulati del bilancio costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono informarsi i principi contabili applicati alle singole poste di sistema di bilancio.

59. I principali postulati sono i seguenti:
- (a) Comprensibilità (chiarezza)
 - (b) Significatività e rilevanza
 - (c) Informazione attendibile
 - (d) Coerenza
 - (e) Attendibilità e congruità
 - (f) Ragionevole flessibilità
 - (g) Neutralità (imparzialità)
 - (h) Prudenza
 - (i) Comparabilità
 - (j) Competenza finanziaria
 - (k) Competenza economica
 - (l) Conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili
 - (m) Verificabilità dell'informazione
60. I principi contabili applicati costituiranno oggetto di documenti separati.

Principio della comprensibilità

61. Il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permettere la lettura per programmi, servizi ed interventi.
62. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità della simbologia contabile. Questa deve essere accolta nella relazione previsionale e programmatica nel caso del bilancio di previsione e nella relazione al rendiconto della gestione nel caso del consuntivo. Tuttavia l'informativa fornita non deve essere eccessiva e superflua.

63. Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività dell'ente locale, degli aspetti contabili e la volontà di esaminare l'informazione con normale diligenza.

Principio della significatività e rilevanza

64. Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.
65. Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla congruità economica e finanziaria, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto.
66. Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.
67. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

Principio della informazione attendibile

68. L'informazione possiede la qualità dell'attendibilità se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e quando gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa come rilevazione fedele di ciò che si intende rappresentare o di quanto si può ragionevolmente ritenere che essa rappresenti.
69. Tanto più l'informazione è significativa, tanto più si deve evitare che la sua rappresentazione sia potenzialmente ingannevole.
70. Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare o che può ragionevolmente ritenere che essa rappresenti.

Principio della coerenza

71. Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.
72. La coerenza interna implica:
 - (a) in sede preventiva, che la relazione previsionale e programmatica sia conseguente alla pianificazione dell'ente;
 - (b) in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
 - (c) in sede di rendiconto, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.
73. Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.

74. La coerenza esterna comporta una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica.

Principio della attendibilità e congruità

75. L'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese ha un valore essenziale per la corretta gestione dell'ente, per salvaguardare l'equilibrio di bilancio e prevenire il possibile dissesto.
76. L'attendibilità e la congruità devono essere dimostrate con valutazioni, analisi, descrizioni e verificate dall'organo di revisione dell'ente.
77. La congruità delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali.
78. L'attendibilità delle entrate deve essere valutata:
- (a) in sede di previsione in relazione alla accertabilità delle stesse tenendo conto degli atti che predeterminano il diritto alla riscossione, di idonei ed obiettivi elementi di riferimento, nonché su fondate aspettative di acquisizione ed utilizzo delle risorse;
 - (b) in sede di rendiconto in relazione alla effettiva esigibilità dei residui attivi.

Principio della ragionevole flessibilità

79. I documenti previsionali non debbono essere interpretati come immodificabili perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.
80. Per contro anche un eccessivo ricorso a strumenti di flessibilità va visto come fatto negativo in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

81. È necessario che nella relazione al rendiconto della gestione si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a delle variazioni di bilancio.

Principio della neutralità

82. Per essere affidabile, l'informazione contenuta nel sistema di bilancio deve essere neutrale, ovverosia scevra da distorsioni preconcette. Il sistema di bilancio non è neutrale se, tramite la scelta delle informazioni o la presentazione delle stesse è in grado di influenzare artificiosamente il processo decisionale o di giudizio al fine di ottenere un predeterminato risultato o esito.
83. La redazione dei documenti contabili deve perciò fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio e soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.
84. La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione del sistema di bilancio deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del procedimento di formazione del sistema di bilancio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Principio della prudenza

85. Il principio della prudenza deve trovare applicazione in tutto il sistema di bilancio.

86. Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate che si prevede siano accertabili nel periodo amministrativo considerato, mentre devono rientrare nelle spese tutti gli oneri che si prevede di dover impegnare.
87. Nel rendiconto il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutti gli oneri anche se non definitivamente sostenuti devono essere riflessi nei documenti contabili.
88. Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile e non corretto.
89. Il principio della prudenza, pertanto, non deve portare ad una arbitraria riduzione di entrate e proventi, bensì a quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione del sistema di bilancio.
90. L'applicazione del principio della prudenza comporta che gli elementi componenti le poste o voci delle attività o passività siano valutati individualmente per evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e profitti che non devono essere riconosciuti in quanto non realizzati.

Principio della comparabilità

91. Gli utilizzatori devono essere in grado di comparare il sistema di bilancio di un ente locale nel tempo al fine di identificare gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori inoltre devono essere in grado di comparare il sistema di bilancio di diversi enti locali al fine di valu-

- tarne le relative situazioni patrimoniali e finanziarie, gli andamenti economici e i cambiamenti della relativa situazione patrimoniale e finanziaria. Perciò la valutazione e l'esposizione degli effetti finanziari di operazioni e altri eventi tra loro simili devono essere iscritte in sistema di bilancio da parte di un ente in modo coerente, nel corso del tempo per lo stesso ente e in modo coerente tra diversi enti.
92. Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione del sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti. Gli utilizzatori hanno bisogno di essere in grado di identificare le differenze tra i principi contabili per operazioni e altri eventi tra loro simili usati da esercizio ad esercizio. La conformità ai principi contabili, inclusa l'informativa su quali principi contabili sono impiegati, aiuta ad ottenere tale comparabilità.
93. Nell'ambito dello stesso ente la comparabilità dei bilanci a date diverse è possibile se sussistono le seguenti condizioni:
- (a) la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
 - (b) i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
 - (c) i mutamenti strutturali (quali l'esternalizzazione di un servizio) e gli eventi di natura straordinaria sono chiaramente evidenziati.
94. Il requisito di comparabilità non deve essere confuso con la mera uniformità e non deve essere consentito che divenga un impedimento all'introduzione di migliori principi contabili. Non è appropriato che un ente continui a contabilizzare nel medesimo modo

un'operazione od un evento se il criterio adottato non rispetta le caratteristiche qualitative della significatività e dell'attendibilità.

Principio della competenza finanziaria

95. La "Preface to International Public Sector Accounting Standard" dichiara come suo scopo quello di delineare un sistema di bilancio per le aziende pubbliche fondato esclusivamente sulla logica della competenza economica. Si condivide tale orientamento e si giudica che a ciò si debba tendere ma, nel rispetto di un ruolo di interpretazione ed integrazione della norma, si prende atto del dettato di legge, che ad oggi prevede la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici.
96. La competenza finanziaria è il criterio con il quale le entrate e le spese si riconducono al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno).
97. L'accertamento, a norma dell'art. 179 del T.U., costituisce la prima fase di gestione dell'entrata, mediante la quale 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.
98. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene costituito il vincolo sugli stanziamenti di bilancio, nell'ambito della disponibilità esistente, in relazione ad una obbligazione giuridica e sia determinata la somma da pagare, il soggetto titolare del vincolo con l'ente e la ragione di tale vincolo.

Principio della competenza economica

99. Il principio della competenza economica è un postulato proprio della contabilità economico-patrimoniale ed è pertanto riferibile ai

soli prospetti di natura economica e patrimoniale, in particolare al conto economico ed al conto del patrimonio. È essenziale il suo rispetto per la redazione del prospetto di conciliazione.

100. Va però osservato che l'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è prevalente nella considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. Ne consegue che i valori finanziari, a preventivo, devono esprimere la dimensione finanziaria di fatti economici previamente valutati.
101. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.
102. La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio.
103. I principi che informano la rilevazione e la rappresentazione dei componenti positivi e negativi del risultato economico verranno sviluppati in un documento separato. Vengono qui di seguito precisati alcuni principi generali.
104. I proventi ed i ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:
 - (a) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
 - (b) 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.I proventi tributari ed i trasferimenti si considerano conseguiti con riferimento ai relativi accertamenti dell'entrata effettuati nell'esercizio.
105. I costi ed oneri devono essere correlati con i proventi ed i ricavi dell'esercizio o con lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta

correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai proventi dell'esercizio i relativi costi siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

- (a) 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;
- (b) 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;
- (c) 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:
 - 1. i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura;
 - 2. viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti;
 - 3. l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.

106. Al principio della competenza economica è strettamente connesso il processo di valutazione.

107. Le valutazioni economiche riferite a costi e risultati costituiscono la base del sistema di bilancio. Le ragioni che inducono alla scelta del costo, inteso come complesso degli oneri che un ente ha effettivamente sostenuto per procurarsi un dato bene, possono così riassumersi:

- (a) il costo non rappresenta soltanto la spesa sostenuta per l'acquisizione dei beni, ma rappresenta anche il valore delle loro

qualità funzionali ed è quindi espressione del loro valore di funzionamento;

- (b) il criterio del costo è quello che lascia minor latitudine agli apprezzamenti soggettivi;
- (c) il criterio del costo deve essere di facile applicabilità ed attuazione.

108. Il costo è un criterio di valutazione e non un valore inderogabile del sistema di bilancio. Il costo è un metodo informativo del valore. Il procedimento di valutazione parte dal costo originario che misura la funzionalità originaria dei beni, ma la deve continuamente riesaminare per determinare la misura residua.

Principio della conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili

109. Tutto il processo di formazione del sistema di bilancio si informa a corretti principi contabili. I principi contabili sono redatti dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Ove non sia stato predisposto un principio contabile nazionale si può fare riferimento ai presenti postulati.

Principio della verificabilità dell'informazione

110. L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal sistema di bilancio deve essere verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto anche degli elementi soggettivi.

**PRINCIPIO CONTABILE N. 1
PER GLI ENTI LOCALI**

**PROGRAMMAZIONE E
PREVISIONE NEL SISTEMA
DEL BILANCIO**

*Roma
Luglio 2003*

Principio contabile n. 1

Programmazione e previsione nel sistema di bilancio

(approvato nella seduta del 3 luglio 2003)

Quadro giuridico di riferimento

1. Il presente principio contabile è finalizzato a chiarire i contenuti delle norme che presiedono alle materie della previsione e della programmazione, la cui funzione è determinante per la corretta impostazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali, alla luce delle finalità assegnate al sistema di bilancio.
Il principio contabile rispetta i dettati del documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*", che statuisce i postulati ed i principi generali a cui deve attenersi ogni forma di documentazione economico-finanziaria dell'ente locale. Tale documento deve peraltro intendersi come integralmente richiamato al fine di consentire la piena e corretta applicazione di questo principio.
2. La materia della previsione e della programmazione trova attualmente il suo fondamento nella parte seconda del testo unico sull'ordinamento finanziario e contabile (approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, nel seguito indicato come Tuel), nel relativo regolamento (D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194) e nelle norme sull'applicazione del patto di stabilità interno agli enti locali (da ultimo contenute nella legge 27 dicembre 2002, n. 289)

La programmazione e la sua rappresentazione nel sistema di bilancio

3. L'attività di programmazione è il processo di analisi e valutazione, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, della

possibile evoluzione della gestione dell'ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e programmi futuri. Deve essere rappresentata negli schemi di programmazione e previsione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto e rappresenta il «contratto» che il governo politico dell'ente assume nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio stesso. L'attendibilità, la congruità e la coerenza dei bilanci è prova della affidabilità e credibilità dell'Amministrazione. Gli utilizzatori del sistema di bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi.

4. Il sistema di bilancio deve rispettare i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile e dai postulati contabili.

Secondo l'ordinamento ed i principi contabili i documenti che costituiscono parte del sistema di bilancio, a livello di programmazione di mandato, sono:

- (a) le linee programmatiche;
- (b) il piano generale di sviluppo.

Inoltre, il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:

- (a) la relazione previsionale e programmatica;
- (b) il bilancio annuale di previsione;
- (c) il bilancio pluriennale;
- (d) il piano esecutivo di gestione;
- (e) gli allegati al bilancio di previsione.

Nella formalizzazione del processo di previsione e programmazione all'interno del sistema di bilancio occorre tenere conto di tre elementi chiave, che sono propri dell'ordinamento finanziario e contabile:

- (a) la valenza pluriennale del sistema;
- (b) la lettura non solo contabile dei documenti;

- (c) la necessaria coerenza ed interdipendenza dei vari segmenti del sistema di bilancio.

Valenza pluriennale del sistema di bilancio

5. Il rispetto del principio costituzionale del buon andamento, e dei conseguenti criteri di efficienza, efficacia ed economicità, la crescente autonomia finanziaria e quindi la conseguente minore dipendenza degli enti locali dai trasferimenti di risorse da parte di altri soggetti pubblici, i nuovi compiti trasferiti o delegati agli enti locali o comunque assunti dagli stessi, i vincoli conseguenti dal patto di stabilità nonché la crescente complessità del quadro ambientale, rendono necessaria una seria e consapevole attività di programmazione. In questo contesto la durata annuale dell'esercizio è insufficiente a realizzare una adeguata attività di programmazione che consenta poi di verificarne la realizzazione. L'attenzione agli aspetti pluriennali della programmazione va al di là, quindi, della pur importante novità del carattere "autorizzatorio" del bilancio pluriennale, significando reale attenzione alla corretta programmazione ed al corretto utilizzo delle risorse, incisività ed affidabilità dei programmi e chiarezza degli obiettivi definiti da ciascun ente.
6. Il "sistema di bilancio" degli enti locali è stato a lungo visto come mero adempimento di legge, con la conseguenza che l'aspetto contabile ha oscurato gli aspetti programmatici e gestionali del sistema e che si è radicato un diffuso disinteresse da parte degli operatori appartenenti a settori diversi da quello contabile alla concreta predisposizione ed attuazione del bilancio di previsione. Al contrario, il bilancio di previsione è il documento centrale del ciclo di programmazione e controllo dell'ente e deve assolvere contemporaneamente le funzioni di tipo politico-amministrativo, economico-finanziario ed informativo, e particolarmente deve esprimere con chiarezza e precisione gli obiettivi, l'impegno finanziario e la sostenibilità dello stesso. La correttezza del processo di

previsione e programmazione seguito dall'ente è parte costitutiva del ciclo di programmazione e controllo, e deve essere patrimonio comune di tutti i settori dell'ente.

Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio

7. Il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione e con il quadro economico-finanziario.

Il Tuel ha disegnato un sistema nel quale:

- (a) la componente contabile è solo una delle componenti di formazione e lettura del bilancio;
- (b) le competenze contabili ed amministrative diventano una esigenza comune di tutti i soggetti preposti alla programmazione ed alla gestione dell'ente.

L'introduzione della contabilità patrimoniale ed economica, con elementi di contabilità analitica, unitamente ad una esposizione chiara degli obiettivi da conseguire e delle risorse disponibili, rendono possibile il coinvolgimento di tutti gli operatori all'interno dell'ente locale, la loro effettiva responsabilizzazione, e la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa verso l'esterno.

Il documento *"Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali"* richiede al sistema di bilancio il rispetto del principio di coerenza. Ciò implica una considerazione "complessiva" del sistema di bilancio, un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi, descrittivi, di politiche, di obiettivo - inclusi nei documenti di programmazione, tale da spiegare con sempre maggiori dettagli l'azione amministrativa futura.

Come previsto dal documento ora detto "occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi".

Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.

Il rispetto del postulato della coerenza comporta che la stessa deve essere assicurata anche quando i contenuti dei documenti previsionali vengano modificati nel succedersi della programmazione annuale.

Utilizzo dei modelli di bilancio

8. L'autonomia degli enti locali in fase di programmazione non può prescindere dal rispetto dei postulati ed in particolare dal principio della comprensibilità finalizzato a fornire una omogenea informazione nei confronti dei diversi destinatari del sistema di bilancio. Ne deriva che il corretto utilizzo dei modelli previsti dalla legge rappresenta un'attuazione del postulato della comprensibilità ed è quindi un elemento imprescindibile per l'applicazione dei principi contabili, in quanto consente l'effettiva intelleggibilità e comparabilità del sistema di bilancio.
9. Una particolare raccomandazione va formulata per i comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti per i quali la legge consente forme semplificate, che vanno dalle modalità semplificate di redazione del bilancio (per i comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti) all'esonero dall'utilizzare il Piano esecutivo di gestione. È utile approfittare di queste agevolazioni formali, che riducono notevolmente il carico degli adempimenti.

Gli strumenti della programmazione di mandato

10. Gli strumenti della programmazione di mandato sono costituiti:
 - (a) dal documento sulle linee programmatiche di mandato;
 - (b) dal piano generale di sviluppo.

Le linee programmatiche di mandato

11. Il Tuel ha mantenuto l'obbligo, per tutti gli enti locali, di presentare al Consiglio i contenuti della programmazione di mandato entro il termine previsto dallo Statuto, quale primo adempimento programmatico spettante al Presidente della provincia o al Sindaco. Alla discussione consiliare non segue una votazione, ma vengono annotate le posizioni dei singoli e dei gruppi, al fine di poterne tenere conto nella redazione del piano generale di sviluppo dell'ente.

Il piano generale di sviluppo

12. Il piano generale di sviluppo dell'ente è previsto come documento obbligatorio dall'art. 165, comma 7 del Tuel. Esso comporta il confronto delle linee programmatiche, di cui all'art. 46, con le reali possibilità operative dell'ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare. Ne consegue che la sua predisposizione richiede l'approfondimento, dei seguenti temi:
- (a) le necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
 - (b) le possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre le risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
 - (c) il contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare, indicazioni circa il loro costo in termini di spesa di investimento ed i riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni del mandato;
 - (d) le disponibilità di mezzi straordinari;
 - (e) le disponibilità in termini di indebitamento;
 - (f) il costo delle operazioni finanziarie e le possibilità di copertura;
 - (g) la compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità interno.

Il piano generale di sviluppo dell'ente deve essere deliberato dal Consiglio precedentemente al primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, e antecedentemente alla definizione in Giunta della programmazione triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale dei lavori pubblici, che diversamente finiscono col contenere indicazioni irrealistiche. Successivamente deve essere verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione prima dell'approvazione del bilancio annuale.

È assai utile prevedere l'indizione di una specifica sessione consiliare della programmazione, da tenere prima della decisione di Giunta sulla programmazione, che così ha un quadro generale di riferimento da parte dell'organo competente.

Altri strumenti di programmazione

13. Per alcuni settori d'intervento sono richiesti specifici atti di programmazione preliminari alla previsione annuale e pluriennale ed in particolare:
 - (a) per i lavori pubblici, il programma triennale di cui all'art. 14, comma 11 della legge 11/2/1994, n. 109 e successive modificazioni;
 - (b) per il personale dipendente, la programmazione triennale del fabbisogno di personale disposta dall'art. 91, del Tuel e dall'art. 39, comma 1, della legge 27/12/97, n. 449.

Programmazione triennale dei lavori pubblici

14. La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e dei suoi aggiornamenti annuali, nel rispetto degli strumenti di programmazione di mandato e della normativa urbanistica.
I lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e loro finanziamento.

Lo schema di programma triennale ed elenco annuale devono essere annualmente adottati o aggiornati entro il 30 settembre di ogni anno, da parte dell'organo esecutivo e resi pubblici mediante affissione per almeno sessanta giorni consecutivi. È opportuno, considerata la valenza dell'atto sul territorio e sull'ambiente, che sia integrata la pubblicazione obbligatoria con ulteriori forme d'informazione ai cittadini.

Ogni ente locale deve analizzare, identificare e quantificare gli interventi e le risorse reperibili per il loro finanziamento.

Il quadro delle disponibilità finanziarie deve tenere conto degli accantonamenti necessari per accordi bonari, lavori urgenti e per l'aggiornamento del programma nei successivi esercizi.

Il programma deve in ogni modo indicare:

- (a) le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dall'art. 14, comma 3, della legge n. 109/1994 e dagli artt. 5 e 6 del decreto ministeriale 21 giugno 2000;
- (b) la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo.

La programmazione dei lavori pubblici deve essere integrata da una corrispondente analisi dei fabbisogni finanziari generati in termini di quantità, qualità e tempistica delle fonti.

Il programma triennale ed elenco annuale devono essere approvati unitamente al bilancio di previsione ed integrano sostanzialmente la relazione previsionale e programmatica.

Programmazione triennale del fabbisogno di personale

15. L'atto di programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice delle amministrazioni locali sono tenuti ad approvare, ai sensi dell'art. 91 del Tuel, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie. Nella quantificazione della spesa si deve tenere conto degli adeguamenti retributivi previsti e prevedibili sulla base delle norme di legge, del contratto collettivo nazionale e dei contratti locali.

La previsione annuale e pluriennale deve essere coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno. L'atto di programmazione del fabbisogno di personale costituisce un allegato alla relazione previsionale e programmatica.

Gli strumenti di previsione

16. Si è detto che il sistema di bilancio include, a livello di previsione:
- (a) la relazione previsionale e programmatica;
 - (b) il bilancio annuale di previsione;
 - (c) il bilancio pluriennale;
 - (d) il piano esecutivo di gestione;
 - (e) gli allegati al bilancio di previsione.

La "previsione", pertanto, è qui intesa come l'attività di programmazione annuale, e si traduce nella documentazione contabile che viene prodotta in sede di approvazione del bilancio di previsione, nel rispetto dei postulati di bilancio presentati nel documento *"Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali"*.

La relazione previsionale e programmatica

17. Il modello della relazione previsionale e programmatica degli enti locali qui preso a riferimento è quello approvato con D.P.R. n. 326 del 3 agosto 1998.

Secondo i corretti principi contabili la redazione della relazione riveste un carattere prioritario nel processo di previsione annuale. Programmazione e previsione sono processi essenziali ai fini del rispetto dei postulati di bilancio. Non vi può essere rispetto dei principi di bilancio, a partire dalla veridicità e fino al pareggio finanziario, se non vi è programmazione.

L'approccio con il quale vengono affrontati i procedimenti di formazione dei documenti contabili dell'ente deve necessariamente partire dalla programmazione, attraverso la relazione previsionale e programmatica ed il bilancio pluriennale.

18. La relazione assume particolare rilevanza perché il suo contenuto tecnico-descrittivo può rivelarsi altamente efficace, sia in funzione dei dati, non solo finanziari, che può esporre, sia dello spazio che può riservare alle illustrazioni, alle comparazioni, alle motivazioni, non solo tecniche.

L'art. 170 del Tuel offre una elencazione puntuale dei contenuti della relazione stessa, ponendo in evidenza il carattere generale della relazione, con ciò significando che essa racchiude l'intero panorama programmatico, sia in termini di tempo – il periodo compreso nel bilancio pluriennale – sia in termini di contenuti, comprendente cioè gli aspetti finanziari ed economici, ma anche gli aspetti fisici, strutturali e politici della manovra di bilancio.

La redazione della Relazione comporta cinque momenti, o fasi, strategici e caratterizzanti:

- (a) la ricognizione delle caratteristiche generali;
 - (b) la individuazione degli obiettivi;
 - (c) la valutazione delle risorse;
 - (d) la scelta delle opzioni;
 - (e) la individuazione e redazione dei programmi e dei progetti.
19. Nella predisposizione della relazione previsionale e programmatica si devono rispettare tutti i postulati di bilancio, particolarmente quello della economicità, che comporta prima una valutazione delle attività fondata sulla considerazione dei costi e dei proventi, poi una loro ridefinizione in impegni ed accertamenti in funzione della eventuale discrasia tra il momento della competenza economica e quella della competenza finanziaria.
- Dal mancato rispetto dei postulati consegue una relazione previsionale e programmatica non corretta, che non è in grado di fornire una univoca informazione ai diversi utilizzatori sulle finalità del sistema di bilancio.
- La relazione previsionale e programmatica fa riferimento al bilancio annuale ed a quello pluriennale. Relativamente a quest'ultimo deve chiarire, nella logica dello scorrimento temporale, le ragioni per le quali i valori del secondo e del terzo esercizio vengano modificati rispetto a quanto era stato previsto nell'anno precedente.

Fasi della relazione

20. Ricognizione. La relazione previsionale e programmatica "illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche". Si rende necessario un susseguirsi di azioni volte dunque ad una sorta di censimento, o di monitoraggio, degli oggetti puntualmente elencati, che hanno valore di oggetti di informativa minima necessaria.

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

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

La ricognizione si orienta quindi al territorio, osservandone le caratteristiche fisiche, altimetriche, morfologiche; acquisendo anche informazioni sull'igiene ambientale, sugli strumenti urbanistici e programmatori vigenti, proprio in funzione del disposto del comma 7 dell'art. 170 del Tuel il quale impone la fornitura di "adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici".

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

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

21. Individuazione degli obiettivi. Completata l'azione di monitoraggio sulle varie componenti e caratteristiche dell'ente, e resi perciò cognitivi i termini della realtà sulla quale si è chiamati ad operare, spetta all'ente formulare i propri obiettivi programmatici.

Le proposte di obiettivi formulate dai vari Responsabili dei servizi devono assumere a proprio orientamento ed indirizzo:

- (a) il programma amministrativo del Sindaco o del Presidente;
- (b) le linee programmatiche comunicate all'organo consiliare;
- (c) il piano generale di sviluppo dell'ente;
- (d) i risultati della ricognizione;
- (e) le direttive generali della Giunta;
- (f) le indicazioni proprie dei servizi.

22. Valutazione delle risorse. La relazione "comprende, per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli".

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

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

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

Particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento, che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso ed in quelle degli anni successivi. Per ultimo, la valutazione delle risorse deve offrire, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico che evidenzii gli

scostamenti rispetto agli «accertamenti», tenuto conto dell'effettivo andamento degli esercizi precedenti.

La relazione deve essere coerente con il piano di sviluppo dell'ente e con gli strumenti urbanistici e relativi piani di attuazione. Nel rispetto del principio di veridicità ed attendibilità e del postulato della informazione attendibile non devono esserne acquisiti aspetti e risvolti meramente dichiarativi o irrealizzabili. La richiesta di una «valutazione» impone la puntuale individuazione dei mezzi finanziari e la loro attendibilità, alla luce del rispetto del principio della attendibilità e congruità, per tutto il periodo preso a riferimento dalla relazione, e quindi quello pluriennale.

Nella predisposizione della relazione, pertanto, è necessario effettuare una analisi preventiva per verificare il finanziamento delle spese del primo periodo, valutare gli effetti che le stesse possono produrre nei periodi successivi, ed adeguare in conseguenza la previsione dell'entità dei mezzi finanziari da reperire per i periodi corrispondenti. Ciò comporta una selezione dei mezzi finanziari da attivare, privilegiando quelli che offrano maggiori affidabilità ed elasticità. Portare le fonti di finanziamento ai regimi massimi, come un ricorso al credito al limite della delegabilità delle entrate correnti, rappresenta una pericolosa forma di irrigidimento, specie in funzione degli esercizi successivi, e crea i presupposti per ridurre il livello di veridicità.

23. Scelta delle opzioni. Partendo dai dati e dalle informazioni rilevati con la fase della ricognizione, individuati gli obiettivi programmatici, verificato che le risorse finanziarie non sono quasi mai sufficienti a perseguire tutti gli obiettivi, si impone dunque la scelta tra più opzioni.

Pur nel rispetto delle scelte «politiche» dell'amministrazione, occorre considerare i dati finanziari, vale a dire la destinazione delle risorse. In tale ottica è prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari.

La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo, intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende

destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività, o alla creazione di un nuovo servizio, indipendentemente dalla natura della spesa.

Infine la previsione di spese di investimento, per il cui finanziamento è auspicabile un ampio ricorso a risorse di parte corrente.

Nella previsione delle spese di investimento occorre riflettere sulla loro sostenibilità negli esercizi futuri. È errato dare alle stesse una accezione sempre ed esclusivamente positiva. Esse, infatti, hanno l'effetto di aumentare il livello delle spese incompressibili e quindi condizionano i bilanci di previsione dei periodi amministrativi che seguono.

24. Individuazione e redazione dei programmi e dei progetti. La fase riguarda il processo di formazione dell'indirizzo che deve portare, partendo da obiettivi generali, alla definizione di programmi e progetti per l'azione amministrativa, per la gestione e per l'organizzazione. È necessario anzitutto chiarire l'ampiezza del concetto di programma e cioè se questo rientri all'interno di ciascuna singola funzione o se si presenta di natura trasversale tra le funzioni.

La prima soluzione è la più semplice anche per la formulazione di schemi omogenei, in quanto il programma diviene una specificazione organizzativa della funzione. La seconda ha il vantaggio di assecondare meglio la volontà degli enti e la libera espressione di una parte del complessivo piano di attività dell'ente, assolutamente non comprimibile entro spazi predefiniti.

In ogni caso il programma è il cardine della programmazione e, di conseguenza, il contenuto dei programmi deve esprimere il momento chiave della predisposizione del bilancio. Il contenuto del programma è l'elemento fondamentale della struttura del bilancio ed il perno intorno a cui definire i rapporti tra organi politici (Consiglio, Giunta, Sindaco, Presidente), e tra questi e la struttura dell'ente, nonché per la corretta informazione sui contenuti effettivi delle scelte dell'amministrazione agli utilizzatori del sistema di bilancio.

Nella costruzione, formulazione e approvazione dei programmi si svolge l'attività di definizione delle scelte "politiche" che è propria del massimo organo elettivo preposto all'indirizzo e al controllo. Si

devono esprimere con chiarezza le decisioni politiche che caratterizzano l'ente e l'impatto economico, finanziario e sociale che avranno. È necessario, perciò, il riferimento al piano generali di sviluppo dell'ente.

L'art. 165 del Tuel parla di programmi anche nell'ultimo periodo del comma 5 laddove si afferma che "la parte spesa è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica". Pertanto i programmi sono contenuti:

- (a) in apposito quadro di sintesi del bilancio;
- (b) nella relazione previsionale e programmatica.

Dei programmi occorre fare analitica illustrazione perché da qui inizia il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve portare all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi e quindi della gestione e dei risultati. È quindi il necessario punto di collegamento tra indirizzo politico-amministrativo, bilancio e piano esecutivo di gestione a disposizione dei responsabili dei servizi.

Già in questa fase è possibile introdurre progetti di contenuto applicativo dei singoli programmi e che dettagliano le concrete attività da porre in essere.

La corretta definizione dei programmi e degli eventuali progetti è un momento essenziale per la "distinzione" tra indirizzo politico e amministrazione. In un quadro in cui la politica stabilisce gli obiettivi, le scelte e le mediazioni di fondo, gli indirizzi operativi, la distribuzione delle macrorisorse, lasciando, entro questi confini, autonomia alle amministrazioni per quanto riguarda le scelte di carattere gestionale. Spetta poi agli organi politici il controllo sui risultati della gestione affidata ai responsabili dei servizi.

25. Predisposizione del modello della relazione. Il D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326, ha approvato i modelli e schemi contabili relativi alla relazione previsionale e programmatica. Il modello è suddiviso in sei sezioni così rubricate:
- (a) caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente;

- (b) analisi delle risorse;
- (c) programmi e progetti;
- (d) stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti e considerazioni sullo stato di attuazione;
- (e) rilevazione per il consolidamento dei conti pubblici;
- (f) considerazioni finali sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore, agli atti programmatici della regione.

Il modello contiene indicazioni del contenuto minimo, vale a dire che lo stesso può essere liberamente integrato di altre indicazioni, di altri prospetti, di altri elementi e di altre informazioni che siano ritenuti utili ai fini della illustrazione del bilancio annuale e del bilancio pluriennale, nonché dei programmi e dei progetti negli stessi contenuti.

Questo principio ritiene dovere dell'ente locale integrare l'informativa minima richiesta ove questo sia utile per dare una rappresentazione veritiera e corretta dei futuri andamenti dell'ente e del processo di formulazione dei programmi, in coerenza con il dettato del documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*".

Per consentire la corrispondenza generale delle previsioni col bilancio pluriennale, è necessario aggiungere un prospetto nel quale si possano inserire anche gli oneri della restituzione dei prestiti.

La forma grafica è obbligatoria per le sezioni da 2 a 6, restando facoltativa per la sezione 1 riservata alle caratteristiche generali.

Il bilancio annuale di previsione

26. Il modello. Il modello di bilancio di previsione annuale, distinto per tipologia di ente (province, comuni ed unioni di comuni, comunità montane e città metropolitane), è stato approvato con il D.P.R. n. 194 del 1996. È a struttura obbligatoria, non modificabile neppure parzialmente.

Nella redazione del bilancio di previsione è fatto obbligo di rispettare i postulati di bilancio previsti dall'art. 162, c. 1 del Tuel, come

interpretati ed integrati dal documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*".

Il bilancio di previsione è corredato da una relazione della Giunta all'organo deliberante, nella quale è necessario che sia data una illustrazione esauriente ed il più possibile dettagliata delle politiche dell'ente come si esprimono nel documento e negli allegati.

27. Struttura del bilancio. L'ordinamento prevede una classificazione dell'entrata in sei titoli, secondo la fonte di provenienza, e della spesa in quattro titoli. Sono unità elementari del bilancio, la "risorsa" per le entrate e l'«intervento» per la spesa.

Con il bilancio di previsione il Consiglio, nell'ambito della sua funzione di indirizzo e di programmazione, assegna i mezzi finanziari ai servizi, la cui ulteriore specificazione spetterà poi alla giunta in sede di piano esecutivo di gestione, se previsto.

I servizi per conto di terzi sono servizi che impongono entrate e spese costituenti al tempo stesso un credito ed un debito dell'ente. Sono puntualmente definiti e sono immodificabili.

I valori compresi nel bilancio devono fare riferimento alla previsione di accertamenti ed impegni che si concluderanno entro l'anno, considerati attraverso la puntuale applicazione dei postulati.

28. La parte delle entrate nel bilancio di previsione. La parte delle entrate è ordinata come segue:

- (a) titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, ossia la natura dell'entrata;
- (b) categorie, secondo la tipologia delle entrate all'interno della fonte di provenienza;
- (c) risorse, in base all'oggetto dell'entrata, specificatamente individuato all'interno della categoria di appartenenza. Le risorse non sono definite e sono quindi rimesse alle decisioni dell'ente locale.

29. L'unità elementare dell'entrata. Per l'entrata l'unità elementare è la "risorsa", che individua specificatamente l'oggetto dell'entrata e

riguarda la dotazione di mezzi di cui l'ente può disporre al fine di impiegarli nell'esercizio della propria attività.

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

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

La risorsa, quale insieme di mezzi di cui l'ente può disporre costituisce anche scopo e fine dell'attività dell'ente rivolta all'acquisizione degli stessi. È quindi oggetto e misura della responsabilità gestionale nei servizi (risorse specifiche e proventi dei servizi) e in funzione di supporto (risorse generali).

Per questo il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata, avanzate dai vari servizi.

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

I titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica. Le funzioni ed i servizi sono commentati nei paragrafi successivi.

Le funzioni. Le funzioni individuano in modo più articolato le spese in relazione alla tipologia delle attività espletate e cioè all'oggettivo esercizio di operazioni da parte delle articolazioni organizzative dell'ente a cui le stesse sono affidate per l'ottenimento di risultati.

Le funzioni considerate nella struttura di bilancio, distinte per tipologia di ente, sono stabilite dal D.P.R. n. 194 del 1996. L'articolazione della parte spesa del bilancio nelle funzioni così individuate non è derogabile o modificabile da parte degli enti locali.

Con il bilancio e i suoi allegati sono individuate tutte le attività che l'ente prevede di svolgere nel periodo di riferimento: su di esse sono espresse le competenze degli organi di governo in termini di indirizzo e di controllo e le competenze dei responsabili gestionali in termini di svolgimento concreto delle attività e di risultato.

31. Il servizio. I servizi sono determinati dal D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono modificabili, salvo per la facoltà concessa (dall'art. 2, comma 7, del medesimo D.P.R. n. 194 del 1996) ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti ed alle comunità montane di utilizzare il "servizio prevalente", vale a dire individuare nell'ambito di ciascuna funzione un servizio che abbia carattere di prevalenza nello svolgimento delle attività riferibili alla funzione stessa ed iscrivere gli stanziamenti di spesa relativi alla funzione nei soli interventi di quel servizio.

Per servizio si può intendere sia il reparto organizzativo semplice o complesso composto di persone e mezzi per l'articolazione di un'area organizzativa dell'ente, sia le attività che vi fanno capo per l'esercizio di parte di una funzione propria dello stesso ente deputata all'erogazione di prestazioni ai cittadini (funzioni finali) ovvero a fini interni di supporto e di strumentalità (funzioni strumentali e di supporto). Il concetto di servizio consente di misurare gli effetti economici delle decisioni dei responsabili delle singole unità organizzative elementari e costituisce quindi la base dei sistemi di controllo direzionale.

A ciascun servizio è affidato, con il bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari. È auspicabile che al servizio sia affidata la gestione dell'entrata e del patrimonio. In questo modo il servizio si incardina nella mappa delle responsabilità gestionali dell'ente: sia per l'acquisizione delle risorse, se ad esso riferibili,

sia per l'impiego dei mezzi finanziari affidati in dotazione, sia per la gestione del patrimonio a esso riferibile in termini di attività e passività.

Il servizio 1-8 ha carattere residuale. Pertanto, l'ente deve essere in grado di motivare la sua utilizzazione che deve in ogni caso non essere prevalente o comunque eccessiva.

Non suddividere le spese tra i servizi interessati ma concentrarle in un unico o pochi servizi contrasta con i postulati di veridicità ed attendibilità. Comunque, l'imputazione ai diversi servizi delle previsioni di bilancio deve rispettare precisi canoni di accuratezza ed attendibilità.

Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti e per le comunità montane l'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 194 del 1996 consente di iscrivere gli stanziamenti nel servizio che abbia caratteri di prevalenza nello svolgimento delle attività.

32. L'unità elementare della spesa. L'intervento contraddistingue la tipologia e l'uso dei fattori produttivi. Gli interventi sono specificati nel D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono assolutamente modificabili. I tipi di intervento servono per specificare, qualificare e individuare le dotazioni finanziarie costituenti parte del complessivo budget del servizio.

La considerazione dei fattori produttivi e l'impiego degli stessi consente di evidenziare centri di responsabilità verticali all'interno di ogni servizio e centri di responsabilità orizzontali (personale globalmente considerato, acquisti per la generalità dei servizi, interessi passivi e così di seguito).

L'intervento è indicativo della natura economica dei fattori produttivi destinati a ciascun servizio.

Previsioni dei singoli interventi. I primi otto tipi di intervento stabiliti dall'art. 2 del D.P.R. n. 194 del 1996 per tutti i servizi (dal personale agli oneri straordinari della gestione corrente) non presentano, in linea di massima, particolari problemi di quantificazione dei relativi stanziamenti.

Per quanto riguarda il nono intervento, relativo agli ammortamenti di esercizio e collocato anch'esso in ogni servizio, va sotto-

lineato che rappresenta uno stanziamento non obbligatorio, ma comunque fondamentale per una corretta politica di autofinanziamento.

Esso non è concettualmente assimilabile con l'ammortamento di tipo economico. Rappresenta però una modalità di autofinanziamento, perché permette di accantonare quote di risorse annuali, determinate con precisi parametri (artt. 167 e 229 del Tuel), e di poterne disporre nell'esercizio successivo per sostituire, rinnovare e mantenere propri beni. Gli stanziamenti non consentono impegni e perciò le somme confluiscono nel risultato di amministrazione per trovare dall'anno successivo la propria destinazione.

I due ultimi interventi delle spese correnti, il fondo di svalutazione crediti ed il fondo di riserva, sono previsti solo per il servizio «altri servizi generali» della funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo.

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

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

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

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

La corretta distribuzione negli interventi delle previsioni di bilancio è il presupposto per la definizione, in sede di Peg, di corretti indicatori gestionali.

Collegamento del bilancio con il risultato degli esercizi precedenti

33. Il bilancio di previsione è un bilancio finanziario di competenza «mista» per effetto della previsione dell'art. 165, c. 11 del Tuel, per la quale «l'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188 del Tuel, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese».

Il risultato di amministrazione, da considerare per ogni effetto di legge, salvo deroghe di legge, è quello accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione. Esso può essere utilizzato, con l'iscrizione in bilancio, per le destinazioni espressamente previste dall'art. 187 del Tuel.

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

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

Allegati al bilancio di previsione

34. L'art. 172 del Tuel dispone che al bilancio di previsione, oltre alla relazione previsionale e programmatica ed al bilancio pluriennale, commentati in altra parte, siano allegati:

- (a) il rendiconto deliberato dal penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione;
- (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;
- (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;
- (d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109;
- (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;
- (f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia, non appena disponibile a seguito della sua approvazione con apposito decreto ministeriale.

Il bilancio pluriennale

35. Il modello. Il modello di bilancio pluriennale, distinto per tipologia di ente (province, comuni, unioni di comuni, città metropolitane e comunità montane), è stato approvato con il D.P.R. n. 194 del 1996, ed è modificabile con il regolamento di contabilità dell'ente locale.

Questo principio ritiene inopportuna l'adozione di un modello autonomo e quindi non generale.

In ogni caso il complesso delle indicazioni del bilancio pluriennale deve coincidere con quanto presentato nella relazione previsionale e programmatica.

36. Caratteristiche e finalità del bilancio pluriennale. Nel contesto della programmazione delle attività degli enti locali, il bilancio pluriennale si inserisce quale strumento essenziale di analisi finanziaria. Riveste una importanza fondamentale assieme alla relazione previsionale e programmatica, poiché attraverso questi due documenti si concretizza la capacità di programmazione di medio termine degli organi di governo degli enti locali.

Mentre la relazione previsionale e programmatica ha lo scopo di individuare un piano generale degli interventi dell'ente locale, illustrando i programmi, i progetti e le relative risorse da utilizzare, il bilancio pluriennale ha quale principale funzione la verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo e, in particolare, la copertura delle spese di funzionamento e di investimento.

Tale verifica prende in considerazione un periodo di più anni in relazione a vari elementi, fra i quali si distinguono le opere pubbliche e gli altri investimenti che usualmente comportano spese in conto capitale e oneri indotti in grado di produrre effetti finanziari anche a lunga distanza di tempo dal momento delle decisioni e di avvio dell'intervento. Vi sono inoltre alcune fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

I riflessi finanziari delle decisioni già prese e delle altre da effettuare, come descritte nella relazione previsionale e programmatica, debbono essere attentamente vagliati per la corretta elaborazione del bilancio pluriennale; ciò per rispettare i principi della veridicità e della coerenza delle previsioni di bilancio.

L'attendibilità e la veridicità del bilancio pluriennale discendono quindi dall'esistenza di una valida ed efficace programmazione, che si traduce nell'individuazione di "programmi" da specificare nella relazione previsionale e programmatica.

Il bilancio pluriennale è bilancio di competenza finanziaria e prende in considerazione le entrate e le uscite per le quali si prevede sorga il diritto all'accertamento e l'obbligo all'impegno, senza tenere conto dei rispettivi momenti successivi dell'incasso e del pagamento.

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

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

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

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

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

È necessario assicurare la coerenza e la conciliazione finanziaria fra previsioni pluriennali e programma triennale dei lavori pubblici e programmazione triennale del fabbisogno del personale.

38. Struttura del bilancio pluriennale. Il bilancio pluriennale per la parte entrata comprende il quadro dei mezzi finanziari che, per ciascuno degli anni considerati, si prevede di destinare:
- (a) alla copertura di spese correnti;
 - (b) al finanziamento di spese d'investimento, con indicazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento.

Si rilevano per ciascun programma, titolo, servizio e intervento, l'ammontare delle spese correnti di gestione, suddivise tra spese consolidate (CO) e di sviluppo (SV), anche derivanti dall'attuazione delle politiche d'investimento, nonché le spese d'investimento previste (IN); tutto ciò distintamente per ognuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale.

Ogni programma o servizio rileva gli interventi suddivisi per titoli, con il totale per titoli ed il totale finale per l'intero programma o servizio.

39. Durata del bilancio pluriennale. La durata del periodo contemplato dal bilancio pluriennale è pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni. La durata del periodo analizzato dal bilancio pluriennale coincide, inoltre, con quella della relazione previsionale e programmatica. Il primo esercizio indicato nel bilancio pluriennale coincide con il periodo preso in considerazione dal bilancio annuale.

L'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio pluriennale. Pertanto, ogni anno rileva un periodo di tempo traslato in avanti di un esercizio finanziario e deve pertanto essere aggiornato in sede di approvazione del bilancio di

previsione, visto che il primo esercizio del bilancio pluriennale coincide con l'esercizio contemplato dal bilancio annuale.

Deve essere posta particolare attenzione agli impegni pluriennali già assunti che debbono essere rideterminati in ragione di ogni anno previsto dal bilancio pluriennale per effetto della scorrevolezza dello stesso. Si fa riferimento, in particolare, oltre agli impegni sul bilancio pluriennale veri e propri, anche alle spese derivanti da scelte pregresse, ma che si manifestano in anni successivi oltre al periodo indicato nel bilancio pluriennale come, ad esempio, gli oneri indotti degli investimenti. Vi sono, poi, le spese che per loro natura ricadono anche negli anni successivi come, ad esempio, le rate di ammortamento dei mutui ed i premi assicurativi. Tutte le fattispecie su indicate devono essere vagliate e rimodulate ogni anno per la corretta determinazione degli stanziamenti di spesa da inserire nel bilancio pluriennale.

Si evidenzia l'importanza di questa fase di previsione, poiché dalla correttezza di queste operazioni deriva direttamente la veridicità e l'attendibilità, nonché il rispetto degli equilibri del bilancio stesso. Emerge, in tale ambito, la competenza del responsabile del servizio nell'indicare correttamente le previsioni di spesa dei servizi di propria competenza ed anche la successiva responsabilità di verifica e di controllo da parte del responsabile del servizio finanziario.

Il piano esecutivo di gestione

40. Il piano esecutivo di gestione (Peg), annuale o pluriennale, rappresenta lo strumento attraverso il quale si mettono in evidenza i piani operativi di conseguimento delle risorse, nonché di impiego e combinazione degli interventi (fattori produttivi), distinguendoli dalla pianificazione strategica e dalla programmazione. È uno strumento riservato ed obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti. Laddove sia utilizzato da comuni di minore dimensione esso non si deve limitare, come accade, alla sola ripartizione degli interventi in capitoli, ma deve

recare l'indicazione degli obiettivi gestionali e dei relativi parametri di misurazione, che sono caratteristiche fondamentali di questo strumento. Non è assolutamente corretto utilizzare il Peg, solo per conservare l'impianto contabile basato sui capitoli, come viene spesso sollecitato dai fornitori di software provvisti di pacchetti applicativi idonei solo per le esigenze dei comuni di maggiore dimensione.

La predisposizione di tale documento spetta alla giunta e si inquadra nell'ambito dei poteri di indirizzo/controllo propri degli organi di governo politico.

Il Peg deve ricomprendere tutte le entrate e le spese di bilancio, per attività ricorrenti, progetti ed investimenti.

Il Peg individua gli obiettivi specifici della gestione da raggiungere: a tal fine il documento si compone di una parte descrittiva e di un'analisi quantitativa basata su elementi aventi natura extra-contabile che corredano gli elementi di tipo economico-finanziario previsti.

Il conseguimento dei menzionati obiettivi è affidato ai responsabili dei diversi servizi, che sono i gestori di ciascun aspetto dell'attività dell'ente e che ricevono a tal fine le dotazioni di mezzi (risorse materiali e finanziarie, nonché risorse umane) necessarie per lo svolgimento dei compiti loro assegnati.

Il comma 2 del medesimo art. 169 del Tuel prevede il dettaglio:

- (a) delle risorse dell'entrata in capitoli, individuati suddividendo ulteriormente le diverse voci nell'ambito dello stesso oggetto;
- (b) degli interventi in capitoli, da effettuare tramite un'ulteriore suddivisione all'interno delle rispettive tipologie di fattori produttivi. Pertanto l'intervento relativo all'acquisizione dei servizi potrebbe operare una distinzione tra servizi a rete, consulenze, ecc.;
- (c) dei servizi in centri di costo. Un centro di costo può essere inteso come una costruzione contabile tramite la quale si mira a raccogliere, con riferimento ad aggregati di operazioni elementari o di complessi di operazioni svolte in unità organizzative individuate e/o individuabili, secondo il livello di

aggregazione ritenuto utile per l'osservazione, la spesa dei fattori produttivi impiegati.

L'articolazione della previsione nell'ambito delle risorse, dei servizi e degli interventi va interpretata nel senso di soddisfare la necessità che consegue dall'esigenza di dare effettivo contenuto operativo agli obiettivi precisati. Pertanto non potranno esserci delle regole predefinite; l'articolazione di cui si è detto deve infatti essere strumentale all'esercizio della delega, permettendo il passaggio delle responsabilità dall'organo di indirizzo a quello di gestione.

In tale ambito, il Peg può riflettere 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.

La redazione del Peg costituisce un momento fondamentale al fine di una razionale gestione dell'ente pubblico. Il Peg comporta una più puntuale definizione, nell'ambito degli obiettivi del bilancio, anche degli obiettivi della gestione. Copre, in altre parole, lo spazio operativo che si frappone fra la visione di sintesi, seppure riferita all'esercizio prossimo ed eventualmente a quelli successivi, e le operazioni della gestione che dovranno realizzarla, con quel dettaglio che sarà suggerito dai problemi, dalle sensibilità degli operatori, dalle dimensioni, dalle culture, dagli stili di controllo che caratterizzeranno i diversi enti.

Il PEG contribuisce alla veridicità ed attendibilità della parte previsionale del sistema di bilancio, poiché ne chiarisce i contenuti.

41. Obiettivi ed indicatori. Il Peg, nell'ambito di una programmazione definito dagli organi politici ma rimessa per l'attuazione agli organi tecnici, manifesta il passaggio di consegne fra organi politici ed organi tecnici e contiene indicazioni circa gli obiettivi gestionali assegnati congiuntamente alle risorse necessarie alla loro realizzazione.

“Obiettivi gestionali” sono le attività, le azioni, gli interventi individuati con il supporto degli organi tecnici come funzionali e diretti

alla realizzazione di un risultato definito a livello previsionale (generalmente collegabile e finalizzato alla realizzazione di un programma della relazione previsionale e programmatica).

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere. Quest'ultimo può essere espresso in termini di: tempo, volume d'attività, costo, ecc. oppure in termini qualitativi, ma devono risultare comunque verificabili e trovare un riscontro oggettivo. È bene che gli indicatori siano previsti, anche se in via di massima, nei regolamenti di contabilità.

Per le attività innovative, ancora da definire in tutti gli aspetti, oggetto di sperimentazioni ed aggiustamenti, l'obiettivo è desumibile direttamente come ricerca di ottimizzazione gestionale a cui far seguire il consolidamento dell'attività stessa negli atti successivi.

Gli obiettivi gestionali presenti nel Peg hanno valenza annuale e, qualora si riferiscano ad azioni che si protraggano per periodi più lunghi devono essere riproposti nei vari anni e misurati correttamente nel loro stato di avanzamento.

La giunta con l'approvazione del Peg e con l'assegnazione delle risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi approva la pianificazione proposta dai dirigenti e dai responsabili dei servizi.

Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori. Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta. La loro individuazione è fondamentale per la concretezza del Peg, per la sua capacità di essere guida nei riguardi della struttura operativa, ma anche termine di raffronto a consuntivo, per favorire il buon andamento e assicurare nel contempo condizioni di trasparenza. La validità degli indicatori è da valutarsi rispetto al risultato raggiunto e può pertanto essere opportuna ed idonea una "griglia di indicatori" tra loro correlati.

-
42. La codifica dei capitoli deve aiutare la lettura: così ogni capitolo deve immediatamente essere collegabile all'intervento od alla risorsa che vuole dettagliare ed ogni centro di costo deve a sua volta leggersi come parte di un servizio. Circa il rispetto della struttura organizzativa, ivi comprese le responsabilità trasversali, va osservato che il Peg va costruito in maniera adeguata ad essa. In modo particolare la norma consente di suddividere la responsabilità di un servizio di tipo trasversale o di una sua parte fra gestore e responsabile del procedimento. Per i centri interessati (centro gestore e centro responsabile), devono chiaramente essere chiariti i ruoli dei responsabili, attraverso il PEG od attraverso un atto regolamentare.
43. Per gli enti che non provvedono alla predisposizione del Peg il piano degli obiettivi deve comunque essere coerente con la spesa iscritta in bilancio e con i programmi ed i progetti della relazione previsionale e programmatica.

**PRINCIPIO CONTABILE N. 2
PER GLI ENTI LOCALI**

**GESTIONE NEL SISTEMA
DI BILANCIO**

*Roma
Gennaio 2004*

Principio contabile n. 2

Gestione nel sistema di bilancio

(approvato nella seduta del 8 gennaio 2004)

Quadro giuridico di riferimento

1. L'inquadramento costituzionale della nozione di gestione in ambito pubblico è fornito dall'art. 97 della Costituzione nel quale si stabilisce che nell'ordinamento della Repubblica i pubblici uffici sono organizzati in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, determinando nell'ordinamento degli uffici le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità dei funzionari. La norma costituzionale ha orientato l'evoluzione che nel tempo si è manifestata nell'ambito pubblico passando da una visione della responsabilità ancorata alla verifica e valutazione della correttezza legale dell'atto e della procedura a una innovativa visione incentrata sui comportamenti e sui risultati raggiunti. Come appreso specificato, la valutazione si realizza attraverso il confronto tra "valore impiegato" e "valore creato" o (utilità creata) dall'operatore pubblico e sulla capacità di risposta e soddisfazione della domanda del cittadino utente e contribuente, soggetto attivo e non passivo dell'azione dell'amministrazione pubblica.

2. La legge 15 marzo 1997, n. 59 ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi volti a conferire alle regioni e agli enti locali funzioni e compiti amministrativi ai sensi degli articoli 5, 118 e 128 della Costituzione e in tale contesto normativo compaiono i principi informatori del processo di conferimento di funzioni tra i quali, fondamentale, il principio di sussidiarietà e quindi, tra gli altri, il principio di efficienza e di economicità, di responsabilità e

- unicità dell'Amministrazione, di adeguatezza e differenziazione nell'allocazione delle funzioni, di autonomia organizzativa e regolamentare e di responsabilità degli enti locali nell'esercizio delle funzioni e dei compiti ad essi conferiti.
3. Successivamente, la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 ha approvato le modifiche al titolo quinto della Costituzione: si consolidano nel quadro costituzionale l'autonomia di comuni, province e città metropolitane e i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. Si consolida altresì la potestà regolamentare degli enti locali territoriali in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro affidate.
 4. In applicazione del nuovo quadro costituzionale è stata più recentemente approvata la legge 5 giugno 2003, n. 131 relativa a "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3". Ai fini dell'attuazione della delega sono richiamati i principi costituzionali già ricordati, anche nell'ottica di garantire l'ottimale gestione delle funzioni da parte degli enti locali.
 5. Il quadro giuridico di riferimento si completa con la considerazione degli ordinamenti tipici delle amministrazioni pubbliche e degli enti locali. In particolare, il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 riguardante – Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche – all'art. 4 rubricato "Indirizzo politico amministrativo - Funzioni e responsabilità" prevede che gli organi di governo esercitino le funzioni di indirizzo politico amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare nell'ambito delle funzioni di programmazione e previsione (Principio contabile n. 1) e verificano la rispondenza dei risultati della gestione agli indirizzi impartiti. Inoltre, il capo III del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", all'art. 107 disciplina funzioni e responsabilità della dirigenza prevedendo che spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme degli statuti e dei regolamenti, informati al principio

per cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo mentre la gestione è affidata ai dirigenti. Essi sono direttamente responsabili, in via esclusiva, in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa, della efficienza e dei risultati della gestione. Nel contempo il legislatore prevede anche al successivo art. 109 dello stesso testo unico che negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale tali funzioni possano essere attribuite dal Capo dell'Amministrazione ai responsabili degli uffici e dei servizi, indipendentemente dalla loro qualifica funzionale, fatta salva l'attribuzione al Segretario dell'ente.

6. In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle finalità ed i postulati dei principi contabili per gli enti locali, il presente principio contabile, finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio, collegando alle stesse tutte quelle alle quali si fa riferimento diretto o indiretto e orientando l'attività di gestione, anche non meramente contabile o di bilancio, secondo i principi di funzionalità, economicità, efficacia ed efficienza quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità. La complessità e la diversificazione del sistema delle operazioni di gestione comporta necessariamente il riferimento anche a tutte le altre norme che direttamente o indirettamente si riferiscono alla gestione degli enti locali, come ad esempio le norme sull'applicazione del Patto di stabilità interno degli enti locali (art. 29 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), sulla gestione di Tesoreria unica (legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni e integrazioni), o sull'effettuazione dei pagamenti per acquisizione di beni e servizi (D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231).

Fondamenti generali in ottica aziendale

7. L'applicazione concreta del buon andamento e dell'imparzialità dell'Amministrazione, di cui al citato art. 97 della Costituzione, comporta il rispetto dei principi di efficienza, di efficacia e di economicità quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità.

8. A tal fine, l'efficienza deve poter esprimere la capacità dell'ente in tutti i settori d'intervento di massimizzare l'utilizzo delle risorse a disposizione al fine della creazione di valore (o utilità). L'efficienza interna riguarda l'utilizzo delle risorse al fine di ottenere i migliori rendimenti e un'elevata produttività. L'efficienza esterna riguarda la capacità dell'ente di valutare le richieste provenienti dalla comunità e dal territorio. L'efficacia si deve poter riferire al raggiungimento dello scopo o del fine e considera la capacità di un processo di produrre un risultato qualitativamente adeguato sia in termini di grado di raggiungimento degli obiettivi, sia di livello di soddisfazione dei cittadini e dei portatori d'interesse, sia di capacità del servizio di rispondere, sotto il profilo quantitativo e qualitativo, alla domanda dei medesimi. Infine, l'economicità della gestione deve essere espressa dalla capacità di garantire l'equilibrio tra costi e proventi della gestione, inteso quindi quale equilibrio durevole a valere nel tempo secondo i principi aziendali. L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la funzionalità dell'ente locale. È riferita nell'ente locale anche alla capacità verificata e mantenuta di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse, osservando il principio di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa nella conduzione dell'attività gestionale.
9. La gestione dell'ente locale e le operazioni che la caratterizzano si devono quindi realizzare in una visione unitaria e integrata per garantire il raggiungimento di risultati globali efficienti ed efficaci. Gli strumenti contabili nelle proprie finalità devono garantire la visione unitaria e integrata della gestione, superando il frazionamento e la settorialità delle operazioni di gestione.

Fondamenti relativi ai responsabili degli uffici e servizi

10. I dirigenti e i responsabili degli uffici e dei servizi, negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale, sono direttamente responsabili, in via esclusiva, della correttezza amministrativa, dell'efficien-

za, dei risultati della gestione e del raggiungimento degli obiettivi formulati negli strumenti di programmazione costituenti il sistema di bilancio.

11. Il presente principio contabile è destinato a tutti i responsabili degli uffici e dei servizi dell'ente locale ai fini di orientare e guidare l'esercizio dell'attività gestionale di cui sono direttamente responsabili. Esso deve orientare l'attività dei responsabili degli uffici e dei servizi in ordine all'adozione dei modelli organizzativi ritenuti più funzionali per l'esercizio delle attività istituzionali e per il migliore raggiungimento dei risultati e perseguimento degli obiettivi. Deve consentire la migliore acquisizione di conoscenze, anche di natura contabile, nella fase dell'informazione, nonché l'esecuzione di confronti e analisi delle alternative e la valutazione anche economica in termini di costo e di soddisfacimento della domanda nella fase decisionale.

Fondamenti relativi alla rilevazione delle operazioni gestionali

12. Il presente principio contabile sulla gestione orienta la rilevazione dei fatti amministrativi d'esercizio in modo da garantire la produzione di informazioni in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria ed ai cambiamenti della stessa, nonché sugli andamenti economici dell'ente, ad integrazione delle informazioni sull'equilibrio finanziario, per la formulazione di un giudizio completo sul futuro andamento dell'ente. Orienta anche la rilevazione dei procedimenti di gestione in modo da ottenere informazioni attendibili sull'acquisizione delle entrate, sull'erogazione delle spese e sull'andamento complessivo della situazione patrimoniale-finanziaria ed economica dell'ente, affinché gli utilizzatori delle informazioni possano fare affidamento sulle informazioni gestionali come espressione veridica di ciò che si intende rappresentare.
13. Il principio contabile sulla gestione, collegandosi al principio della coerenza interna deve poter ottenere che le decisioni e gli atti non

siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione revisionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.

14. Il principio contabile sulla gestione si fonda sul principio della competenza finanziaria ma deve orientare la rilevazione dei fatti di gestione alla valutazione dei costi ed oneri e dei correlati proventi e ricavi per ottenere informazioni secondo il principio della competenza economica, considerato che l'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è prevalente sulla considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.

Acquisizione delle entrate

Accertamento

15. L'accertamento è la prima e la più importante delle tre fasi gestionali e caratterizza il bilancio finanziario di competenza. Presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:
 - (a) la ragione del credito;
 - (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
 - (c) il soggetto debitore;
 - (d) l'ammontare del credito scaduto o che viene a scadere nell'anno o successivamente;
 - (e) la relativa scadenza nell'anno o negli anni successivi.In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

Il regolamento di contabilità di ciascun ente è bene che preveda i tempi ed i modi secondo i quali i responsabili dei servizi trasmettono al responsabile del servizio finanziario l'ideale documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

16. L'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata. Agli stessi responsabili compete individuare, formare e conservare gli atti documentali presupposto dell'accertamento e la verifica delle ragioni del credito.
17. Accertamenti idonei comportano la verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti in forza dei quali è possibile attestare che l'ammontare del credito, su base certa, è attribuibile alla competenza dell'esercizio, essendo sorto in capo all'ente il diritto a percepire somme di denaro da terzi.
18. Il principio della prudenza applicato alla procedura di accertamento deve garantire, nel contesto di risultati di amministrazione in avanzo, di poter disporre di risorse straordinarie attendibili e, nel contesto di risultati di amministrazione in disavanzo, di non consentire sottostima di squilibri finanziari da ripianare.
19. L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se sia venuto in scadenza nell'esercizio o, per la riscossione del relativo importo, l'ente abbia autonomamente fissato il versamento nell'anno successivo, ovvero abbia concesso al debitore una dilazione di pagamento che cada negli esercizi successivi.
20. Un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento ef-

fettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione. Per l'entrata relativa agli oneri per permessi di costruire, da qualificarsi come tributaria, l'accertamento è effettuato sulla base degli introiti effettivi.

21. Un'entrata da trasferimenti è accertabile sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, sulla base di specifica comunicazione da parte dei medesimi enti.
22. Un'entrata extratributaria è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture o dei relativi titoli fiscali sostitutivi emesse, dei contratti in essere e delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi emessi dall'ente locale.
23. Un'entrata da accensione di prestiti è accertabile sulla base del contratto di mutuo o, se disciplinata da altra norma di legge, sulla base del provvedimento di concessione del prestito.
24. Per le entrate da servizi conto terzi, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.
Le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardano:
 - (a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto irpef, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
 - (b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;
 - (c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
 - (d) il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;

- (e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- (f) le entrate e le spese per servizi effettuati per conto di terzi, come ad esempio le elezioni europee, politiche, regionali o provinciali e le consultazioni referendarie non locali, se attivate dai Comuni.

Ad ogni accertamento di entrata consegue, automaticamente, impegno di spesa di pari ammontare.

25. Le riscossioni eseguite dai riscuotitori speciali o i versamenti effettuati sui conti correnti postali, sui conti di contabilità speciale tenuti presso la Tesoreria provinciale dello Stato o sul conto del Tesoriere, comportano il corrispondente accertamento dell'entrata sulla competente risorsa.
26. L'accertamento è presupposto per l'attivazione dei procedimenti che condurranno all'introito delle somme nell'esercizio, oppure alla formazione di una situazione creditoria (residui attivi) giuridicamente costituita, tranne il caso dei versamenti effettuati direttamente da terzi in conto tesoreria o nei conti correnti postali.
27. I residui attivi provenienti dalla gestione di competenza sono formati dalla differenza tra le somme accertate nei modi esposti ai punti da 20 a 24 e le somme a tale titolo riscosse e versate al tesoriere. Le eventuali somme riscosse ma non versate al 31 dicembre di ciascun esercizio sono riportate tra i residui attivi dell'anno successivo.
28. Le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetti sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
29. Le condizioni del permanere dell'accertamento devono essere costantemente verificate e formalizzate annualmente dai respon-

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

30. La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui attivi è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi, responsabili del procedimento con il quale è stata accertata l'entrata nell'esercizio di competenza.
31. Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito, o di dubbia esigibilità. In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione.
32. I residui eliminati per dubbia esigibilità in conseguenza del riaccertamento operato sulla base delle informazioni conosciute alla data di deliberazione del rendiconto, sono inseriti nel conto del patrimonio tra le attività per immobilizzazioni finanziarie fino al compimento dei termini di prescrizione, oppure all'accertamento della definitiva inesigibilità.
33. I residui attivi eliminati per insussistenza o per intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio.

Riscossione e versamento

34. L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.
35. Per tutte le entrate, comunque riscosse, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi nel libro cassa e nel libro mastro. Il Tesoriere rilascia ricevuta delle

- somme incassate da staccarsi da un bollettario a madre e figlia e numerate progressivamente per l'esercizio finanziario. I bollettari sono numerati e timbrati prima dell'uso a cura dell'ente locale e firmati sul frontespizio, previa indicazione delle bollette contenute, dal responsabile del Servizio economico finanziario. Nei casi di organizzazione informatizzata, le modalità indicate possono subire variazioni, ferme restando le caratteristiche indispensabili dei documenti.
36. In nessun caso il tesoriere può rifiutare la riscossione di somme di spettanza dell'ente locale. Nel caso di versamenti senza ordinativi d'incasso il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso. È da ritenersi consentito, in sostituzione, l'uso di documenti meccanografici o informatici contenenti gli estremi degli ordinativi d'incasso.
37. Le entrate vengono rimosse con versamenti diretti in tesoreria, con versamenti sui c/c postali intestati all'ente locale con traenza del tesoriere, con versamenti effettuati presso il concessionario relativamente alle entrate ad esso affidate in riscossione, od infine, a mezzo di incaricati speciali per la riscossione, ad esempio, dei diritti di segreteria, delle tasse e canoni per l'occupazione temporanea di suolo pubblico e per le affissioni e pubblicità, dei proventi dei servizi a domanda individuale, dei proventi della farmacia comunale e dei proventi di tutti gli altri servizi per i quali l'entità delle somme ed il cospicuo numero delle operazioni suggeriscono tale sistema di riscossione. Nei casi di organizzazione informatizzata, le modalità indicate possono subire variazioni, ferme restando le caratteristiche indispensabili dei documenti.
38. Per ciascuno dei servizi interessati, con apposito provvedimento del responsabile del servizio, viene individuato l'incaricato speciale della riscossione che attende a tale compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio ed assume la figura di agente contabile. Egli è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, alla quale deve

rendere il loro conto giudiziale per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

39. Gli incaricati speciali devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare al Tesoriere dell'Ente gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. La ricevuta di incasso rilasciata dal Tesoriere, unitamente ai registri giornalieri, sono inviati, con la cadenza fissata dal regolamento di contabilità, al servizio finanziario che ne eseguirà il riscontro contabile. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo incaricati speciali.
40. Tutte le entrate devono essere rimosse senza alcuna riduzione delle correlative spese. Non è possibile l'utilizzo, in termini di cassa, anche se temporaneo, di entrate per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere o natura.
41. I funzionari incaricati della gestione delle entrate sono responsabili della sana e corretta riscossione delle potenziali entrate loro affidate e sono direttamente responsabili delle omissioni che dovessero causare danni all'Ente. Essi devono suggerire all'Amministrazione le soluzioni più idonee per garantire la riscossione delle entrate programmate, massimizzando l'efficienza gestionale.

Effettuazione della spesa

Criteri generali dell'impegno

42. L'impegno è il momento finale della prima fase del procedimento di spesa, a conclusione del quale, sussistendo un'obbligazione giu-

ridicamente perfezionata, sono determinati ed individuati i seguenti elementi costitutivi:

- (a) la somma da pagare;
- (b) il soggetto creditore;
- (c) la ragione del debito;
- (d) il vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il responsabile che emette l'atto di impegno deve darsi carico della verifica di legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile.

- 43. Un'obbligazione giuridicamente costituita con una determinazione di spesa si perfeziona con la registrazione di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno nel corrispondente stanziamento e con la conseguente apposizione, da parte del responsabile del servizio finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, anche ai fini dell'esecutività del provvedimento di spesa.
- 44. Gli atti costitutivi di obbligazioni pecuniarie (contrattuali o amministrative) in capo all'ente devono essere precedute da un provvedimento autorizzativo della spesa (determinazione o deliberazione) munito del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, cioè dell'avvenuta iscrizione, sull'apposito stanziamento di bilancio, del vincolo di destinazione per il corrispondente importo.
- 45. La competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegno di spesa è, di norma, dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione dei singoli interventi e/o servizi o funzioni del bilancio, che vi provvedono con propria determinazione.
- 46. In tutti i casi di espressa e tassativa previsione legislativa e statutaria di poteri di spesa conferiti ad uno degli organi politici monocratici o collegiali dell'ente, questi adotta l'atto di propria competenza disponendo, altresì, sul corrispondente stanziamento l'impegno, che deve avere le caratteristiche indicate nel precedente

- punto 42. In tal caso, l'obbligazione giuridicamente costituita con il provvedimento dell'organo monocratico o collegiale dell'Ente si perfeziona con il conseguimento dell'esecutività del provvedimento medesimo. È da escludere che sia corretta la procedura intesa ad assumere da parte di organi politici impegni collettivi e globali, che poi non necessitano di puntuali determinazioni dei responsabili dei servizi.
47. Presupposto dell'impegno di spesa è un rapporto obbligatorio perfezionatosi entro il termine dell'esercizio che fa gravare sull'Ente una obbligazione pecuniaria e che potrà produrre nell'esercizio il pagamento delle somme oppure la formazione di un debito da estinguere.
48. Nei casi di rapporto obbligatorio insorto per atto unilaterale di promessa di erogazione di somme (liberalità, sostegni, contributi), l'impegno può considerarsi perfezionato con l'esecutività del provvedimento di spesa, salvo l'accertamento delle condizioni o l'acquisizione di documentazione per la successiva erogazione.
49. Le somme iscritte tra le spese di competenza che non hanno formato oggetto di provvedimento di spesa, appositivo di vincolo sulle previsioni di bilancio, entro il termine dell'esercizio e quelle di cui al punto precedente, salvo i casi di cui ai punti da 53 a 59 che seguono, costituiscono economie della previsione di bilancio alla quale erano riferiti ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.

Prenotazione d'impegno

50. La determinazione a contrattare contiene, oltre alla modalità di scelta del contraente, la prenotazione della spesa necessaria che consiste nell'apposizione di un vincolo provvisorio di indispensabilità delle relative somme sul corrispondente stanziamento.

52. Agli effetti contabili, la prenotazione di spesa si trasforma in impegno sullo stanziamento a seguito di approvazione del verbale di aggiudicazione della gara precedentemente bandita o di emanazione di determina di aggiudicazione. La relativa obbligazione si perfeziona con la formale stipula di contratto pubblico amministrativo. Ad esempio, la scelta di acquisto di arredi richiede la stipula di un apposito contratto con un fornitore, per cui bisogna preventivamente approvare una determina a contrattare (art. 192 del Tuel) che contiene anche la prenotazione di impegno. Dopo l'esecutività del provvedimento che avviene con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, è possibile avviare la gara e aggiudicare la fornitura al migliore offerente: l'aggiudicazione fa sorgere l'obbligazione giuridica tra ente e fornitore individuando il momento esatto in cui la prenotazione si trasforma in impegno ai sensi dell'art. 183, comma 3; in tale sede, si potrebbero verificare tre fattispecie diverse:
- (a) l'importo dell'impegno è uguale a quello della prenotazione, nel qual caso non vi sono ulteriori rilevazioni contabili;
 - (b) l'importo dell'impegno è inferiore a quello della prenotazione, nel qual caso sembra opportuno che la determina di aggiudicazione ne prenda atto per consentire l'immediato allineamento della contabilità;
 - (c) l'importo dell'impegno è superiore a quello della prenotazione, (soltanto nei rari casi di offerta al rialzo) nel qual caso bisogna procedere nella stessa determina di aggiudicazione all'adozione di un nuovo impegno di spesa al fine di garantire la copertura finanziaria dell'acquisto.
52. Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria assunta contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto od in parte e tale circostanza non costituisce causa di risoluzione contrattuale.

53. Nel caso in cui la prenotazione di impegno non sia seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma relativa costituisce economia. Nel caso in cui al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa, la prenotazione d'impegno si tramuta in impegno.

È tuttavia possibile che la prenotazione di impegno sia assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale.

Impegni automatici

54. Non sono soggette a previa adozione di provvedimento di spesa, considerandosi impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni, le spese per:

- (a) obbligazioni giuridicamente perfezionate negli esercizi precedenti, per le quote gravanti sull'esercizio;
- (b) trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, di competenza dell'anno;
- (c) rate di competenza dell'anno per l'ammortamento dei mutui e dei prestiti concessi o contratti;
- (d) interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori collegati ai mutui contratti o concessi;
- (e) oneri derivanti da contratti o da disposizioni di legge.

Impegni impropri (per spese in c/capitale o correlate ad entrate vincolate)

55. Non sono soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle seguenti entrate accertate con le modalità esposte ai precedenti punti da 20 a 24:

- (a) entrate derivanti da mutui concessi definitivamente da istituti di credito pubblici;

- (b) entrate derivanti da mutui per i quali si è proceduto alla stipulazione del contratto con istituti di credito;
- (c) entrate derivanti dall'emissione di prestiti e obbligazioni;
- (d) entrate derivanti da trasferimenti finalizzati;
- (e) entrate aventi destinazione vincolata per legge.

Ad esempio, nel caso di un'opera finanziata con l'assunzione di un mutuo (o altra tipologia di finanziamento), la spesa è direttamente correlata alla fonte di finanziamento nel senso che la copertura finanziaria sussiste nel momento in cui sorge il diritto da parte dell'Ente a ricevere l'erogazione del mutuo e, pertanto, al momento della concessione o della sottoscrizione del contratto del mutuo. Eventuali atti preliminari con i quali l'istituto finanziatore comunica la propria disponibilità ad erogare il finanziamento, come ad esempio, l'impegno formale della Cassa DD PP, pur facilitando la programmazione delle opere pubbliche da parte dell'Ente, non costituiscono un sufficiente titolo giuridico per procedere all'accertamento dell'entrata e, di conseguenza, anche al correlato impegno di spesa.

56. Non sono, altresì, soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare a residui passivi dell'ente le spese in conto capitale finanziate con:
- (a) entrate proprie accertate costituenti in bilancio avanzo di parte corrente;
 - (b) quota di avanzo di amministrazione;
 - (c) alienazione intervenuta di patrimonio;
 - (d) riscossione di crediti.
57. Per le anticipazioni di tesoreria, l'impegno è assunto in misura corrispondente all'ammontare dell'anticipazione utilizzata di volta in volta.
58. Per le spese relative ai servizi conto terzi, l'impegno è correlato agli equivalenti accertamenti di entrata. Le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'or-

dinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Ad ogni impegno di spesa consegua, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare.

Impegni pluriennali

59. Le obbligazioni giuridicamente perfezionate discendenti da norme di legge o da contratti o da atti amministrativi esecutivi che estendono i loro effetti in più esercizi (ad es. contratti individuali di lavoro, contratti di somministrazione periodica e continuativa, contratti di locazione o di noleggio, contratti di mutuo, ecc.) determinano l'assunzione automatica del corrispondente impegno di spesa pluriennale su ciascuno degli esercizi futuri di vigenza "dell'atto fonte".
60. L'assunzione di spese che impegnino più esercizi è subordinata alla loro espressa previsione nel bilancio pluriennale del periodo di riferimento. Le spese pluriennali, ovvero le quote di dette spese da imputare su più anni, sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale.
61. Il responsabile del Servizio economico finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e ad annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa.
62. Della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei requisiti dell'indispensabilità, dell'utilità, della convenienza e dell'economicità, dei quali dare atto nei provvedimenti di

prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione relativi.

63. Per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto. Il Servizio economico finanziario provvede annualmente ad iscriverle e ad adeguarne la previsione in bilancio richiamando l'atto originario autorizzativo della spesa.
64. In nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri.

Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile

65. L'esecutività dei provvedimenti di impegno dei responsabili dei servizi, che comportino impegni di spese e cioè dispongano, con qualsiasi forma, spese a carico del bilancio dell'ente, si acquisisce solo con l'apposizione, da parte del responsabile finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Solo dopo aver acquisito l'esecutività, il responsabile preposto al servizio è abilitato a comunicare al terzo interessato l'ordinazione della fornitura o della prestazione, con avvertenza che la relativa fattura deve, a suo tempo, contenere gli estremi della comunicazione.
66. L'accertamento della regolarità contabile, deve riguardare in particolare:
 - (a) il rispetto delle competenze proprie dei soggetti che adottano i provvedimenti;
 - (b) la regolarità della documentazione;
 - (c) il corretto riferimento del contenuto della spesa alla previsione di bilancio annuale ed ai programmi e progetti del bilancio pluriennale;

- (d) l'esistenza del presupposto dal quale sorge il diritto dell'obbligazione.
67. La copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio finanziario con riferimento ai corrispondenti stanziamenti di bilancio, per la competenza dell'anno, e del bilancio pluriennale per le spese in tutto o in parte a carico di esercizi successivi e garantisce l'effettiva disponibilità sul competente stanziamento. Il responsabile del servizio finanziario ha tuttavia l'obbligo di monitorare, con assiduità, l'equilibrio finanziario complessivo.
68. Sono incidenti sulla copertura finanziaria i vincoli posti all'impegno di spesa dalle norme che limitano:
- (a) ad un dodicesimo mensile delle autorizzazioni di spesa per ciascun intervento dell'ultimo bilancio deliberato, nel periodo in cui il termine per la deliberazione del bilancio sia fissato da norme statali a scadenza successiva all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento (art. 163, comma 3, TUEL);
 - (b) ad un dodicesimo mensile delle autorizzazioni di spesa per ciascun intervento del bilancio deliberato, nelle more della sua esecutività (art. 163, comma 1, TUEL);
 - (c) ai lavori pubblici di somma urgenza la formalizzazione successiva all'ordinazione, purchè entro i successivi 30 giorni e, per le ordinazioni nel mese di dicembre, entro la chiusura dell'esercizio (art. 191, comma 3, TUEL);
 - (d) ai servizi espressamente previsti dalla legge, qualora l'ultimo rendiconto deliberato rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti un disavanzo di amministrazione, fino all'avvenuta adozione dei provvedimenti consiliari, rispettivamente, di riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio o di ripiano del disavanzo (art. 191, comma 5, TUEL).
69. Per le spese finanziate con entrate aventi vincolo di destinazione l'attestazione di copertura finanziaria è resa nei limiti del correlato accertamento di entrata.

70. Nelle determinazioni dei responsabili dei servizi, l'attestazione di copertura finanziaria è resa congiuntamente al visto di regolarità contabile e, pertanto, l'attestazione forma un unico elemento costitutivo dell'esecutività delle stesse insieme al visto.
71. Nelle proposte di deliberazioni che comportano impegno di spesa, la copertura finanziaria è data dal responsabile del servizio economico finanziario in sede di parere di regolarità contabile. Nei casi previsti al precedente punto 46, l'impegno sul corrispondente stanziamento viene assunto con il medesimo provvedimento dell'organo collegiale e l'obbligazione giuridicamente costituita con il provvedimento autorizzativo si perfeziona con l'acquisita esecutività dell'atto.
72. Qualsiasi provvedimento che comporti impegno di spesa o che, comunque, presenti aspetti finanziari ed economico-patrimoniali è sottoposto al visto o parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario. Gli atti che presentano aspetti economico-patrimoniali devono esprimere le conseguenze nel conto economico e nel conto del patrimonio.
73. La sottoscrizione delle determinazioni di spesa da parte dei responsabili dei servizi presuppone, fra l'altro, la conformità dell'atto alla vigente normativa comunitaria, nazionale, regionale statutaria e regolamentare; il successivo visto di regolarità contabile apposto dal responsabile del servizio finanziario, deve limitarsi alla verifica della effettività della disponibilità delle risorse impegnate e agli altri controlli indicati nel precedente punto 73, essendo preclusa qualsiasi altra forma di verifica della legittimità degli atti la cui responsabilità resta in capo ai soggetti che li hanno emanati.
74. In sede di visto o parere di regolarità contabile, si procede, altresì, alla verifica della sussistenza del requisito, attestato sulle determinazioni o nel parere tecnico-amministrativo sulle proposte di deliberazione, che consente:

- (a) il superamento del vincolo di impegnabilità in dodicesimi nel periodo di esercizio provvisorio per le spese che:
 - 1. devono essere assolte per evitare danni patrimoniali gravi e certi;
 - 2. sono tassativamente regolate dalla legge;
 - 3. non sono suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.
 - (b) il superamento del vincolo assoluto di non impegnabilità in mancanza di bilancio (gestione provvisoria) per le spese che:
 - 1. conseguono ad obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi;
 - 2. sono dovute in forza di obblighi tassativamente regolati dalla legge;
 - 3. devono essere assolte per evitare danni patrimoniali gravi e certi.
 - (c) di impegnare spese esclusivamente per servizi espressamente previsti dalla legge, in presenza di rendiconto deliberato che rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti disavanzo di amministrazione, nelle more dell'adozione dei provvedimenti consiliari di riconoscimento e finanziamento o di ripiano.
75. Il parere di regolarità contabile è obbligatorio e può essere favorevole o non favorevole; in quest'ultimo caso deve essere indicata anche una idonea motivazione. Se la Giunta o il Consiglio deliberano pur in presenza di un parere di regolarità contabile sfavorevole, devono indicare nella deliberazione i motivi della scelta della quale assumono tutta la responsabilità.

Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni

76. La materia dell'inammissibilità e della improcedibilità di proposte modificative della relazione previsionale e programmatica deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità

dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa. Comunque, detti vizi di legittimità delle proposte si configurano allorché esse contengono una o più delle seguenti incoerenze con la relazione previsionale e programmatica:

- (a) contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti contenuti nella relazione previsionale e programmatica;
- (b) mancanza di compatibilità con le previsioni delle risorse finanziarie destinate alla spesa corrente o di investimento nella relazione previsionale e programmatica;
- (c) mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e dei progetti della relazione previsionale programmatica;
- (d) mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.

L'inammissibilità è pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, ed impedisce la presentazione della proposta, secondo le norme regolamentari. L'improcedibilità, sempre pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, impedisce la trattazione della proposta.

77. L'azione di controllo preventivo della coerenza è attuata dai responsabili dei servizi interessati, a mezzo dei pareri tecnico-amministrativi sulle proposte, e dal responsabile del servizio finanziario, a mezzo del parere di regolarità contabile, nel corso del procedimento di formazione degli atti.

L'azione di controllo interviene esclusivamente sulle proposte di deliberazione, in quanto non può verificarsi carenza del requisito nelle determinazioni dei responsabili dei servizi attuative dei programmi e dei progetti come approvati con i documenti di programmazione.

78. I pareri favorevoli che fossero già dati allorché si accerti l'esistenza dei vizi impeditivi dell'iter procedurali e sia stata pronunciata l'inammissibilità o l'improcedibilità non consentono accantonamento di fondi e provocano la cancellazione di quelli già effettuati.

Debiti fuori bilancio

79. Il debito fuori bilancio è costituito da obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento di un fine pubblico, valide giuridicamente ma non perfezionate contabilmente, per cui il riconoscimento della sua legittimità da parte del consiglio dell'ente fa coincidere i due aspetti giuridico e contabile in capo al soggetto che l'ha riconosciuto.
80. Il riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio è riservato al Consiglio ed è ammissibile, per espressa definizione di legge, solo nei seguenti casi:
- (a) sentenze passate in giudicato;
 - (b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti obblighi derivanti dallo statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
 - (c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
 - (d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
 - (e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.
81. La competenza consiliare al riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire a tali fattispecie debitorie.
82. Al riconoscimento della legittimità e contestuale finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui alle lettere da a) ad e) dell'art.194, comma 1, del TUEL deve provvedersi con procedura d'urgenza,

con la sottoposizione al Consiglio nei tempi brevi previsti dal regolamento di contabilità, in tutti i casi in cui al decorrere dei tempi è collegato il rischio di maggiori gravami o il maturare di interessi e rivalutazione monetaria o, comunque, non appena il responsabile del servizio ne è venuto a conoscenza.

83. Nei casi di debiti fuori bilancio previsti dalla lettera e) dell'art. 194 del TUEL, ossia di acquisizione di beni o servizi in violazione delle norme giuscontabili che impongono la previa adozione del provvedimento autorizzatorio, con l'esecutività ottenuta o dichiarata e munito di attestazione di copertura finanziaria, la coesistenza dei due requisiti dell'utilità e dell'arricchimento, che ne consentono il riconoscimento e finanziamento, deve essere motivatamente e dettagliatamente attestata nel parere tecnico-amministrativo sulla proposta di deliberazione.
84. L'accertamento dell'esistenza dell'utilità, requisito indispensabile per il riconoscimento di debiti fuori bilancio, deve consistere nella verifica della presenza di potenziale o reale possibilità, di ausilio o beneficio direttamente all'ente e/o ai suoi cittadini. Deve in sintesi trattarsi dell'accertamento della possibilità di soddisfacimento di bisogni collettivi, in relazione a fini specifici dell'ente, al pari di quelli per i quali sono resi i servizi pubblici. L'utilità di una sola parte consente a quella sola parte ed al suo valore di essere riconosciuta come debito fuori bilancio. La dimostrazione dell'utilità da acquisire mediante idonea documentazione da acquisire è finalizzata a servire da prova dell'avvenuto accertamento e dei suoi limiti. Il provvedimento di riconoscimento deve tener conto della documentazione in tal senso acquisita. L'assenza di utilità impedisce il riconoscimento del debito.
85. L'arricchimento, che è l'altro requisito essenziale per il riconoscimento di debiti fuori bilancio deve misurare l'incremento patrimoniale vero e proprio (cioè il maggior valore patrimoniale di beni o servizi acquisiti), oppure il risparmio di spese che diversamente sarebbero state dovute o la mancata perdita patrimoniale. La

misura dell'arricchimento costituisce il limite massimo al quale può arrivare il riconoscimento del debito fuori bilancio, restando preclusa tale possibilità alle somme esuberanti rispetto a detto limite. La documentazione da acquisire deve essere finalizzata a servire da prova dell'avvenuto accertamento e del suo limite. Il provvedimento di riconoscimento deve prendere atto della documentazione in tal senso acquisita. Non costituisce in alcun caso arricchimento e non è, pertanto, riconoscibile, l'onere per interessi, spese, rivalutazione monetaria ed i maggiori esborsi in generale causati da ritardato pagamento.

86. Poiché il finanziamento di debiti fuori bilancio comporta una diversa modulazione in bilancio delle risorse programmate o l'utilizzo di nuove risorse e consegue al riconoscimento di interventi di spesa non autorizzati nei documenti di programmazione, la competenza del consiglio in materia è esclusiva, non surrogabile o assumibile da altri soggetti.

Riaccertamento degli impegni riportati a residui

87. La verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, in forza delle disposizioni ordinarie, deve essere eseguita annualmente, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, delle poste impegnate giuridicamente o contabilmente negli anni precedenti e riportate a residuo.
88. Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni debitorie effettive o mantenute contabilmente a termini dell'ordinamento finanziario e contabile ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui passivi riconosciuti insussistenti o prescritti e di quelli per i quali possono essere svincolate le risorse per la successiva riconversione.

89. La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui passivi è attribuita ai responsabili dei servizi, ognuno per gli stanziamenti di spesa attribuiti alla propria competenza gestionale.

Liquidazione

90. Posto ad assunto che la spesa sia regolarmente impegnata, con la liquidazione si perviene alla precisazione valutativa dell'obbligo assunto di erogare una determinata somma a favore di un determinato soggetto, per una determinata ragione, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio. La spesa liquidata attualizza l'obbligazione, essendo la somma dovuta determinata nel suo ammontare ed esigibile.
91. La liquidazione è la fase gestionale che impone la verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore. In particolare, deve essere verificato che:
- (a) i documenti di spesa prodotti sono conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
 - (b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondono ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
 - (c) l'obbligazione è esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.
92. La competenza ad eseguire la liquidazione della spesa e ad adottare i relativi atti è attribuita esclusivamente al responsabile del servizio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa.
93. La competenza ad eseguire i controlli ed i riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione è attribuita al responsabile del servizio finanziario o agli altri responsabili individuati nell'ambito dell'articolazione organizzativa del servizio finanziario.

Ordinazione

94. L'ordinazione è una fase intermedia tra la liquidazione della spesa e la materiale erogazione della somma di denaro da parte del tesoriere dell'Ente; consiste nell'ordine, da qui il nome, impartito al Tesoriere di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'art. 185 del Tuel e da eventuali altre disposizioni normative. È possibile emettere mandati di pagamento plurimi su diversi stanziamenti, se lo prevede il regolamento di contabilità, a norma di legge.

La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata dal regolamento di contabilità in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale, specie se viene adottato il mandato informatico.

Il controllo, la contabilizzazione e la trasmissione al tesoriere dei mandati di pagamento sono sempre di competenza del servizio finanziario.

Pagamento

95. Con il pagamento, che è la fase finale del procedimento di erogazione della spesa, il tesoriere dà esecuzione all'ordine contenuto nel mandato di pagamento effettuando i controlli di capienza dei rispettivi interventi stanziati nel bilancio e/o nel PEG (controlli di castelletto), con le modalità indicate nei mandati stessi e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.

96. Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti vanno 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.

97. In alcuni casi è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente; ciò può avvenire solamente nelle seguenti fattispecie:
- (a) per obblighi tributari, per somme iscritte a ruolo, sulla base di delegazioni di pagamento e di altre disposizioni di legge. In tali casi è opportuno provvedere tempestivamente alla regolarizzazione con l'emissione a posteriori dei relativi mandati di pagamento (mandati a copertura) riallineando le contabilità dell'ente e quella del tesoriere; in relazione a tale esigenza l'art. 185, comma 4, del Tuel prevede un termine ridotto a 15 giorni e comunque entro la fine del mese in corso;
 - (b) per pagamenti forzati a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria. La legittimazione della spesa discende dal provvedimento stesso con il quale l'autorità giudiziaria si sostituisce di fatto all'amministrazione dell'ente. Anche in questo caso bisogna procedere tempestivamente alla regolarizzazione contabile della spesa provvedendo, se del caso, ad effettuare opportune variazioni di bilancio per assicurarne la copertura finanziaria.
98. Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

Economato

99. Il servizio di economato è istituito dal regolamento di contabilità che ne prevede l'articolazione e le modalità di gestione in relazione alla struttura organizzativa dell'ente, alle tipologie e all'entità delle spese effettuabili, nonché all'esigenza imprescindibile di funzionalità ed efficienza.

L'anticipazione dei fondi necessari all'economo per l'espletamento delle proprie attività deve essere restituita, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.

L'economo, così come gli altri agenti contabili, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

Registri contabili

100. I registri contabili raccomandati per le rilevazioni di una corretta gestione sono i seguenti:

(a) **Contabilità finanziaria**

Registro cronologico degli accertamenti

Registro cronologico degli impegni

Registro di cassa

Partitario dei conti, per risorse, per interventi **e per capitoli**

Registro dei fatti incidenti ai fini della riconciliazione economica

Registro delle variazioni patrimoniali

Registro dei mutui e degli altri indebitamenti

Registri dei depositi cauzionali e delle fidejussioni

(b) **Contabilità economica**

Registro cronologico generale (giornale)

Partitario dei conti

(c) **Contabilità generale comune ai due sistemi**

Inventari (uno per ogni categoria di beni)

Registro di magazzino, con eventuali sottoconti

Registro dei beni ammortizzabili

Altri libri e registri prescritti dalla normativa fiscale e del lavoro.

**PRINCIPIO CONTABILE N. 3
PER GLI ENTI LOCALI**

IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI

*Roma
Gennaio 2004*

Principio contabile n. 3

Il rendiconto degli enti locali

(approvato nella seduta del 15 gennaio 2004)

Quadro giuridico di riferimento

1. L'inquadramento costituzionale della funzione di rendicontazione degli enti locali è fornito in primo luogo dall'art. 114 del Titolo V della Costituzione che definisce i comuni, le province e le città metropolitane quali enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi costituzionali. I contenuti e l'esercizio di poteri autonomi si rendono concreti con l'attribuzione, in base all'art. 118, delle funzioni amministrative ai comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario siano conferite a province, città metropolitane, regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. In particolare, ai sensi dell'art. 119 della Costituzione i comuni e le province hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e hanno un proprio patrimonio. L'attuazione dei principi costituzionali tende ad avvicinare l'ente locale, autonomo e responsabile nella cura degli interessi e nella promozione dello sviluppo della comunità (art. 3 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) al cittadino quale destinatario delle scelte pubbliche effettuate: quindi autonomia comporta responsabilità. In particolare l'autonomia finanziaria determina un rapporto tra ente locale e cittadino contribuente e utente dei servizi pubblici locali che non può applicarsi a senso unico tra ente impositore e soggetto passivo senza un corrispondente e conseguente rapporto inverso a quello impositivo, rapporto inverso che comporta il diritto di conoscere, partecipare e vigilare nella destinazione delle entrate pubbliche

locali: il diritto al rendiconto costituisce elemento fondamentale di tale rapporto ente-cittadino.

2. In termini di attività e di procedimenti amministrativi, la legge 7 agosto 1990 n. 241 all'art. 1 prevede che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, efficacia e di pubblicità. È richiesta all'ente pubblico locale la responsabilizzazione in ordine all'attività amministrativa svolta che si traduce anche nella resa del conto da parte dell'ente, del tesoriere e di ogni altro agente contabile o di coloro che si ingeriscono negli incarichi attribuiti a detti agenti finalizzata a dimostrare la retta amministrazione delle risorse pubbliche locali nell'interesse generale.
3. Anche i principi informatori del processo di conferimento di funzioni e di compiti agli enti locali di cui alla legge 15 maggio 1997, n. 59 richiamano l'essenzialità della funzione di rendicontazione nel sistema di bilancio degli enti locali e la strategicità della medesima nel quadro della responsabilizzazione dell'ente locale. È sufficiente al riguardo citare i principi di responsabilità e unicità dell'amministrazione e quello di identificabilità in capo ad un unico soggetto della responsabilità di ciascun servizio o attività amministrativa. Così come connessa alla rendicontazione è la dimostrazione dell'osservanza del principio della copertura finanziaria e patrimoniale dei costi per l'esercizio della funzioni amministrative conferite, introdotto dall'art. 4 della citata legge n. 59 del 1997.
4. In tema di rendiconto, va fatto anche riferimento alle attribuzioni giurisdizionali della Corte dei Conti come previste dall'art. 3 della legge 14 gennaio 1994 n. 20 che, relativamente agli enti locali, conferma le disposizioni di cui al D.L. 22 Dicembre 1981, n. 786, convertito con modificazioni ed integrazioni nella legge 26 febbraio 1982, n. 51. Tali disposizioni si riferiscono alla trasmissione dei conti consuntivi da parte delle province e dei comuni con popolazione superiore a ottomila abitanti, al piano delle rilevazioni che la Corte dei Conti si propone di compiere con la determinazione dei

relativi criteri, nonché al rapporto al Parlamento da presentarsi annualmente entro il 31 luglio sui risultati dell'esame compiuto sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa degli enti.

In ogni caso la Corte esamina la gestione di tutti gli enti i cui consuntivi si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio.

Ai fini del referto di cui all'art. 3 commi 4 e 7 della legge 14 gennaio 1994 n. 20 e del consolidamento dei conti pubblici la sezione enti locali della Corte dei Conti può richiedere i conti di tutti gli altri enti locali.

5. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali all'art. 42 attribuisce al Consiglio la competenza per l'approvazione dell'atto fondamentale relativo al rendiconto. All'art. 93 disciplina la responsabilità patrimoniale per gli Amministratori e per il personale degli enti locali richiamando in particolare gli adempimenti del Tesoriere e di ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali nell'osservanza dell'obbligo di resa del conto della loro gestione. All'art. 151, nell'ambito dei principi in materia di contabilità, fa riferimento ai risultati di gestione rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto, a quest'ultimo è allegata la relazione illustrativa della Giunta. All'art. 152 richiede di assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.
6. In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito in armonia con il documento sulle finalità e i postulati dei principi contabili per gli enti locali e in coerenza con i principi contabili n. 1 sulla *"Programmazione e previsione nel sistema di bilancio"* e n. 2 sulla *"Gestione nel sistema di bilancio"* il presente principio destinato a favorire la migliore interpretazione delle norme riguardanti il rendiconto della gestione nell'ottica di valutare i risultati raggiunti mediante l'impiego di risorse pubbliche a beneficio di tutti gli atto-

ri coinvolti, sia i decisori a livello politico e i responsabili dei servizi e della gestione, sia i cittadini quali destinatari delle politiche pubbliche locali e dei servizi resi dall'ente in via diretta o indiretta.

Finalità e fondamenti del rendiconto

7. Il rendiconto costituisce una rappresentazione articolata delle operazioni intraprese da un ente locale. Le finalità di un rendiconto redatto con scopi generali sono quelle di "rendere conto della gestione" e quindi di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale. Specificamente, gli obiettivi generali della comunicazione dell'ente locale devono essere quelli di dare informazioni utili per evidenziare la responsabilità dell'ente per le risorse ad esso affidate e per prendere decisioni, fornendo informazioni:
 - (a) sulle fonti, sulla allocazione e sull'utilizzo dei mezzi finanziari e su come l'ente locale ha finanziato le relative attività, ha adempiuto agli impegni ed ha fatto fronte al relativo fabbisogno finanziario e di cassa;
 - (b) per la comprensione dell'andamento gestionale dell'entità in termini di costi dei servizi, efficienza ed efficacia.

8. La comunicazione dell'ente locale deve anche fornire agli utilizzatori informazioni:
 - (a) indicando se le risorse sono state ottenute ed utilizzate in conformità al bilancio di previsione redatto in conformità alle disposizioni in materia;
 - (b) segnalando se le risorse sono state ottenute ed usate in conformità alle disposizioni di legge ed ai vincoli contrattuali, compresi i limiti finanziari stabiliti dalle autorità legislative competenti.

9. Il rendiconto, che si inserisce nel complessivo sistema di bilancio, deve fornire informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull'andamento finanziario, economico e

patrimoniale dell'ente. Sotto il profilo politico-amministrativo, il rendiconto consente l'esercizio del controllo che il Consiglio dell'ente esercita sulla Giunta quale organo esecutivo, nell'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuite dall'ordinamento al Consiglio.

10. Il rendiconto deve permettere di verificare sia la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio, sia la situazione economica e patrimoniale-finanziaria dell'ente e i mutamenti di tale situazione anche in relazione agli andamenti economici programmati dall'ente.

Non è sufficiente il raggiungimento dell'equilibrio finanziario complessivo per formulare un giudizio completo sull'andamento attuale e prospettico dell'ente. L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale dell'ente, da verificare costantemente e da analizzare in sede di esame ed approvazione del rendiconto della gestione.

Il rendiconto deve consentire la concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione dei programmi nel rispetto degli equilibri economici e finanziari.

11. Il rendiconto deve 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.

Il rendiconto, oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'ente. A questo riguardo assume un ruolo fondamentale la relazione al rendiconto della gestione che, oltre a fornire le informazioni sull'andamento economico-finanziario dell'ente, deve consentire di valutare l'impatto delle politiche locali e dei servizi dell'ente sul benessere sociale e sull'economia insediata.

12. L'ente locale deve 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, nella considerazione e valutazione delle modificazioni che l'attività di governo e di gestione dell'ente locale produce in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, sia sulla soddisfazione dei cittadini e sul 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.
13. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione della Giunta, si inseriscono nel processo di comunicazione di cui l'ente locale è soggetto attivo. Si avrà un'attività di comunicazione diretta all'ambiente esterno di tipo istituzionale e un'attività comunicativa rivolta all'interno o gestionale.
14. La comunicazione istituzionale assume le caratteristiche della comunicazione di bilancio e di rendiconto, sui servizi e sulle attività svolte e gli aspetti tipici della comunicazione economica. Quest'ultima è indirizzata ad analizzare e informare sui livelli di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa con un linguaggio adeguato chiaro e trasparente. La comunicazione economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali al fine di promuovere e controllare il miglioramento continuo nel tempo e la tutela dei cittadini e degli utenti (art. 11 del D.Lgs. 30 luglio 1999,

- n. 286 – Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59).
15. Il rendiconto della gestione nel sistema del bilancio deve essere corredato di un'informativa supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile. Tale informativa deve essere contenuta nella relazione al rendiconto di gestione.
- In tale relazione si darà atto dell'osservanza dei postulati del sistema di bilancio secondo i principi contabili e, in particolare, dell'attendibilità dell'informazione fornita quale rappresentazione fedele delle operazioni e degli eventi che si intendono rappresentare e dimostrare nel rendiconto della gestione.
- Nel contempo sarà attestata l'attendibilità e "congruità" delle entrate e delle spese, anche in riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi.
- Sarà data anche adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno determinato l'esigenza di approvare in corso di esercizio le variazioni di bilancio, anche in riferimento alla variazione generale di assestamento di cui all'art. 175, comma 8, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.
- L'applicazione del principio di prudenza al rendiconto della gestione deve tradursi nella regola secondo la quale i proventi non certi nella realizzazione non devono essere conteggiati, mentre gli oneri devono essere dimostrati e analizzati nella loro totalità, anche se non definiti in tutti gli elementi.
16. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione di cui all'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali devono essere redatti con la partecipazione attiva di tutti i responsabili dei servizi, non soltanto nell'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi ma anche nell'analisi dei risultati raggiunti, dei programmi realizzati e in corso di realizzazione, nella dimostrazione dei risultati in riferimento agli indirizzi dell'en-

te di cui agli strumenti generali di programmazione (piano generale di sviluppo, relazione previsionale e programmatica, piano esecutivo di gestione ove esistente).

17. La partecipazione dei responsabili dei servizi alla redazione del rendiconto della gestione e relativi allegati misura il grado di responsabilizzazione (accountability) della struttura dell'ente. Nella relazione e negli allegati al rendiconto devono essere presentati indicatori, parametri e misuratori del grado di efficienza, efficacia ed economicità, oltrechè riferite le certificazioni e attestazioni richieste dalla legge. Informazioni dettagliate sono fornite in ordine al rispetto del patto di stabilità interno.

Informazioni comparative

18. Il rendiconto deve osservare il principio della comparabilità sia nel tempo per l'ente locale per determinare e analizzare gli andamenti e gli equilibri accertati e tendenziali, sia per gli altri utilizzatori che devono essere in grado di comparare i risultati e gli indicatori nel sistema di bilancio di diversi enti locali, oltrechè nel tempo per l'ente che approva il rendiconto.
19. Devono essere fornite per il periodo precedente le informazioni comparative per tutti i dati numerici inclusi nel rendiconto. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive contenute della relazione al rendiconto, quando ciò sia significativo per la comprensione del rendiconto dell'esercizio di riferimento. Analoghe informazioni comparative devono essere contenute rispetto al bilancio preventivo corrispondente. Il confronto con i valori di previsione definitiva di competenza (art. 228 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), è necessario ma non sufficiente a fornire una corretta informazione. Questo Principio incoraggia ad estendere il confronto, nella Relazione della Giunta sulla gestione, anche ai valori del bilancio di previsione di prima approvazione.

Termine della deliberazione del rendiconto

20. Il termine per la deliberazione del rendiconto è fissato al 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. La competenza è dell'organo consiliare. La legge stabilisce un termine minimo di venti giorni, da fissare nel regolamento di ciascun ente, per porre in grado i componenti dell'organo consiliare di esaminare la proposta della giunta. Il termine del 30 giugno è fissato per la deliberazione e perciò non è da considerare legittima la prassi invalsa di convocare l'organo che deve deliberare in uno degli ultimi giorni antecedenti la scadenza, in quanto così non sarebbe rispettata la previsione di legge.
21. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare entro il 30 giugno di ciascun anno determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza.

Considerazioni generali

Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili

22. I rendiconti devono rappresentare in modo attendibile la situazione finanziaria, economica e patrimoniale ed i flussi finanziari dell'ente locale. La corretta applicazione dei Principi contabili per gli enti locali, quando necessario integrati con i Principi contabili internazionali per il settore pubblico e con i Principi contabili nazionali, contribuisce a fornire una presentazione attendibile.
23. Un ente locale i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili per gli enti locali deve evidenziare questo fatto. I rendiconti non devono essere presentati come conformi ai Principi con-

tabili per gli enti locali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni dei Principi contabili per gli enti locali.

24. Nei casi estremamente rari in cui l'ente ritenga che la conformità ad una disposizione di un Principio sia fuorviante, e perciò che la deviazione da una disposizione sia necessaria per fornire una presentazione attendibile, l'ente locale deve indicare:
- (a) che l'ente locale ha ritenuto che i rendiconti rappresentano correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, ed i flussi finanziari dell'ente;
 - (b) che il rendiconto è stato redatto in modo conforme a tutti gli aspetti rilevanti dei Principi contabili per gli enti locali, fatta eccezione per i casi in cui è stato ritenuto opportuno discostarsi da tali principi per ottenere una rappresentazione attendibile;
 - (c) il Principio specifico da cui l'ente locale si è discostato, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il Principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato;
 - (d) l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'ente, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.

Principi contabili

25. Pur non avendone obbligo giuridico è bene che l'ente locale applichi i Principi contabili. In ogni caso deve tenere un comportamento tale da assicurare che il rendiconto fornisca una informativa che sia:
- (a) significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e
 - (b) attendibile in modo tale che:
 - rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente;
 - rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale;

- sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;
- sia prudente;
- sia completa in tutti gli aspetti rilevanti.

26. La qualità dell'informazione fornita nel rendiconto determina l'utilità dello stesso per l'utilizzatore.

Struttura e contenuto

Introduzione

27. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali disciplina al Titolo VI, parte II, la rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione tramite rendiconto. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 definisce gli schemi formali ed il contenuto obbligatorio dei documenti che compongono il rendiconto, distinti per tipologia di enti.
28. Il rendiconto fornisce agli utilizzatori le informazioni sulle risorse e sugli obblighi dell'ente locale alla data del 31 dicembre dell'esercizio di riferimento. Queste informazioni sono utili per gli utenti che vogliono valutare la capacità dell'ente locale di continuare ad erogare beni e servizi ad un dato livello ed il livello delle risorse che necessitano in futuro all'entità economica in modo da poter continuare ad assolvere ai propri obblighi di erogazione del servizio.
29. Il rendiconto per finalità generali dell'ente locale, deve indicare se le risorse ottenute sono state utilizzate in conformità al bilancio di previsione approvato. Il presente Principio incoraggia ad includere nei bilanci un confronto con gli importi previsti nel bilancio di previsione in sede di prima approvazione per il periodo di riferimento. Il confronto tra bilancio di previsione prima che siano state effettuate eventuali variazioni di bilancio permette di verificare il livello di attendibilità del processo di programmazione e di previsione e quindi la corretta applicazione del Principio contabile n. 1, *Programmazione e previsione nel sistema di bilancio*.

-
30. Gli enti locali sono incoraggiati a presentare le informazioni supplementari di supporto agli utenti nella valutazione dell'andamento dell'ente, e la relativa gestione dei beni, così come sono incoraggiati ad effettuare le valutazioni riguardo alla destinazione delle risorse.
31. Il rendiconto di gestione 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 e fa parte, insieme ai documenti di previsione, del Sistema di Bilancio, come definito nel documento *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*. I valori di rendiconto, pertanto, devono essere confrontabili e devono essere confrontati con quelli di previsione e costituiscono conferma e dimostrazione del grado di attendibilità di questi ultimi, che devono essere formulati nel rispetto del Principio contabile n. 1, *Programmazione e previsione nel sistema di bilancio*.
32. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello rendiconto:
- (a) il conto del bilancio;
 - (b) il conto economico;
 - (c) il conto del patrimonio;
 - (d) nonché il prospetto di conciliazione.
33. Sono allegati al rendiconto:
- (a) la relazione al rendiconto della gestione dell'organo esecutivo;
 - (b) la relazione dei revisori dei conti;
 - (c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.
 - (d) la deliberazione relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.
34. Sono presupposti che necessitano di verifica e parificazione:
- (a) il conto degli agenti contabili;
 - (b) il conto del tesoriere.

35. La dimostrazione delle risultanze d'esercizio comporta fasi operative preliminari di riscontro e verifica, relative a:
- (a) riaccertamento dei residui;
 - (b) operazioni di chiusura dell'esercizio;
 - (c) verifica del conto degli agenti contabili;
 - (d) verifica e parificazione del conto del Tesoriere;
 - (e) aggiornamento dell'inventario.
36. Il presente Principio contabile incoraggia gli enti a dotarsi di un sistema di contabilità generale. La contabilità generale favorisce la redazione di un rendiconto redatto con scopi generali veritiero e corretto, per quanto riguarda i prospetti di conto economico e di conto del patrimonio. La contabilità generale, o economico-patrimoniale, è una contabilità finalizzata esclusivamente alla informativa esterna, e come tale, non sostituisce le contabilità finanziaria né la contabilità analitica. I diversi sistemi contabili, però, possono trovare una integrazione tecnica che riduca l'onere complessivo delle rilevazioni.
37. Nel sistema attuale la sola contabilità finanziaria è obbligatoria per legge. Il Principio contabile sostiene però la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini della informativa esterna, e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extracontabilmente in appositi prospetti tutte le operazioni di rettifica ed integrazione.

Conto del bilancio

Aspetti generali, struttura e contenuti

38. Nell'ambito delle finalità del sistema di bilancio e del rendiconto come indicate nei punti 20 e seguenti del documento *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*, il conto del bilancio

- rileva e dimostra i risultati della gestione finanziaria con riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione.
39. L'analisi a posteriori della funzione autorizzatoria del bilancio consiste nell'illustrazione e spiegazione di come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa e si esplica sulla base dei seguenti elementi principali:
- (a) scostamenti tra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti;
 - (b) scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni;
 - (c) grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
 - (d) velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
 - (e) livelli e composizione dei risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.
40. La relazione al rendiconto fornisce informazioni idonee a valutare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa evidenziando il grado di raggiungimento dei programmi e dei progetti indicati negli strumenti di programmazione; tale analisi, di preminente scopo informativo nei confronti degli utilizzatori del sistema di bilancio come definiti nel documento *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*, si concretizza attraverso lo studio dei risultati finanziari, economici e patrimoniali sia generali, che settoriali ed anche attraverso l'utilizzo dei parametri gestionali da allegare obbligatoriamente al rendiconto.
41. Il conto del bilancio ha contenuti e struttura obbligatori al fine di consentire la corretta comparazione tra previsioni e risultati, i controlli sulla gestione finanziaria, nonché al fine di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi. Per le finalità di cui al punto 3, gli enti possono effettuare anche analisi

- finanziarie riferite ai programmi e progetti definiti in sede di programmazione.
42. Nel conto del bilancio vanno indicati, per ciascuna risorsa dell'entrata, per ciascun intervento della spesa e per ciascun capitolo di entrata e spesa per conto terzi, i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:
- (a) residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente;
 - (b) stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa;
 - (c) accertamenti e impegni dalla gestione dei residui e dalla gestione di competenza;
 - (d) riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza;
 - (e) residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza;
 - (f) differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza;
 - (g) differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.
43. Il D.P.R. n. 194 del 1996 prescrive gli schemi del conto e delle allegate tabelle dei parametri, distinti per tipologia di ente con il relativo contenuto obbligatorio in relazione alla classificazione del bilancio di previsione. Nel modello del conto del bilancio le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate e spese, sono riportate in prospetti distinti in:
- (a) gestione delle entrate, riepilogo per titoli, e quadro riassuntivo;
 - (b) gestione della spesa, riepilogo per titoli e quadro riassuntivo;
 - (c) quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali;
 - (d) servizi gestiti in economia;
 - (e) riepilogo generale di classificazione delle spese, articolato in: impegni per spese correnti;
 - (f) impegni per spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti;
 - (g) funzioni delegate dalla regione;

- (h) utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali;
 - (i) quadro riassuntivo della gestione di competenza che conduce alla determinazione del risultato della gestione di competenza espresso in termini di avanzo (della gestione di competenza) se positivo e disavanzo (della gestione di competenza) se negativo, da scomporsi in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati;
 - (j) quadro riassuntivo della gestione finanziaria che conduce alla determinazione del risultato della gestione finanziaria complessiva espresso in termini di avanzo di amministrazione se positivo e disavanzo di amministrazione se negativo, da scomporsi in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati; il quadro riassuntivo della gestione finanziaria comprende altresì i pagamenti per le azioni esecutive non regolarizzate entro il termine del 31 dicembre.
44. Nel conto del bilancio, così come avviene nel sistema di bilancio in generale e durante la gestione finanziaria, occorre rispettare la struttura indicata dal legislatore: in particolare, la distinzione tra spese correnti e spese in conto capitale in relazione ai limiti ed ai nuovi strumenti di gestione attiva dell'indebitamento.
45. Le spese correnti (titolo I) comprendono le spese relative alla normale gestione dei servizi pubblici e si distinguono in spese relative al personale, all'acquisto di beni e servizi, all'utilizzo di beni di terzi, ai contributi o trasferimenti, agli interessi passivi e altri oneri finanziari, alle imposte e tasse; tra le spese correnti si annoverano anche gli oneri straordinari della gestione corrente che ricomprendono generalmente gli oneri non strettamente connessi all'esercizio considerato, nonché gli ammortamenti (applicati al bilancio preventivo), il fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva che permangono nel conto del bilancio solamente come stanziamento di spesa, non potendo essere impegnati.

46. Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti ed indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, ad esempio la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto.
47. L'eventuale entrata derivante dalla contrazione di swap finalizzati alla ristrutturazione dei tassi di interesse del residuo debito riguarda la rimodulazione del debito precedentemente contratto per investimenti ed incide sulle condizioni economico-finanziarie e gli equilibri del bilancio di medio-lungo termine; pertanto, va considerata una entrata straordinaria da allocare nel titolo IV delle entrate.

Il processo di rendicontazione

48. Le operazioni di parificazione, che contraddistinguono la fase preliminare della rendicontazione finanziaria, comprendono i riscontri, le verifiche e la corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'ente del conto del tesoriere e dei conti degli altri agenti contabili. In questa sede l'ente emette gli ordinativi d'incasso ed i mandati di pagamento "a copertura" regolarizzando le operazioni di cassa effettuate di iniziativa da parte del tesoriere e quest'ultimo provvede a commutare i mandati interamente o parzialmente non estinti alla data del 31 dicembre in assegni postali localizzati o con altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale. Il regolamento di contabilità può prevedere tempi e modalità nonché l'obbligatorietà di verbali di chiusura tra ente e tesoriere. Per quanto riguarda gli altri agenti contabili le operazioni di parificazione riguardano, ad esempio, le rilevazioni della restituzione dell'anticipazione ricevuta, del versamento delle somme riscosse dagli incaricati della riscossione, delle spese sostenute tramite anticipazione. La fase preliminare di parificazione delle scritture culmina con la resa del conto da parte del tesoriere e degli altri agenti contabili entro due mesi dalla chiu-

sura dell'esercizio finanziario secondo le modalità dell'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed i modelli indicati dal D.P.R. n. 194 del 1996.

49. Le partite del conto del tesoriere debbono concordare con le scritture della contabilità finanziaria dell'ente e la relativa esposizione nel conto del bilancio; eventuali mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto: ad esempio, il caso dei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre, che vanno indicate anche nell'apposita riga del quadro riassuntivo della gestione finanziaria.
50. Gli accertamenti delle entrate vanno iscritti nel conto del bilancio al valore nominale sulla base del diritto a riscuotere e valutati al presumibile valore di realizzo. Pertanto, gli accertamenti possono essere iscritti nel conto del bilancio solo quando l'ente è effettivamente controparte di un rapporto contrattuale o detiene la titolarità ad incassare una entrata tributaria e/o un trasferimento; l'ente cancella un accertamento solo quando perde il controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito e/o la sua titolarità. L'ente perde il controllo allorché cede a terzi i diritti alle prestazioni contrattuali, oppure allorché si estinguono i diritti o la titolarità.
51. L'operazione di riaccertamento dei residui attivi da iscrivere nel conto del bilancio è tesa alla verifica del permanere dei requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate così come indicati nel Principio contabile n. 2 e precisamente la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, la somma e la scadenza; durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun singolo accertamento della gestione di competenza e per ciascun residuo attivo proveniente dagli anni precedenti, l'ente deve mantenere un comportamento prudente ricercando le condizioni dell'effettiva esistenza dei requisiti essenziali.
52. Le verifiche di cui al punto precedente individuano nel conto del bilancio parte entrata le seguenti fattispecie:

- per la gestione residui:
 - (a) il residuo attivo che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo riscosso in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
 - (b) il residuo attivo che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;
 - (c) il residuo attivo che viene considerato inesigibile e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio;
 - (d) il residuo attivo che viene considerato insussistente e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo);
 - (e) il residuo attivo che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio;
 - (f) il residuo attivo che viene confermato ad un importo maggiore della sua previsione iniziale, per cui si ottiene un maggiore residuo attivo da evidenziare nell'apposita colonna del conto del bilancio.
- per la gestione di competenza:
 - (a) l'accertamento di entrata che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo accertato, che quello riscosso in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
 - (b) l'accertamento che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;

- (c) l'accertamento che viene considerato inesigibile e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata) ma va indicato nel conto del patrimonio;
 - (d) l'accertamento che viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata);
 - (e) l'accertamento che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata) ma va indicato nel conto del patrimonio;
 - (f) le maggiori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dal supero degli accertamenti rispetto alla previsione definitiva di bilancio;
 - (g) le minori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dalla differenza tra le previsioni definitive di bilancio ed i rispettivi accertamenti.
53. Non è possibile riportare a residui attivi negli anni successivi somme non rispettano i requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate quali indicati nel Principio contabile n. 2.
54. In analogia alla competenza ad accertare le entrate affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse di entrata, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti.
55. I crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti. La verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto, fermo restando che la rilevazione dell'accertamento segue l'aspetto giuridico dell'entrata ossia il momento in cui sorge in capo all'ente locale il diritto a percepire somme di denaro. Al fine di garantire la conservazione del pareggio finanziario, in presenza di residui attivi inesigibili o di dubbia

esigibilità, l'ente in sede di redazione del bilancio preventivo è opportuno che destini parte delle risorse di entrata nell'intervento di spesa "fondo svalutazione crediti".

56. Gli impegni vanno iscritti nel conto del bilancio al valore nominale in base all'esistenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata o di una disposizione di legge e negli altri casi previsti dall'ordinamento per i quali risulta possibile riportare a residui passivi somme in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, come indicato nel Principio contabile n. 2. Pertanto l'ente iscrive nel conto del bilancio un impegno di spesa:

- per la parte corrente:
 - (a) quando è controparte in un rapporto contrattuale e sussiste l'obbligo di pagare. Ad esempio, gli impegni per i contratti di forniture di beni già stipulati entro la fine dell'esercizio per i quali non è avvenuto il pagamento della prestazione o gli impegni per il pagamento di somme dovute per legge o per contratti pluriennali già assunti (assicurazioni, affitti passivi) per i quali non è avvenuto il pagamento;
 - (b) in presenza di una prenotazione d'impegno per una gara per la quale è stato pubblicato il bando entro il termine dell'esercizio; in caso contrario la somma relativa costituisce economia di spesa. Ad esempio, nel caso di una gara per la fornitura di beni e servizi effettuata a cavallo tra due esercizi.
 - (c) per rapporti obbligatori sorti per legge o per atti unilaterali; ad esempio a seguito di provvedimenti esecutivi che assegnano contributi o altre liberalità a terzi;
 - (d) per spese correlate ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge. Ad esempio, i contributi finalizzati di parte corrente ricevuti sulla base di norme di legge da corrispondere a terzi;
- per la parte in conto capitale:
 - (a) per spese finanziate in corrispondenza a mutui o altri prestiti concessi definitivamente (ad esempio dalla

- Cassa DD PP) o per i quali si è proceduto alla stipula del contratto (ad esempio da istituti di credito con atto notarile);
- (b) per spese in corrispondenza ad entrate derivanti da trasferimenti finalizzati o ad altre entrate aventi destinazione vincolata per legge. Ad esempio, spese relative a contributi in conto capitale ricevuti per la costruzione di opere pubbliche;
 - (c) per spese in corrispondenza ad entrate proprie accertate costituenti in bilancio avanzo di parte corrente. La presente fattispecie si riferisce all'ipotesi di un bilancio preventivo con maggiori entrate correnti rispetto alle spese correnti;
 - (d) per spese finanziate con quote di avanzo di amministrazione. Ad esempio, nel caso di spese iscritte nel bilancio preventivo e finanziate con avanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'art. 186 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;
 - (e) per spese finanziate con entrate da alienazioni intervenute di patrimonio. Ad esempio, in caso di un contratto stipulato di vendita di immobili.
 - (f) per spese finanziate con riscossione di crediti. Ad esempio nei casi di concessioni di crediti ed anticipazioni per finalità produttive.
- per spese per servizi in conto terzi
 - (a) per spese corrispondenti agli accertamenti assunti nei correlati capitoli di entrata. Ad esempio versamento delle ritenute d'acconto Irpef all'Erario.
57. Gli stanziamenti di spesa del bilancio preventivo relativi al fondo di riserva, al fondo svalutazione crediti ed agli ammortamenti di esercizio, non sono impegnati e pertanto rifluiscono nel risultato di amministrazione in qualità di economie di spesa.
58. Come indicato nel Principio contabile n. 2, l'operazione di riaccertamento dei residui passivi da iscrivere nel conto del bilancio è

tesa alla verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate in forza delle disposizioni ordinamentali; durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun residuo, l'ente deve mantenere un comportamento prudente ricercando le condizioni dell'effettiva esistenza dei requisiti previsti dall'ordinamento.

59. L'ente cancella un residuo passivo solo ed unicamente quando vi è la certezza che non sussiste più l'obbligo di pagare, per motivi di sua insussistenza (la minore spesa sostenuta rispetto all'impegno assunto, verificata con la conclusione della rispettiva fase di liquidazione del saldo) o prescrizione (l'estinzione del diritto soggettivo conseguente al mancato esercizio da parte del titolare per un lasso di tempo determinato dalla legge, ex art. 2934 c.c.).
60. Non devono essere riportate a residui passivi negli anni successivi somme che non rispettano gli elementi costitutivi dell'impegno di spesa così come indicati nel Principio contabile n. 2. Non è quindi possibile riportare a residui passivi i cosiddetti "residui di stanziamento" fatta eccezione in tutti i casi nei quali espresse norme di legge consentono il mantenimento del residuo stesso.
61. Le verifiche di riaccertamento dei residui passivi individuano nel conto del bilancio parte spesa le seguenti fattispecie:
- per la gestione residui:
 - (a) il residuo passivo è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo pagato in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
 - (b) il residuo passivo non pagato è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;

- (c) il residuo passivo viene considerato insussistente o in prescrizione e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo);
 - per la gestione di competenza
 - (a) l'impegno di spesa è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo impegnato, che quello pagato in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
 - (b) l'impegno di spesa è confermato per lo stesso importo, ma non è stato pagato e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;
 - (c) l'impegno di spesa viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio confluendo nelle economie di spesa (minori impegni rispetto agli stanziamenti definitivi di bilancio).
62. In analogia alla competenza ad impegnare le spese affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole spese, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti. È compito dei responsabili dei servizi evidenziare in sede di rendiconto l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio per l'attivazione del procedimento di riconoscimento di legittimità di cui all'art. 194 del Tuel.

I risultati finanziari

63. Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di avanzo, disavanzo o pareggio finanziario, e sono distinte in risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza) e risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria). Il risultato contabile di gestione, determinato dalla somma delle riscossioni e dei residui attivi

dedotti i pagamenti ed i residui passivi, derivanti dalla gestione di competenza, evidenzia il risultato di sintesi finanziario dell'anno considerato.

64. Il risultato contabile di amministrazione tiene conto anche dei residui degli anni precedenti ed è determinato dalla somma del fondo di cassa al 31 dicembre (dedotti gli eventuali pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate) più i residui attivi finali e meno i residui passivi finali entrambi derivanti sia dalla gestione di competenza che da quella residui; evidenzia il risultato di sintesi di tutta la gestione finanziaria e come tale, in caso di avanzo, permette la sua applicazione alle entrate del bilancio preventivo ed in caso di disavanzo, obbliga l'ente al ripiano mediante la sua iscrizione tra le spese del bilancio preventivo.
65. Il risultato di amministrazione, come richiesto dall'art. 187, comma 1, del T.U., deve essere scomposto, ai fini del successivo utilizzo o ripiano, in:
- (a) fondi vincolati;
 - (b) fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale;
 - (c) fondi di ammortamento;
 - (d) fondi non vincolati.

I fondi vincolati si riferiscono per lo più ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate finalizzate o a contributi pervenuti oltre il termine massimo per effettuare le variazioni di bilancio e che, pertanto, hanno contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione; i fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano anch'essi risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria; i fondi di ammortamento derivano invece dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse

nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili. I fondi non vincolati hanno carattere residuale.

I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione.

Il risultato di amministrazione si collega a quello dell'esercizio precedente e all'evoluzione della gestione finanziaria dell'esercizio considerato; infatti, il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.

66. Il risultato di amministrazione deve essere misurato nel rispetto del principio della prudenza, così come definito dal documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Pertanto:
- (a) nella relazione al rendiconto, l'ente dettaglia e motiva la suddivisione dell'avanzo di amministrazione scaturente dalla gestione in conto residui e in conto competenza, spiegando le ragioni dei fondi vincolati, nel rispetto dei principi della comprensibilità (chiarezza) e della verificabilità dell'informazione; inoltre, dettaglia e motiva le condizioni di effettiva liquidabilità dello stesso.
 - (b) valuta, sulla base del trend storico, l'andamento del risultato della gestione di competenza, al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità dell'ente di conseguire gli obiettivi finanziari che lo stesso si era prefissato all'inizio dell'anno. L'eventuale disavanzo della gestione di competenza è attentamente analizzato e motivato nel rendi-

- conto, con l'ausilio del quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali che sottolinea sia l'equilibrio economico-finanziario che l'equilibrio finale;
- (c) scompone il risultato della gestione di competenza, della gestione dei residui, al fine di comprenderne e analizzarne la formazione, in base alle seguenti componenti: bilancio corrente (entrate correnti e spese correnti), bilancio investimenti (entrate in conto capitale e mutui con le spese in conto capitale), bilancio dei movimenti di fondi e bilancio dei servizi per conto terzi.
 - (d) sulla base della scomposizione sopra descritta, l'ente analizza il risultato finale di amministrazione, dettagliandolo per anno di formazione, ed in caso di risultato positivo, evidenzia quanta parte è formata da residui da incassare con l'evidenziazione della loro anzianità, in modo da rendere evidenti le eventuali difficoltà di incasso di alcuni residui attivi, e ove vi sia una presenza significativa di residui con elevato grado di anzianità, sia possibile condizionarne l'impiego al loro effettivo realizzo.
67. Nella relazione al rendiconto, l'eventuale disavanzo di amministrazione deve essere oggetto di analisi e devono trovare spiegazione i risultati parziali della gestione di competenza e di quella residui; è conseguentemente valutata la situazione finanziaria complessiva dell'ente in relazione ai parametri di deficitarietà, al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità di ripristinare in tempi brevi gli equilibri di bilancio.
68. Al conto del bilancio sono allegate la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale. Ai parametri gestionali (non appena saranno disponibili per tutti gli enti locali) occorre porre grande attenzione, perché indicano sinteticamente ma efficacemente il tipo e la bontà della gestione condotta anche in riferimento ai dati statistici delle medie nazionali e per fasce demografiche, contribuendo con ciò all'analisi dei risultati da effettuarsi nella

relazione al rendiconto. La potenzialità informativa dei parametri gestionali, suddivisi in indicatori finanziari ed economici generali, indicatori dell'entrata ed indicatori per i singoli servizi, presuppone, tuttavia, la loro corretta compilazione, utilizzando, ove richiesto, le rilevazioni della contabilità economico-patrimoniale; per migliorare il valore segnaletico degli stessi è consigliabile integrare la griglia dei parametri obbligatori per legge con altri indicatori ritenuti dall'ente particolarmente significativi.

69. La relazione al rendiconto illustra in modo dettagliato la gestione della liquidità nell'arco dell'esercizio, considerando le giacenze della contabilità fruttifera ed infruttifera per gli enti soggetti al regime della tesoreria unica e l'utilizzo delle giacenze non soggette a tale regime; l'eventuale ricorso all'anticipazione di cassa deve essere motivato in riferimento ai limiti massimi previsti dalla legge ed in relazione all'onere sostenuto.
70. Al fine di garantire una corretta e trasparente rilevazione dei risultati finanziari dell'ente occorre rilevare nel rendiconto gli oneri che l'ente è tenuto a sostenere per il ripiano di perdite o del disavanzo di esercizio di aziende partecipate, consorzi o istituzioni.
71. L'ente identifica e valuta eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti. Se i futuri debiti, anche fuori bilancio, sono certi nell'an e nel quantum, questi formano specifico stanziamento di bilancio, o, in alternativa, è riservata quota parte di avanzo a copertura di essi. Se i futuri debiti sono noti nell'an o nel quantum, essi sono coperti con appositi accantonamenti generici il cui ammontare è iscritto in sede di formazione del bilancio di previsione.

Conto economico

- 72 Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo criteri di competenza economica come definiti

nei punti da 99 a 108 del documento "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali".

La gestione comprende le operazioni attraverso le quali si vogliono realizzare le finalità dell'ente. I componenti negativi sono riferiti ai consumi dei fattori impiegati, quelli positivi consistono nei proventi e ricavi conseguiti in conseguenza dell'affluire delle risorse che rendono possibile lo svolgimento dei menzionati processi di consumo.

Il conto economico comprende:

- (a) proventi ed oneri, derivanti da impegni ed accertamenti di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell'esercizio;
- (b) le sopravvenienze e le insussistenze;
- (c) gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali modificandoli.

73. Il conto economico rappresenta e dimostra le operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi che hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio, raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi, in conformità ai corretti principi contabili.

74. Lo schema di conto economico, di contenuto obbligatorio, approvato con Il D.P.R. n. 194 del 1996, si compendia nella considerazione delle seguenti aree funzionali, con riferimento alle quali, attraverso l'analisi di 28 valori, si procede alla quantificazione di alcuni risultati parziali (risultato della gestione e risultato della gestione operativa) sino a pervenire alla determinazione del complessivo risultato economico d'esercizio, per le parti appresso indicate, così specificate:

- A. Proventi della gestione;
- B. Costi della gestione;
- C. Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate;
- D. Proventi e oneri finanziari;
- E. Proventi e oneri straordinari.

75. I risultati intermedi scaturenti dal conto economico, evidenziano le seguenti informazioni:
- (a) La gestione operativa è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nel corso dei diversi esercizi e che evidenzia i proventi e i costi che qualificano e identificano la parte peculiare e distintiva dell'attività dell'ente comprensiva della gestione immobiliare e dei proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali e partecipate.
 - (b) La gestione finanziaria ai fini dello schema di conto economico è rappresentata da interessi attivi e passivi e da altri proventi ed oneri di natura finanziaria.
 - (c) La gestione straordinaria è costituita dai proventi od oneri che hanno natura non ricorrente, o di competenza economica di esercizi precedenti, o derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive e passive).
76. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura e non sono ripartiti in base alla loro destinazione. I principi contabili intendono incentivare la suddivisione dei valori di costo negli specifici centri di costo per consentire l'analisi dell'efficienza ed il calcolo dei relativi indicatori da allegare al conto del bilancio. I conti economici di dettaglio per servizio, per prodotto ecc.. sono in ogni caso indispensabili e devono essere allegati al rendiconto ove è richiesto da specifica normativa (vedi conto economico servizio rifiuti, acquedotto, servizi pubblici a domanda individuale e servizi a rilevanza commerciale nel caso di opzione per la determinazione della base imponibile irap con il metodo commerciale).
77. I principali scostamenti rispetto al conto economico dell'esercizio precedente devono essere analizzati e valutati nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo. Il risultato economico dell'esercizio ed in particolare il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessario provvedimenti per raggiungere nell'arco temporale più breve il pareggio. L'equilibrio economico come indicato nei postulati dei principi contabili degli enti locali è, infatti, un obiettivo

essenziale ai fini della funzionalità dell'ente. La tendenza al pareggio economico deve essere pertanto considerata un obiettivo di gestione da sottoporre a costante controllo.

A) Proventi della gestione

78. *Proventi tributari.* La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, tributi speciali ed altre entrate di natura tributaria) di competenza economica dell'esercizio. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati quali componenti straordinari della gestione nella voce E 23. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o a società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".
I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3 (al netto della parte riferita ad esercizio precedenti), integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.
79. *Proventi da trasferimenti.* La voce comprende tutti i proventi relativi ai trasferimenti correnti concessi all'ente dallo Stato, dalla regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti sono invece componenti straordinari della gestione da rilevare alla voce E 23, alla stregua di quanto esposto al punto precedente.
Al fine di garantire la necessaria correlazione tra costi e ricavi, sono riportati in tale voce esclusivamente gli importi corrispondenti ai costi della gestione rilevati nella classe B) "costi della gestione".
80. *Proventi da servizi pubblici.* Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio.

Per i servizi pubblici a domanda individuale e produttivi è utile, ai fini informativi, dettagliare nella relazione illustrativa la percentuale di copertura del costo ed evidenziare lo scostamento rispetto alla percentuale di copertura prevista.

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 1 del Titolo III dell'entrata rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

81. *Proventi da gestione patrimoniale.* Sono rilevati i proventi relativi all'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere riscontate per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve pertanto essere rilevata in questa voce la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti della categoria 2 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

82. *Proventi diversi.* Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato.

I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti della categoria 5 del Titolo III dell'entrata, rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

83. *Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.* Sono indicati in tale voce i costi (personale, acquisto beni, servizi ecc) che danno

luogo ad iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Gli importi imputati alla voce devono essere rilevati tra i costi della gestione (classe B del conto economico). Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non detratti dalla voce D 21.

È opportuno che l'utilizzo di fattori produttivi per la produzione interna di costi capitalizzabili sia disposta con determinazione indicante la convenienza economica del fare rispetto all'acquistare e l'ammontare presumibile del costo di produzione. Il responsabile del servizio deve rilevare analiticamente i costi con il criterio della commessa e determinare il costo definitivo da iscrivere all'attivo patrimoniale.

84. *Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione.* In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art.2426 n. 9 del codice civile.

B) Costi della gestione

85. *Personale.* In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'irap relativa deve essere rilevate alla voce B 15 "Imposte e tasse".
I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.
86. *Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.* Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consu-

mo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

87. *Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo.*

In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. In generale le rimanenze devono essere valutate al minore tra costo storico ed il valore di mercato. Il costo storico è costituito dai costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze nella loro attuale condizione. Per i beni fungibili la valutazione può essere fatta sulla base del costo medio ponderato, Fifo o Lifo. Il metodo prescelto deve essere disciplinato nel regolamento di contabilità.

88. *Prestazioni di servizi.* Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta ecc.)

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

89. *Utilizzo di beni di terzi.* Devono essere iscritti in tale voce i corrispettivi per il utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria ecc.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 4) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

90. *Trasferimenti.* Questa voce comprende gli oneri per i trasferimenti correnti concessi dall'ente. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro senza alcuna controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere rilevati nella voce C19.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

91. *Imposte e tasse.* Sono inseriti rispettando il principio della competenza economica gli importi riferiti a imposte e tasse corrisposte dall'ente durante l'esercizio.

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.

92. *Quote di ammortamento dell'esercizio.* Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento decorre dall'esercizio di idoneità all'uso del bene. Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) pur non essendo previsto dall'ordinamento come registro obbligatorio è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza.

Nel registro devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene. Le aliquote di ammortamento indicate nell'art. 229 del Tuel possono essere considerate come "aliquote ordinarie" assumendo carattere residuale le aliquote di ammortamento via via imposte da norme speciali. Ove si verifichi la perdita totale del valore il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

93. *Utili.* In tale voce si collocano gli importi relativi ai dividendi deliberati nell'esercizio dalle aziende speciali, consorzi e società partecipate dall'ente. Nell'esercizio di erogazione dell'utile o del dividendo, deve essere rilevato in tale voce anche l'eventuale credito d'imposta o trasferimento compensativo di cui all'art. 4, comma 2 del D.Lgs. 12/12/2003 n. 344.

I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli importi relativi agli accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

94. *Interessi su capitale di dotazione.* In questa voce sono evidenziati gli interessi attivi di competenza dell'esercizio che l'azienda speciale versa all'ente come corrispettivo per la disponibilità del fondo di dotazione.

I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli accertamenti di cui alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati nel rispetto della competenza economica.

95. *Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate.* In tale voce è inserito il costo annuo di competenza delle erogazioni concesse dall'ente alle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società parte-

cipate per contributi in conto esercizio. I trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28.

I costi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

D) Proventi ed oneri finanziari

96. *Interessi attivi.* La voce accoglie i proventi di competenza dell'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'ente. Sono inseriti in tale voce, con specificazione nella relazione illustrativa anche i proventi finanziari diversi dagli interessi attivi.

I proventi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati secondo competenza economica

97. *Interessi passivi.* La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc.

Gli oneri rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa, integrati e rettificati.

E) Proventi ed oneri straordinari

98. Vi rientrano i componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica.

99. *Insussistenze del passivo.* Tale voce comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui

costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

100. *Sopravvenienze attive*. Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.
101. *Plusvalenze patrimoniali*. Corrispondono alla differenza positiva tra il valore di scambio ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:
- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
 - (b) permuta di immobilizzazioni;
 - (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.
102. *Insussistenze dell'attivo*. Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.
103. *Minusvalenze patrimoniali*. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, ed accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il valore di scambio del bene e il corrispondente valore netto iscritto nell'attivo del conto del patrimonio.

104. *Accantonamento per svalutazione crediti.* Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere. L'importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nella voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità".
- I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest'ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, in questa voce deve essere rilevato l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare corrisponde all'avanzo vincolato.
105. *Oneri straordinari.* Sono allocati in tale voce gli altri costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione gli importi impegnati all'intervento 8) del Titolo I della spesa, riconducibili ad eventi straordinari (non ripetitivi) ed i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria. La composizione della voce deve essere dettagliata nella relazione illustrativa al rendiconto.
106. *Risultato economico dell'esercizio.* Rappresenta la differenza positiva o negativa tra i proventi e gli oneri dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale della consistenza patrimoniale. Nel caso di errori nella ricostruzione iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

Conto del patrimonio

Struttura e contenuto

107. Il presente Principio richiede specifiche informazioni nei prospetti del rendiconto ed illustra le modalità di impiego degli schemi fondamentali previsti dal D.P.R. n. 194 del 1996. Nella concreta pratica si consiglia di utilizzare i modelli più aggiornati che sono stati divulgati dall'Osservatorio sul sito del Ministero dell'interno.
108. Il prescrive lo schema ed il contenuto obbligatori del conto del patrimonio. Lo schema è a sezioni contrapposte, l'Attivo ed il Passivo. La classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione, mentre quella del Passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento. Lo schema presenta tre macroclassi nell'attivo (Immobilizzazioni, Attivo circolante, Ratei e risconti attivi) e quattro nel passivo (Patrimonio netto, Conferimenti, Debiti, Ratei e risconti passivi). Oltre a ciò, in calce al conto del Patrimonio, sono presenti i conti d'ordine, suddivisi in: Impegni per opere da realizzare, Conferimenti in aziende speciali, Beni di terzi).
109. Il conto del patrimonio deve dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, in conformità ai corretti principi contabili.

Attivo

Immobilizzazioni

110. Questa macroclasse ricomprende i beni destinati a permanere durevolmente nell'ente, in ragione della loro funzione e della scelta degli amministratori. Vi rientrano le classi delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. Tali voci, devono essere riportate al netto degli accantonamenti effettuati a titolo di ammortamento nei relativi fondi ammortamento.

111. *Immobilizzazioni immateriali.* Sono costi ad utilizzo pluriennale che possono essere economicamente sospesi in quanto correlabili a ricavi e proventi futuri. Tutti i costi diversi da quelli relativi a beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio debbono essere rilevati in tale voce, dettagliando nella relazione illustrativa la composizione. Vi rientrano gli oneri pluriennali ed i costi per diritti e beni immateriali. La tipologia è la seguente:

- (a) spese straordinarie su beni di terzi;
- (b) spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
- (c) spese per P.R.G.;
- (d) spese per elezioni amministrative;
- (e) software applicativo;
- (f) spese di pubblicità;
- (g) spese di ricerca (studi di fattibilità, ecc).

Il valore da iscrivere è dato dal costo sostenuto o di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori o di produzione, comprendente tutti i costi direttamente imputabili. Tale valore non può eccedere il valore recuperabile, inteso come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione e il suo valore in uso. Il valore iscritto è rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al periodo di effettivo utilizzo, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa è rilevata nel conto economico, a rettifica del costo relativo, tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo".

112. *Immobilizzazioni materiali.* Tale classe accoglie i beni tangibili che sono destinati a permanere nell'ente locale per più esercizi. La loro articolazione nel conto del patrimonio ha cura di distinguere i beni demaniali e quelli facenti parte del patrimonio indisponibile (terreni e fabbricati) da quelli, classificati secondo la loro natura. Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica. I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento ad eccezione dei terreni adibiti a cave e quelli sui quali è stato costruito un fabbricato il cui valore va a costituire l'importo complessivo da ammortizzare. Un cenno particolare alle immobiliz-

zazioni incorso, che sono tali fino a quando non vengano completate. A quel punto i relativi importi devono essere stornati alla voce cui sono riferibili per natura. Trovano allocazione nella presente categoria i valori netti residui, cioè al netto dei relativi fondi di ammortamento, dei beni immobili e mobili costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'ente, così come elencati nello schema del D.P.R. n. 194 del 1996.

113. Il valore da iscrivere, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo Decreto Legislativo, altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto. Tale costo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Se il bene non viene impiegato in un servizio non rilevante ai fini dell'IVA, quest'ultima costituisce costo capitalizzabile; viceversa, essa, non costituendo un elemento di costo ma un credito verso l'erario, non è capitalizzata. L'eventuale capitalizzazione dell'IVA non deve far in modo che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene.
114. Se il bene è costruito in economia, il valore comprende tutti quei costi diretti che l'ente ha sostenuto per la realizzazione del bene. Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il prezzo di mercato. L'eventuale eccedenza di costo, allocata tra le immobilizzazioni in corso, è svalutata nello stesso esercizio tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo". Se l'acquisto avviene tramite permuta, l'iscrizione tiene conto dei valori dei due beni.
115. Il valore originariamente iscritto è incrementato esclusivamente delle manutenzioni straordinarie effettuate sul bene stesso, nel limite del valore recuperabile tramite l'uso. Sono straordinarie le manutenzioni che accrescono la vita utile del bene o che ne incrementano la capacità, la produttività o la sicurezza. Il costo storico del bene è rettificato in ogni esercizio attraverso le quote di ammortamento.

mento. La finalità dell'ammortamento economico è quella di far partecipare agli esercizi di effettivo utilizzo del bene una quota parte del costo originariamente sostenuto. Le relative quote sono determinate da espresse previsioni di legge. L'ammortamento decorre dall'esercizio di effettivo utilizzo del bene.

116. Qualora si verifichi una perdita duratura di valore, il bene va esposto al valore di presumibile recuperabilità, imputando l'eccedenza, quale svalutazione, tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo". Lo stesso trattamento contabile subiscono i beni destinati all'alienazione, quelli obsoleti e quelli non utilizzabili, i quali vanno valutati al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo.
117. Le *immobilizzazioni finanziarie* sono rappresentate dagli investimenti finanziari destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Sono rilevabili in questa voce le partecipazioni, i crediti e gli investimenti finanziari a medio e lungo termine ed in generale tutti i crediti dell'ente diversi (ad eccezione dei depositi cauzionali e dei crediti di dubbia esigibilità conservati nel conto del bilancio) da quelli risultanti nei residui attivi.
118. In base al D.P.R. n. 194 del 1996, si considerano immobilizzazioni finanziarie:
- (a) Le partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono a fine anno essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall'art. 2426 del codice civile: il metodo del costo di acquisto, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell'attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; il metodo del patrimonio netto, cioè valutarle in ragione del valore del patrimonio netto che essi rappresentano;
 - (b) I crediti che per condizioni contrattuali sono caratterizzati dalla destinazione durevole nel patrimonio dell'ente, con evidenziazione di quelli verso imprese controllate, collegate ed altre;
 - (c) I titoli che, ove consentito da norme di legge che derogano alle norme sulla tesoreria unica per l'impiego della liquidità, l'en-

- te prevede di tenere nel proprio portafoglio per periodi superiori ai 12 mesi. I titoli qui allocati vanno valutati al prezzo di acquisto eventualmente rettificato da perdite durevoli di valore;
- (d) I crediti per depositi cauzionali relativi alle somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi. Tali crediti sono valutati al valore nominale.
119. Appartengono a tale categoria anche i crediti di dubbia esigibilità ed i crediti inesigibili. Sono crediti di dubbia esigibilità quelli per i quali vi siano elementi che facciano presupporre un difficile realizzo degli stessi. Per tale categoria, in base agli elementi in possesso, l'ente deve o stralciarli dal conto del bilancio, trattandoli alla stregua dei crediti inesigibili; o tenerli nel conto del bilancio, presentando però il relativo fondo svalutazione crediti a detrazione. Sono crediti di dubbia esigibilità i crediti per i quali contestualmente si verificano le seguenti circostanze: incapacità di riscuotere e mancata scadenza dei termini di prescrizione.

Attivo circolante

120. Rientrano in questa macroclasse, per esclusione, i beni non destinati a permanere durevolmente nell'ente locale. Tali beni sono ricondotti a quattro classi: rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi, disponibilità liquide.
121. *Rimanenze*. Sono i beni mobili, quali prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che risultano presenti nell'ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.
122. *Crediti*. Questa classe accoglie i crediti di natura commerciale e quelli, in generale, derivanti dalla gestione ordinaria dell'ente. I crediti vanno esposti al valore nominale.
123. *Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi*. Si tratta di titoli che l'ente detiene con intento di destinazione non durevole.

In regime di tesoreria unica si tratta, evidentemente, di una eventualità remota. Nel caso in cui un ente locale manifesti l'intenzione di cedere una partecipazione ecco che il suo valore contabile dovrebbe essere fatto figurare in questa classe.

124. *Disponibilità liquide.* Vi rientrano il fondo di cassa, comprensivo dell'importo complessivo depositato presso il tesoriere, ed i depositi bancari e postali.

Ratei e risconti attivi

125. I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei attivi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Conti d'ordine

126. I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano le *Opere da realizzare*, i *Beni conferiti in aziende speciali*, i *Beni di terzi*.
127. Le *Opere da realizzare*. Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di liquidazione della spesa.

128. I *Beni conferiti in aziende speciali*. Vi rientrano i beni conferiti in aziende speciali ma anche i beni lasciati a personalità giuridiche terze in comodato gratuito.
129. I *Beni di terzi*, rilevano il valore complessivo dei beni di proprietà di terzi che, senza corresponsione di canone od altro compenso, si trovano a disposizione dell'ente locale e per i quali quest'ultimo di assume l'onere della custodia.

Passivo

Patrimonio netto

130. Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Il Patrimonio netto rappresenta, in via fondamentale, l'entità monetaria dei mezzi netti a disposizione dell'ente locale, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.
131. Il Patrimonio netto non è determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività. Ne consegue che non può parlarsi di valutazione del Patrimonio netto. Oggetto di distinte valutazioni, in sede di redazione del rendiconto, sono i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio. Il Patrimonio netto, quale valore differenziale, è unitario, anche se per finalità pratiche e giuridiche risulta suddiviso in quote "ideali".
132. Nello schema previsto dal D.P.R. n. 194 del 1996 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali. Il legislatore ha quindi voluto distinguere le risultanze economiche dell'esercizio in base alla loro natura giuridica, in coerenza con la tradizionale impostazione giuscontabile di classificazione dei beni ma che stride con un corretto approccio contabile.

Conferimenti

133. Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei *Conferimenti da trasferimenti in c/capitale* e dei *Conferimenti da concessioni di edificare*, le somme accertate all'ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali.
134. Trattasi, a tutti gli effetti, di contributi in conto capitale che l'ente riceve da enti pubblici o da privati. Proprio per tale caratteristica, essi devono partecipare al risultato economico nell'esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione, secondo la metodologia illustrata nella voce "Proventi diversi" di questo documento.

Debiti

135. I debiti sono obbligazioni a pagare una somma certa a scadenze prestabilite. La classificazione dei debiti in voci avviene per natura e sono riportati in ragione del loro valore nominale residuo. Ci si sofferma solo sulle voci che si ritiene necessario di qualche puntualizzazione.
136. I *Debiti di finanziamento*. La voce, a sua volta suddivisa in sotto-voci, comprende i debiti contratti per il finanziamento degli investimenti.
137. I *Debiti di funzionamento*. Vi rientrano tutte le posizioni debitorie assunte nella sua attività corrente.
138. Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre. Ai fini della definizione dei rapporti tra aziende deve farsi riferimento all'art. 2359 del codice civile.

Ratei e risconti passivi

139. I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei passivi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti passivi esprimono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Conti d'ordine

140. I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano le *Impegni opere da realizzare*, i *Conferimenti in aziende speciali*, i *Beni di terzi*. Il loro significato è del tutto analogo a quello descritto in relazione all'attivo.

Prospetto di conciliazione

I rapporti tra contabilità finanziaria e contabilità generale

141. La rappresentazione dei risultati della gestione viene effettuata, in sede di rendicontazione, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Trattandosi di risultati riguardanti un unico insieme di fatti gestionali, viene richiesta una dimostrazione delle relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, riepilogata in un "prospetto di conciliazione", che costituisce allegato del conto economico e che è stato divulgato, in una versione più corretta, sul sito del Ministero dell'interno, a cura dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Al nuovo modello viene fatto ri-

ferimento nella presente parte del principio contabile.

142. Ai fini dell'ottenimento di tale risultato, occorre disporre di un sistema di scritture contabili in grado di integrare, contestualmente, la rilevazione finanziaria con quella economica e patrimoniale. La contestualità delle rilevazioni, ai fini della significatività delle stesse, deve garantire il rispetto dei principi contabili caratteristici sia della contabilità finanziaria che della contabilità economica, evitando di alterare la specificità della rilevazione di quest'ultima in funzione di classificazioni e di esigenze di carattere finanziario e viceversa.
143. Le rilevazioni degli impegni di spesa aventi esclusivo contenuto finanziario, vengono allocate in "conti d'ordine". Per contro le rilevazioni prive di contenuto finanziario trovano rilevazione solamente nell'ambito economico-patrimoniale (contabilità generale).
144. Il prospetto di conciliazione è documento obbligatorio per tutti gli enti e deve essere allegato al conto economico. Gli enti che utilizzano il prospetto di conciliazione per formare il conto economico e rilevare le variazioni patrimoniali (contabilità semplificata), devono dettagliare in carte di lavoro, da allegare al prospetto, le rettifiche e le integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni.

Finalità del prospetto di conciliazione

145. Il "prospetto di conciliazione" ha la finalità di mettere in evidenza i collegamenti esistenti, al termine dell'esercizio, tra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali rilevati dalla contabilità generale che rappresenta la documentazione probatoria dei dati riepilogati nei risultati della gestione.
- Infatti, la generalità delle operazioni rilevate nell'ambito della contabilità finanziaria ha contestuale rilevanza in contabilità generale, in quanto:
- (a) Gli accertamenti di entrata corrispondono alla nascita contestuale di un credito cui segue, immediatamente o successivamente, un incasso;

- (b) Gli impegni di spesa corrispondono:
 - 1) al sorgere di un debito, cui segue, immediatamente o successivamente, un pagamento;
 - 2) alla creazione di un vincolo, rilevato in conti d'ordine, successivamente trasformato in debiti, nel momento in cui viene realizzata l'attività gestionale di cui l'impegno costituisce copertura finanziaria.
146. Le rilevazioni che non rivestono caratteristiche finanziarie (e come tali vengono ignorate nell'ambito della contabilità finanziaria), opportunamente riepilogate, completano la costruzione del "prospetto" realizzando un raccordo complessivo dei risultati. Si ottiene così una visione d'insieme delle risultanze della gestione consentendo una lettura in chiave economica e patrimoniale degli stessi risultati finanziari.
147. Il modello contabile n. 18 pubblicato in allegato al D.P.R. n. 194 del 1996, oltre a contenere errori di stampa non evidenzia il percorso logico e la metodologia di rettifica dei valori finanziari. Si consiglia pertanto di utilizzare il modello allegato al presente principio che distingue le entrate e le spese secondo la specifica caratteristica. In tale modello l'accertamento e l'impegno di parte corrente vengono previamente rettificati per riportare la dimensione finanziaria ai flussi direttamente collegati con i proventi, ricavi e costi dell'esercizio; quindi i dati vengono rettificati di ratei (non compresi nei residui) e risconti, evidenziando distintamente le rettifiche in modo da agevolare la compilazione ed il controllo.

Il collegamento del conto economico

148. Il "prospetto di conciliazione" mette in evidenza, chiarendo i motivi delle differenze, il collegamento esistente tra:
- (a) gli accertamenti finanziari di parte corrente ed i ricavi o proventi di esercizio rilevati sotto il profilo economico;
 - (b) gli impegni finanziari di parte corrente ed i costi di esercizio rilevati sotto il profilo economico.

Contestualmente evidenzia le correlate modificazioni agli elementi del conto del patrimonio.

149. Le principali differenze tra i due profili (finanziario ed economico-patrimoniale) sono costituite da:

- differenze di attribuzione dell'esercizio di competenza:
 - (a) entrate e spese accertate o impegnate (perché incassate o pagate) nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo che, sotto il profilo economico – patrimoniale costituiscono, nell'esercizio in fase di chiusura, risconti passivi o attivi;
 - (b) spese legittimamente impegnate nell'esercizio in fase di chiusura ma trasformate in consumi (e quindi in costi) solamente in un successivo esercizio;
- differenze esistenti tra la classificazione determinata dalle regole della contabilità finanziaria e quelle della contabilità economico – patrimoniale.
- differenze esistenti in quanto i fatti rilevati non hanno contenuto finanziario:
 - (a) quote annuali di ammortamenti;
 - (b) quote annuali di ricavi pluriennali;
 - (c) accantonamento di fondi per svalutazione crediti;
 - (d) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
 - (e) variazione della valutazione delle rimanenze.

Commento ed analisi del modello

Le entrate

Entrate correnti – Titoli I – II e III

150. Le entrate correnti della colonna 9E, devono essere riferite alla specifiche voci della lettera A) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio ed alla voce E23, se relative ad entrate di carattere eccezionale (quali ad esempio: gettito arretrato di tributi, per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e

referendarie), e se riferite ad anni precedenti (per sentenze esecutive).

Va tenuto presente che i ratei attivi (colonne 7E – 8E) si riferiscono a quote di proventi o ricavi, di competenza dell'esercizio, ma accertati nella competenza finanziaria dell'esercizio successivo e, quindi, non comprese tra i residui attivi.

Va anche considerato che i risconti passivi (colonne 5E – 6E) si riferiscono a quote di proventi o ricavi accertati nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Entrate a destinazione specifica e vincolata

151. Le entrate a destinazione specifica e vincolata rilevate nelle entrate correnti devono confluire nel conto economico per un importo pari ai costi della gestione finanziati nell'esercizio con tali entrate. La differenza rispetto all'accertamento deve essere riscontata.

Entrate in conto capitale - Tit. IV – Entrate per alienazione di beni

152. Il valore residuo del bene alienato deve essere portato in diminuzione nel conto del patrimonio in corrispondenza della specifica immobilizzazione. La differenza rispetto al provento (al netto dell'Iva), se positiva costituisce plusvalenza da rilevare nella voce E24 del conto economico, se negativa alla voce E26 del conto economico

Trasferimenti di capitale

153. I trasferimenti di capitale accertati al titolo IV delle entrate confluiscono nel passivo del conto del patrimonio nella voci da BI e BIV. Occorre comunque tenere conto delle seguenti possibili destinazioni del trasferimento accertato:

- (a) al finanziamento indistinto degli investimenti (contributo in conto capitale) (es. fondo ordinario investimenti);
- (b) al finanziamento di specifici investimenti (contributo in conto impianti);
- (c) al finanziamento di spese correnti (es. proventi per concessioni edilizie);
- (d) al trasferimento a terzi;
- (e) al rimborso.

Nell'ipotesi sub a) l'importo deve essere rilevato nella voce B IV del passivo patrimoniale "altri conferimenti".

Nell'ipotesi sub b) l'importo deve essere rilevato nella voce B I o B III, se relativo a proventi per concessioni edilizie e diminuito in relazione al valore dell'immobilizzazione iscritta nell'attivo utilizzando il metodo del costo netto (diminuzione del valore dell'attivo al momento dell'entrata in funzione della immobilizzazione per un importo pari al contributo ottenuto), oppure quello della sterilizzazione della quota di ammortamento (diminuzione del conferimento per un importo pari alla quota di ammortamento maturata annualmente sulla parte del costo finanziato con il contributo ottenuto, da rilevare nel conto economico alla voce A5, e ed in calce del prospetto di conciliazione, parte entrate, alla voce "quota annua di trasferimenti in conto capitale).

Nell'ipotesi sub c) l'importo deve essere rilevato nel conto economico voce A6

Nelle ipotesi sub d) ed e) l'importo deve essere rilevato nella voce B II del conto del patrimonio o in alternativa nella voce C VII altri debiti.

Entrate per assunzione prestiti - Tit. V

154. All'accertamento relativo all'assunzione di un prestito corrisponde analogo aumento del debito rilevato al punto C I) del Conto del patrimonio.

Nel caso in cui il finanziamento sia a carico di altri enti l'accertamento sarà rilevato come un contributo in conto impianti e pertan-

to dovrà essere contabilizzato nel passivo patrimoniale alla voce "conferimenti". Nel prospetto di conciliazione saranno rilevate le opportune rettifiche (in più alla voce "trasferimenti in conto capitale" e in meno alla voce "accensione di prestiti")

Inoltre, nel caso in cui venisse assunto l'onere di ammortamento di un prestito contratto da altro ente (es. un Consorzio), anche in assenza di accertamento finanziario, nel Tit. V dell'entrata verrà rilevato in aumento tale valore che verrà così contrapposto ad un aumento del debito iscritto al punto C I) del conto del patrimonio.

Le spese

Le spese correnti - Titolo I

155. Le spese correnti della colonna 9S, devono essere riferite alla specifiche voci della lettera B) del conto economico se di competenza economica dell'esercizio. Le spese di carattere eccezionale rilevate nella parte corrente (quali ad esempio: per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e referendarie, e se riferite ad anni precedenti, per sentenze esecutive, per ripiano disavanzo aziende di pubblico servizio, per debiti fuori bilancio), devono essere rilevate nella voce E29 del conto economico.

Gli impegni per "costi esercizi futuri (colonne 2S e 3S) sono costituiti da impegni solo finanziari per i quali non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte quali ad esempio quelli relativi a procedure di gara bandite entro la chiusura dell'esercizio; a forniture di beni ordinate e non consegnate alla chiusura dell'esercizio; a prestazioni di servizio ordinate e non ultimate a fine esercizio. Il loro importo viene riportato nella colonna 3S del prospetto.

Deve essere posto in aumento agli impegni di competenza l'ammontare dei costi anno futuro rilevato all'inizio dell'esercizio (colonna 2S del prospetto) il cui valore corrisponde a quello della colonna 3S dell'esercizio precedente. Tali impegni hanno finanziato costi sostenuti nell'esercizio in fase di chiusura ed eventuali quote

non utilizzate sono di nuovo detratte sommandole alla colonna 3S. L'importo delle rettifiche deve essere rilevato nei conti d'ordine del conto del patrimonio distinto per tipologia di finanziamento (non vincolato, vincolato), nelle voci E o F.

- i ratei passivi si riferiscono a quote di costi, di competenza dell'esercizio, ma impegnati nell'esercizio successivo e, quindi, non compresi tra i residui passivi;
- i risconti attivi si riferiscono a quote di costi impegnati nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Spese in conto capitale - Titolo II

156. L'ammontare della somma dei pagamenti in conto competenza e residui (col. 2S, viene rettificato con i seguenti valori:

- 3S – si sottraggono i pagamenti effettuati nell'esercizio per valori già inseriti nell'attivo patrimoniale dell'esercizio precedente;
- 4S – si aggiungono i valori di attività patrimoniali, già acquisite nel conto del patrimonio dell'esercizio ma non ancora pagate;
- 5S – si sottraggono eventuali importi di trasferimenti in conto capitale che non si riferiscono a permutazioni patrimoniali e che, di conseguenza non contribuiscono a migliorare il valore del patrimonio dell'ente. Tali valori vengono portati in aumento alla voce "trasferimenti" del titolo I e costituiscono costi d'esercizio;
- 6S – si sottrae il valore dell'I.V.A. quando questa non viene capitalizzata ma recuperata in quanto l'investimento viene effettuato nell'ambito di un servizio rilevante ai fini I.V.A.;
- 7S – si sommano altre differenze derivanti da imprecisioni di imputazione finanziaria nel caso in cui valori patrimoniali siano stati finanziati tra gli impegni di parte corrente (es. acquisizione di beni strumentali finanziati erroneamente nel Titolo I della spesa). In questo caso analogo importo sarà detratto dagli impegni del Titolo I nella colonna 4S (altre rettifiche).

Gli impegni solo finanziari del titolo II, devono essere rilevati nei conti d'ordine se ed in quanto riferiti a costi/debiti non di competenza dell'esercizio.

Rimborso prestiti - Titolo III

157. Qualora la somma impegnata fosse anche leggermente diversa dalla somma realmente utilizzata per quota capitale di ammortamento di prestiti (per motivi di arrotondamento e compensazione con la quota interessi) devono essere effettuate le opportune rettifiche. Il dato si compenserà nella colonna "altre rettifiche" del titolo I.

Servizi per conto terzi

158. Nelle entrate le somme riscosse (competenza e residui), per conto di terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in aumento della voce CV del passivo "debiti per somme anticipate da terzi". Le somme riscosse (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in diminuzione della voce B3e dell'attivo. Nelle spese le somme pagate (competenza e residui), per conto di terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in diminuzione della voce CV del passivo "debiti per somme anticipate da terzi". Le somme pagate (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in aumento della voce B3 e dell'attivo "crediti per somme corrisposte conto terzi".

Rettifiche per I.V.A.

159. Nelle colonne 3E per l'entrata, 4 S per la spesa corrente e 6S per la spesa in conto capitale, gli accertamenti e gli impegni devono essere rettificati dell'I.V.A. che costituisce rispettivamente un debito ed un credito verso l'erario. L'importo della rettifica deve

essere rilevato nelle variazioni del conto del patrimonio in corrispondenza delle voci "Debiti per I.V.A." o "Crediti per I.V.A.".

Ne consegue che:

- i ratei, i risconti ed i costi esercizi futuri devono essere rilevati al netto dell'I.V.A. che non costituisce ricavo o costo per l'ente;
- le plusvalenze e le minusvalenze da alienazione devono essere rilevate al netto dell'I.V.A. a debito dell'ente;
- l'incremento delle immobilizzazioni deve essere rilevato al netto dell'I.V.A. a credito dell'ente.

Il collegamento del conto del patrimonio

160. Oltre all'evidenziazione del riflesso in chiave patrimoniale, di tutte le operazioni modificative (proventi, ricavi, costi), il "prospetto di conciliazione" collega gli accertamenti e gli impegni finanziari (ed i successivi incassi e pagamenti) riferiti a fatti gestionali "permutativi" di elementi patrimoniali, opportunamente classificati, con i corrispondenti elementi del conto del patrimonio.

161. Il collegamento del conto del patrimonio con le risultanze finanziarie dell'esercizio consente di definire, in chiave patrimoniale, il contenuto degli elementi che costituiscono lo stesso risultato finanziario (avanzo di amministrazione), come segue:

- (a) il fondo di cassa: corrispondente alla liquidità in deposito presso il Tesoriere;
- (b) i residui attivi corrispondenti alla somme di:
 - I. crediti;
 - II. ratei attivi (con esclusione di quelli riportati nella colonna 8E del prospetto);
 - III. fatture da emettere;
- (c) i residui passivi corrispondenti alla somma di:
 - I. debiti;
 - II. ratei passivi (con esclusione di quelli riportati nella colonna 8S del prospetto);
 - III. fatture da ricevere;

- IV. impegni solo finanziari per investimenti da effettuare (conti d'ordine);
- V. impegni solo finanziari per spese correnti aventi specifica destinazione (conti ordine);
- VI. eventuali impegni solo finanziari per spese correnti legittimamente assunti per il finanziamento di costi da sostenere nell'esercizio successivo (conti d'ordine).

Le poste dianzi elencate devono essere supportate dalla possibilità di analizzare le singole partite ognuna delle quali è collegata sia alla voce finanziaria (residuo) che al corrispondente elemento del conto del patrimonio.

Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito

162. Le opere acquisite a scampo di oneri di urbanizzazione devono essere rilevate nell'attivo patrimoniale per un valore pari agli oneri non versati, iscrivendo contestualmente nel passivo "conferimenti" un uguale importo.

Le immobilizzazioni acquisite senza esborso finanziario devono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alla data di acquisizione al netto delle spese da sostenere e sostenute, iscrivendo l'importo all'attivo del conto del patrimonio e nella voce E23 del conto economico (sopravvenienze attive).

Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti

163. Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente. In caso di rilevazione di errori o incompleta ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto.

In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:

- patrimonio netto iniziale
- +/- risultato economico dell'esercizio
- +/- saldo delle rettifiche

Relazione al rendiconto

Introduzione

164. Il legislatore non prescrive schemi-tipo per la relazione da allegare al rendiconto. Sul piano della struttura, le informazioni richieste dall'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali trovano quindi libera rappresentazione.

165. La *finalità* della relazione, vista la natura sintetica e quantitativa dei dati inseriti nel rendiconto, è quella di fornire informazioni integrative, esplicative e complementari. Essa, per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto deve rispettare il postulato della chiarezza e non deve essere eccessivamente lunga, tale da celare ciò che invece l'informazione deve rivelare.

166. Il *contenuto* del documento si ritrova nella norma, che richiede un contenuto minimale obbligatorio della relazione, che deve:

- (a) esprimere le valutazioni in ordine all'efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti;
- (b) analizzare gli scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni;
- (c) motivare le cause che li hanno determinati;
- (d) evidenziare i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche.

Ne consegue che eventuali vizi riguardanti il contenuto informativo della relazione, dovrebbero dar luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili, essendo il documento parte integrante del rendiconto, seppure in veste di allegato.

167. La relazione riveste un'importanza assai rilevante ai fini esplicativi dei valori contabili; essa contiene informazioni principali sulla natura e sulla modalità di determinazione degli stessi e fornisce elementi anche di natura non strettamente contabile per una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione finanziaria, economica, patrimoniale e per la valutazione dei principali aspetti della gestione.
168. Il documento, essendo dal legislatore non previsto l'obbligo di redazione di una nota integrativa, deve comprendere tutte le informazioni di natura tecnico-contabile, che altrimenti sarebbero collocabili in nota integrativa.
169. Considerate le finalità del documento, è opportuno che la relazione, secondo corretti principi contabili, sia redatta secondo il seguente schema.

Identità dell'ente locale

170. In questa parte si deve illustrare:
- (a) Profilo istituzionale. Si descrivere il ruolo attribuito all'Ente in ragione delle evoluzioni legislative, dello statuto e dei regolamenti interni.
 - (b) Scenario. Illustra il sistema socio-economico del territorio di riferimento dell'Ente.
 - (c) Disegno strategico. Si espone le linee guida del programma politico dell'amministrazione dell'Ente, evidenziando eventuali cambiamenti significativi e l'impatto relativo. La descrizione riporta i tempi di attuazione delle linee di programma.
 - (d) Politiche gestionali. Si descrivono le politiche gestionali attuate e in corso di attuazione.
 - (e) Politiche fiscali. Si espone la politica fiscale che l'Ente ha attuato e/o intende perseguire nell'ambito impositivo di sua competenza; evidenziando le ragioni e gli effetti sul bilancio.
 - (f) Assetto organizzativo. Si evidenzia e sintetizzano almeno i seguenti punti:

- Filosofia organizzativa
 - Sistema informativo
 - Cenni statistici sul personale
 - Competenze professionali esistenti
 - Fabbisogno di risorse umane in coerenza con il piano triennale di fabbisogno del personale
- (g) Partecipazioni dell'ente. Si elencano le partecipazioni dell'ente acquisite o da acquisire evidenziando le motivazioni, l'andamento della società, il numero e il valore della partecipazione, il valore del patrimonio netto della partecipata.
- (h) Convenzioni con Enti. Si illustrano le eventuali convenzioni con altri enti del settore pubblico, evidenziando le motivazioni e l'oggetto della convenzione.

Sezione tecnica della gestione

171. Questa parte va a sua volta distinta in più sezioni.

Aspetti generali

- (a) Criteri di formazione. Qui si descrivono le modalità e i criteri contabili utilizzati per la redazione del rendiconto. A tal fine risulta fondamentale evidenziare: i sistemi contabili utilizzati, il momento di rilevanza della competenza economica, il sistema delle scritture extra contabili utilizzato.
- (b) Criteri di valutazione. Devono essere elencati e specificati i criteri di valutazione utilizzati per la redazione del rendiconto, nonché gli eventuali cambiamenti dei criteri di valutazione sono messi in evidenza descrivendone gli effetti sul rendiconto dell'esercizio.

Aspetti finanziari

- (c) Risultato finanziario. Si evidenziano i risultati finanziari di gestione e di amministrazione, correlandoli con i risultati economici del risultato di gestione e del patrimonio netto. L'analisi evidenzia le cause degli scostamenti rispetto al pre-

cedente esercizio, la spiegazione dei risultati intermedi e le differenze tra risultati finanziari ed economici.

- (d) Sintesi della gestione finanziaria. Vengono sinteticamente presentati i dati della gestione finanziaria, evidenziando le variazioni intervenute nell'anno e motivando gli scostamenti degli impegni rispetto alle previsioni e l'andamento della liquidità.
- (e) Impatto della politica fiscale sul bilancio. Si descrive l'impatto della politica fiscale sul bilancio, evidenziando le motivazioni a supporto delle manovre fiscali, le relative conseguenze socio-economiche e la qualità delle prestazioni rese dall'Ente.

Aspetti economico-patrimoniali

172. Devono essere evidenziate, per le voci più significative, attraverso schemi di sintesi, le movimentazioni intervenute durante l'esercizio. Inoltre, deve essere descritta la composizione delle singole voci al fine della chiara rappresentazione dei valori di rendiconto.

Sezione dell'ente ed andamento della gestione

173. In questa sezione devono trattarsi i seguenti argomenti:

- (a) Piano programmatico dell'anno. Si tratta di descrivere il piano programmatico realizzato nell'anno cui si riferisce il rendiconto.
- (b) Analisi degli scostamenti. Analizzare gli scostamenti e le motivazioni rispetto alle linee programmatiche originarie, rilevate nella prima parte del documento. Eventuali azioni correttive che l'amministrazione pone in essere sono qui evidenziate.
- (c) Politiche di investimento e di indebitamento. Si descrivono le politiche di investimento attuate e prospettive, con un'analisi circa la convenienza economico e/o sociale degli investimenti. L'analisi è condotta mettendo in evidenza le relative politiche di finanziamento. L'eventuale ricorso all'indebita-

- mento è messo in relazione alla capacità finanziaria ed economica dell'Ente di sostenere il peso del debito. Si evidenziano, infine, le politiche del ricorso al mercato dei capitali e di eventuali ristrutturazioni del debito.
- (d) Rapporto sulle prestazioni e servizi offerti alla Comunità. Si tratta di enunciare le prestazioni offerte alla comunità, il costo relativo e il grado di qualità percepita dagli utenti. La relazione deve essere comprovata da elementi oggettivi di rilevazione.
- (e) Risultati economici delle diverse aree dell'Ente. Devono essere illustrati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi raggiunti dalle diverse strutture in cui è articolato l'Ente.
- (f) Informazioni generali sui risultati della gestione di competenza. La descrizione contiene le seguenti informazioni minimali:
- Andamento dei costi: evidenziare e motivare l'andamento delle principali categorie di costi, correlandoli con le spese finanziarie sottolineando e giustificando gli scostamenti
 - Proventi: evidenziare e motivare l'andamento dei proventi, correlandoli con gli accertamenti finanziari sottolineando e giustificando gli scostamenti
 - Investimenti: descrizione degli investimenti realizzati correlati, ove contenuti, con il piano delle opere pubbliche
 - Attività di ricerca e sviluppo eventualmente effettuata
 - Politiche di autofinanziamento (sponsorizzazioni, royalty, sfruttamento dell'immagine, etc.)
- (g) Informazioni sulle partecipazioni. Si devono elencare le partecipazioni possedute dall'ente (quantità e valore nominale), evidenziando le motivazioni del mantenimento delle stesse e i risultati conseguiti dalla società partecipata e le sinergie con le strategie attuate dall'Ente.
- (h) Analisi per indici. Si commentano gli indici finanziari, economici e patrimoniali scaturenti dal rendiconto.
- (i) Evoluzione prevedibile della gestione. Si descrive, in coerenza con i risultati raggiunti e con i documenti di programma-

zione in essere, il prevedibile andamento della gestione sia in termini di bilancio che di azioni intraprese e/o da intraprendere. La descrizione evidenzia fatti di rilievo avvenuti successivamente non riflessi nel rendiconto e significativi per i destinatari dello stesso documento.

**PRINCIPI CONTABILI
PER GLI ENTI LOCALI**

**NUOVA MODULISTICA
PREDISPOSTA
DALL'OSSERVATORIO**

Dal sito internet "<http://cedweb.mininterno.it:8087/modello.xls>"

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE										ENTRATE	
Proposta modello											
parte I - entrate correnti											
	Accertamenti finanziari di competenza	Rettifiche contabilità finanziaria		Accertamenti rettificati (1E + 2E - 3E)	Rettifiche di natura economica			AL CONTO ECONOMICO		AL CONTO DEL PATRIMONIO	
		in più (2E)	in meno (3E)		Risconti passivi	Risconti attivi	(4E+5E-6E-7E+8E)	(10E)	Riferimenti Attivo (11E)	Riferimenti Passivo (12E)	
	(1E)	(2E)	(3E)	(4E)	iniziali - (7E)	finali + (8E)		A1-provetti tributari E-23 Gettito arretrato inibiti			
TITOLO I											
ENTRATE TRIBUTARIE											
1) Imposte (tit.II-cat.1)											
2) Tasse (tit.II-cat.2)											
3) Tributi speciali (tit.II-cat.3)											
Totale entrate tributarie											
TITOLO II											
ENTRATE DA TRASFERIMENTI											
1) Da Stato (tit.II-cat.1)											
2) Da regione (tit.II-cat.2)											
3) Da regione per funzioni delegate (tit.II-cat.3)											
4) Da org.comunitari e internaz. (tit.II-cat.4)											
5) Da altri enti settore pubblico (tit.II-cat.5)											
Totale entrate da trasferimenti											
TITOLO III											
ENTRATE EXTRATRIBUTARIE											
1) Proventi servizi pubblici (tit.II-cat.1)											
2) Proventi gestione patrimoniale (tit.II-cat.2)											
3) Proventi finanziari (tit.II-cat.3):											
- Interessi su depositi, crediti, ecc.											
- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate											
- Proventi per uff. da aziende speciali e partecipate, dividendi di società (tit.II-cat.4)											
5) Proventi diversi (tit.II-cat.5)											
Totale entrate extratributarie											
TOTALE ENTRATE CORRENTI											
									A3-provetti da servizi pubblici A4-provetti da gestione patrimon. D20-Interessi attivi C17-dili C18-Interessi su capitale di dotazione A5-Provetti diversi E 23 - proventi arretrati		

	Accertamenti inanziari di competenza		Rettifiche contabilità finanziaria		Accertamenti rettificati		Rettifiche di natura economica			AL CONTO ECONOMICO			AL CONTO DEL PATRIMONIO				
	(1 E)	In più (2 E)	In meno (3 E)	In più (5 E)	In meno (6 E)	Totale (7 E)	Importo (8 E)	Riferimenti (9 E)	Attivo (10 E)	Passivo (11 E)	Riferimenti (12 E)	Importo (8 E)	Riferimenti (9 E)	Attivo (10 E)	Passivo (11 E)	Riferimenti (12 E)	
																	AL CONTO ECONOMICO
	Accertamenti rettificati (1E + 2E - 3E)			Accertamenti rettificati (1E) + Rettilic. comp. + Residui per conto terzi (2E)			Accertamenti rettificati (1E) + Rettilic. comp. + Residui per conto terzi (2E) - 3E			AL CONTO ECONOMICO			AL CONTO DEL PATRIMONIO				
parte II - entrate in conto capitale																	
TITOLO IV																	
ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTI DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI																	
1) Alienazioni di beni patrimoniali (tit.IV-cat.1)																	
2) Trasferimenti di capitale dello Stato (tit.IV-cat.2)																	
3) Trasferimenti di capitale da regione (tit.IV-cat.3)																	
4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit.IV-cat.4)																	
5) trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit.IV-cat.5)																	
Totale trasferimenti capitale (2+3+4+5)																	
6) Riscossione di crediti (tit.IV-cat.6)																	
Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali, ecc.																	
TITOLO V																	
ENTRATE DA ACCENSIONI DI PRESTITI																	
1) Anticipazioni di cassa (tit.V-cat.1)																	
2) Finanziamenti a breve termine (tit.V-cat.2)																	
3) Finanziamenti a medio e lungo termine (tit.V-cat.3)																	
4) Emissione di prestiti obbligazionari (tit.V-cat.4)																	
Totale entrate per accensione prestiti																	
parte III - servizi per conto di terzi																	
TITOLO VI																	
SERVIZI PER CONTO TERZI																	
Accertamenti inanziari di competenza (1E)	Incessi comp. per conto terzi (2E)	Incessi comp. + Residui per conto terzi (3E)										AL CONTO ECONOMICO			AL CONTO DEL PATRIMONIO		
Totale Servizi per c/ terzi																	
TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA																	
parte IV - integrazioni economiche																	
- Insussistenza del passivo																	
- Sopravvenienze attive																	
- Quota annua di trasferimenti in conto capitale (ricavi plurifennali)																	
- Incrementi di immobilizzazioni (costi capitalizzati)																	
- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione ecc.																	
- Altre integrazioni																	

	Impegni di competenza (1 S)	Eventuali rettifiche per arrotondamento										AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		in +		in -			(4 S)	(5 S)	(6 S)	(7 S)	(8 S)	(9 S)	Attivo (10 S)	Passivo (11 S)	Riferimenti (12 S)
		(2 S)	(3 S)	(2 S)	(3 S)	(4 S)									
parte III - rimborso di prestiti															
Titolo III RIMBORSO DI PRESTITI															
1)rimborso di anticipazioni di cassa															
2)rimborso di finanziamenti a breve termine															
3)rimborso di quote capitale di mutui e prestiti															
4)rimborso di quote capitale di mutui e prestiti															
5)rimborso di prestiti obbligazionari															
5)rimborso di quote capitale di debiti pluriennali															
Totale rimborso di prestiti															
parte IV - servizi per conto di terzi															
Titolo VI SERVIZI PER CONTO TERZI															
	Impegni finanziari di competenza (1 S)	Pagamenti comp. + Residui per conto terzi (2 S)	Pagamenti comp. + Residui per anticipaz. C/ terzi (3 S)			(4 S)	(5 S)	(6 S)	(7 S)	(8 S)	(9 S)	Attivo (10 S)	Passivo (11 S)	Riferimenti (12 S)	
Totale Servizi per c/terzi															
TOTALE GENERALE DELLA SPESA															
parte V - rettifiche economiche															
	(1 S)	(2 S)	(3 S)	(4 S)	(5 S)	(6 S)	(7 S)	(8 S)	(9 S)	Impono (8 S)	Riferimenti (9 S)	Attivo (10 S)	Passivo (11 S)	Riferimenti (12 S)	
- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo											B 11-variazioni nelle rimanenze				
- Quote di ammortamento dell'esercizio											B 16-quote di ammortamento				
- Accantonamento per svalutazione crediti											E 27-				
- Insussistenze dell'attivo											E 25-insussistenza dell'attivo				

CONTO ECONOMICO			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
<u>A) PROVENTI DELLA GESTIONE</u>			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi e quota annua ricavi pluriennali			
6) Proventi da concessioni di edificare			
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			
totale proventi della gestione A)			
<u>B) COSTI DELLA GESTIONE</u>			
9) Personale			
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			
12) Prestazioni di servizi			
13) Utilizzo beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quote di ammortamento d'esercizio			
totale costi della gestione B)			
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			
<u>C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE</u>			
17) Uiltri			
18) interessi su capitale di dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate			
totale (C) (17+18-19)			
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			
<u>D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>			
20) Interessi attivi			
21) Interessi passivi:			
- su mutui e prestiti			
- su obbligazioni			
- su anticipazioni			
- per altre cause			
totale (D) (20-21)			
<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo			
23) Sopravvenienze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			
totale proventi (e.1) (22+23+24)			
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo			
26) Minusvalenze patrimoniali			
27) Accantonamento per svalutazione crediti			
28) Oneri straordinari			
totale oneri (e.2) (25+26+27+28)			
Totale (E) (e.1-e.2)			
RISULTATO ECONOMICO D'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			

CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)

	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni		Consistenza finale
			+	-	
A) Immobilizzazioni					
I) Immobilizzazioni immateriali					
1) Costi pluriennali capitalizzati (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
Totale					
II) Immobilizzazioni materiali					
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
2) Terreni (patrimonio indispos.)					
3) Terreni (patrimonio disp.)					
4) Fabbricati (patrimonio indispos.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
5) Fabbricati (patrimonio disp.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
6) Macchinari, attrezzature e impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
9) Mobili e macchine d'ufficio (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
10) Universalità di beni (patrimonio indispos.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
11) Universalità di beni (patrimonio disp.) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
12) Diritti reali su beni di terzi					
13) Immobilizzazioni in corso					
Totale					
III) Immobilizzazioni Finanziarie					
1) Partecipazioni in					
a) imprese controllate					
b) imprese collegate					
c) altre imprese					
2) Crediti verso					
a) imprese controllate					
b) imprese collegate					
c) altre imprese					
3) Titoli (investimenti a medio e lungo termine)					
4) Crediti di dubbia esigibilità (detratto il fondo svalutazione crediti)					
5) Crediti per depositi cauzionali					
Totale					
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI					
B) Attivo circolante					
I) Rimanenze					
Totale					
II) Crediti					
1) Verso contribuenti					
2) Verso enti del sett. Pubblico allargato					
a) Stato - correnti					
- capitale					
b) Regione - correnti					
- capitale					
3) Crediti diversi					
a) verso utenti di servizi pubblici					
b) verso utenti di beni patrimoniali					
c) verso altri - correnti					
- capitale					
d) da alienazioni patrimoniali					
e) per somme corrisposte c/terzi					
4) Crediti per IVA					
5) Per depositi					
a) banche					
b) Cassa Depositi e Prestiti					
Totale					
III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI					
1) Titoli					
Totale					
IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE					
1) Fondo di cassa					
2) Depositi bancari					
Totale					
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE					
C) RATEI E RISCONTI					
I) Ratei attivi					
II) Risconti attivi					
TOTALE RATEI E RISCONTI					
TOTALE DELL'ATTIVO					
CONTI D'ORDINE					
TOTALE CONTI D'ORDINE					

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)

	Importi parziali	Variazioni		Consistenza finale
		Consistenza iniziale	+	
A) PATRIMONIO NETTO				
I) Netto patrimoniale				
TOTALE PATRIMONIO NETTO				
B) CONFERIMENTI				
I) Conferimenti per trasferimenti in conto impianti				
II) Conferimenti in c/capitale da trasferire a terzi				
III) Conferimenti da concessioni di edificare				
IV) Altri conferimenti				
TOTALE CONFERIMENTI				
C) DEBITI				
I) Debiti di finanziamento				
1) per finanziamenti a breve termine				
2) per mutui e prestiti				
3) per prestiti obbligazionari				
4) per debiti pluriennali				
II) Debiti di funzionamento				
III) Debiti per IVA				
IV) Debiti per anticipazioni di cassa				
V) Debiti per somme anticipate da terzi				
VI) Debiti verso				
1) imprese controllate				
2) imprese collegate				
3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)				
VII) Altri debiti				
TOTALE DEBITI				
D) RATEI E RISCONTI				
I) Ratei passivi				
II) Risconti passivi				
TOTALE RATEI E RISCONTI				
TOTALE DEL PASSIVO				
CONTI D'ORDINE				
E) Impegni finanziari per costi anno futuro				
F) Impegni finanziari per fondi vincolati di parte corrente				
G) Opere da realizzare				
H) Beni strumentali da acquistare				
I) Trasferimenti in c/capitale da effettuare				
L) Altri investimenti da effettuare				
M) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI				
N) BENI DI TERZI				
TOTALE CONTI D'ORDINE		-		

**RACCOMANDAZIONI
PER LA REDAZIONE
DEL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE
NEL RENDICONTO GENERALE
DEGLI ENTI LOCALI**

*Curate dal Prof. Francesco Delfino,
dal Dott. Giovanni Ravelli
e dal Dott. Carmine Cossiga,
componenti titolari ed aggiunto dell'Osservatorio,
anche sulle base delle decisioni del consesso*

*Roma
Giugno 2000*

Raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali

1. La contabilità economica e il prospetto di conciliazione

Il D.Lgs. n. 77 del 1995 lascia piena libertà agli enti nella scelta del sistema di contabilità economica. L'art. 74 prevede: *"Gli enti di cui all'art. 1 comma 2, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze"*.

Il precedente art. 71, comma 9, se esaminato senza correlazione con l'art. 74, potrebbe far pensare che esista un solo modo di predisporre il "conto economico" per gli enti locali rappresentato dal "prospetto di conciliazione".

Il comma recita: *"Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio"*.

In realtà il prospetto di conciliazione è solo un modo per collegare i dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio (I-II-III titolo di entrata e I titolo di spesa) con i dati da inserire nel conto economico nell'osservanza del principio introdotto dall'art. 71 secondo il quale gli accertamenti finanziari e gli impegni finanziari sono rettificati al fine di costituire "la dimensione finanziaria di componenti economici"

rispettivamente positivi e negativi (ricavi e costi). Il prospetto di conciliazione si fonda sulla logica della correlazione tra "aspetto originario o numerario" della gestione (denaro, crediti e debiti di funzionamento) e "aspetto derivato o economico" della medesima (componenti positivi o negativi di reddito).

Sempre lo stesso prospetto riferisce immediatamente i valori della gestione non corrente (titoli IV – V entrata, titoli II – III uscita) al conto del patrimonio e tali valori determinano infatti variazioni sugli "impieghi" e sulle "fonti di finanziamento" degli impieghi che non possono essere riferiti alla gestione ordinaria d'esercizio (costi e ricavi) ma bensì a beni a fecondità ripetuta che cedono anno per anno la propria utilità, trattandosi di costi pluriennali.

Si può affermare nella logica del prospetto di conciliazione che l'introduzione della contabilità economica diviene un forte elemento di trasparenza e veridicità dei risultati finanziari.

Allo stesso modo si può asserire che una contabilità finanziaria tenuta in modo rigoroso, facilita notevolmente la rappresentazione del raccordo con i risultati economici e patrimoniali dell'esercizio.

L'attivazione della contabilità economica rende infine possibile il collegamento delle scritture contabili rappresentative delle operazioni di esercizio con le variazioni e il valore del patrimonio (attività, passività e netto patrimoniale).

Quindi il prospetto di conciliazione rappresenta:

- il modo di definire il collegamento dei dati derivanti dall'analisi tridimensionale della gestione (finanziaria, economica e patrimoniale) per gli enti dotati di metodologie contabili adeguate;
- il modo di ricavare, in via semplificata, i dati economici e patrimoniali da quelli finanziari, per gli enti non dotati di ade-

guate metodologie contabili che garantiscano una rappresentazione concomitante delle operazioni di esercizio nei tre aspetti evidenziati.

In ogni caso il prospetto di conciliazione introducendo le "rettifiche" alle componenti finanziarie, con l'aggiunta di elementi economici non direttamente correlati con le medesime componenti, consente di esplicitare i dati che osservano il principio della "competenza finanziaria" (conto del bilancio) e i dati che osservano il principio della "competenza e inerenza economica" (conto economico e conto del patrimonio).

2. Errori materiali contenuti nel prospetto

Il testo del decreto, pubblicato in allegato al decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194, per l'evidente urgenza con la quale è stato emanato e diffuso, contiene alcuni modesti errori di stampa, che si ritiene opportuno ricordare ai fini di non tenere conto. Infatti, va anche rammentato che la costruzione del modello (colonne, righe, zone annerite, ecc.) deve essere valutata come la rappresentazione di una metodologia che può assumere aspetti più complessi rispetto a quelli semplicemente rappresentati.

Anche le note apposte nella modulistica in calce al prospetto, non devono essere lette come principi generali assoluti ma come esemplificazioni di situazioni che possono chiarire le regole di fondo cui il sistema si ispira.

Anzitutto, il modello nell'intestazione della colonna 7E reca la seguente spiegazione: "(1E + 2E + 3E + 4E + 5E - 6E)".

La formulazione corretta, che del resto si evince dalle singole colonne, è invece la seguente: "(1E + 2E - 3E - 4E + 5E - 6E)".

Per le spese di conto capitale del Titolo II, il modello impedisce con anneritura la colonna 6S relativa ad altre rettifiche del risultato

finanziario. Trattasi di refuso tipografico e la zona deve essere ritenuta utilizzabile, in quanto, come è spigato appresso, deve essere possibile inserirvi l'ammontare dell'IVA, allorché detraibile.

3. Le spese in conto capitale iscritte al titolo II

3.1. Interventi d'investimento: pagamenti eseguiti (Col. 1S e note 2 e 3)

Nel modello vengono considerati in aumento dei valori dell'attivo patrimoniale i pagamenti realizzati nel titolo II limitatamente alla competenza (colonna 1S).

In realtà, come è indicato nell'ultima parte della nota 2, è necessario considerare anche i pagamenti in c/ residui che, tra l'altro, sono di regola di maggiore entità, così come viene poi ricordato dalla nota in calce al modello stesso.

Perciò, nell'evidenziare i risultati finali di ogni singolo intervento che prevede impegni di competenza (che coincideranno con il dato complessivo del conto del bilancio) anziché considerare alla lettera la dicitura "di cui", si riportano:

- a) pagamenti eseguiti in conto competenza ed in conto residui;
- b) somme rimaste da pagare, derivanti dalla competenza e dai residui.

Si noti come queste somme non debbono coincidere, nella totalizzazione, con elementi collocati nelle colonne che si riferiscono agli impegni di competenza.

Invece le "somme rimaste da pagare" (cioè i residui derivanti dalla competenza e dai residui) saranno corrispondenti nel totale con quanto

iscritto nei "conti d'ordine", mentre i pagamenti (di competenza e residui) saranno rilevati, dopo le eventuali rettifiche, in aumento del valore del patrimonio.

I conti d'ordine del conto del patrimonio potranno essere indicati con una più adeguata e puntuale analisi in relazione alle varie fattispecie di interventi in conto capitale.

Pertanto l'unica voce "opere da realizzare" non può intendersi vincolante potendo essere sostituita dalle varie voci: opere da realizzare, beni da acquistare, trasferimenti da effettuare e così di seguito.

Il modello non considera in aumento dell'attivo patrimoniale eventuali debiti contenuti, a fine anno, nei residui del tit. II. In realtà, chi riceve uno stato di avanzamento a fine anno, deve registrare il debito verso l'impresa ed il conseguente aumento di valore del conto "opere in corso di costruzione". Analogo comportamento si ha nel caso di acquisto di beni strumentali consegnati e fatturati a fine anno e pagati in quello successivo.

3.1. I.V.A. a credito contenuta nei pagamenti in conto capitale (col. 6S)

Se gli investimenti si riferiscono ad opere riguardanti gestioni rilevanti ai fini I.V.A. e con Iva totalmente o parzialmente deducibile, il valore dell'imposta rilevata e portata a credito non potrà essere capitalizzato in aggiunta al valore degli investimenti, ma dovrà confluire nella gestione corrente dell'I.V.A.

3.2. I trasferimenti di capitale (Intervento 7)

Tra gli interventi del tit. II sono compresi i "trasferimenti" in conto capitale (intervento 7).

Si può verificare che tali trasferimenti non determinino variazioni al patrimonio dell'ente, perché destinati a beneficio di interventi d'investimento di terzi: in questo caso il modello non deve costituire un vincolo alla corretta imputazione del trasferimento come "costo di esercizio" rilevato quale "onere straordinario".

3.3. Gli impegni per "costi degli esercizi futuri"

Un particolare tipo di operazione che costituisce rettifica finale positiva in diminuzione degli impegni per rilevare costi d'esercizio è costituita dai "costi degli esercizi futuri" che meglio potrebbero essere definiti "impegni finanziari per costi futuri".

Gli impegni di parte corrente solo finanziari che non comportano alcun movimento di tipo patrimoniale possono essere di due diversi tipi:

- somme da ritenere impegnate per "vincolo di destinazione" della corrispondente entrata accertata (art. 27, comma 5, D.Lgs. 77/95 e successive modificazioni);
- somme mantenute negli impegni per procedimenti in corso relativi a gare bandite (art. 27, comma 3, D.Lgs. 77/95 e successive modificazioni);
- l'inserimento di queste poste nel "prospetto di conciliazione" può avvenire alla colonna 6S "altre rettifiche del risultato finanziario".

Nel conto del patrimonio si possono collocare questi "impegni", che non hanno alcun contenuto di tipo patrimoniale o economico, tra i "conti d'ordine" con l'analisi più opportuna sia nell'attivo sia nel passivo:

- impegni per costi esercizi futuri della gestione corrente;

- impegni per costi esercizi futuri finanziati da entrate con vincolo di destinazione.

3.4. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (nota 9 entrata)

Il modello, in calce alla conciliazione delle entrate, evidenzia in un'unica voce un fenomeno che potrebbe essere rilevato in diverse fattispecie. Si pensi, ad esemplificazione, alle seguenti:

- incremento di immobilizzazioni per lavori interni (il cui valore dovrebbe essere collocato nell'apposita voce dell'attivo patrimoniale relativa al cespite trattato);
- costi capitalizzati, che troveranno collocazione nel conto del patrimonio nelle "immobilizzazioni immateriali". Esempi di costi capitalizzati possono riguardare programmi informatici, progetti, piani regolatori, ecc.

Anche in questo caso il modello non deve costituire un vincolo e opportuna appare l'indicazione più analitica delle varie fattispecie.

4. L'I.V.A. per attività esercitate in regime d'impresa (Voce B II 4 dell'attivo e voce C III del passivo del Conto del patrimonio)

La contabilità finanziaria considera, anche per i servizi a carattere commerciale, gli introiti e gli oneri comprensivi dell'I.V.A. anche se l'ammontare dell'imposta in realtà non costituisce in termini economici costo o ricavo.

Se si vuole evidenziare il rapporto tra risultati derivanti dalla contabilità finanziaria e quelli rilevati con contabilità economica occorre, a

fine esercizio, tenere conto di questo fattore che costituisce, in realtà, una permutazione patrimoniale effettuata per conto terzi (l'Erario)

Allo stesso modo, nel caso di investimenti (Tit. II) per opere da utilizzare per servizi rilevanti ai fini I.V.A., dalle somme portate in aumento dei valori patrimoniali dovranno essere detratti gli importi dell'I.V.A. totalmente o parzialmente deducibile che, invece, vengono portati a credito nei confronti dell'Erario.

Nel caso di contabilità semplificate la somma algebrica delle somme sottratte da accertamenti e impegni (e dai pagamenti in conto capitale) andrà a costituire un debito o credito nei confronti dell'Erario che, sommato a quanto residuava dall'esercizio precedente, costituirà la posta patrimoniale B II 4) dell'attivo o C III del passivo.

5. Gli ammortamenti

Rappresentano la partecipazione dei costi pluriennali riferiti ai beni a fecondità ripetuta alla determinazione del risultato economico di esercizio.

A prescindere dalla applicazione o meno delle quote di ammortamento previste dall'art. 9 al bilancio finanziario (che consentiranno di liberare liquidità finanziaria a fine esercizio con afflusso al risultato di amministrazione) le quote di ammortamento indicate dall'art. 71 nell'ammontare percentuale imposto dallo stesso articolo, saranno a fine esercizio calcolate ai fini della redazione del conto economico.

Presupposto indispensabile per la tenuta della contabilità economica è costituito dall'esistenza di un corretto conto del patrimonio all'interno del quale i singoli beni figurano rilevati in un "registro dei cespiti ammortizzabili".

Occorre, inoltre, fare chiarezza circa la differenza esistente tra "ammortamenti applicati al bilancio finanziario" ex art. 9 (e 117) e gli ammortamenti da rilevare a fine esercizio ex art. 71.

Molti operatori hanno erroneamente ritenuto che i continui rinvii della prima fattispecie corrispondessero, automaticamente, ad un rinvio del calcolo degli ammortamenti ordinari relativi al c/economico.

5.1. Le aliquote degli ammortamenti

Inoltre occorre sottolineare come le aliquote indicate nell'art. 71, da calcolare interamente dal momento dell'attivazione della contabilità economica, possono essere considerate come "aliquote ordinarie" assumendo un carattere residuale le aliquote di ammortamento via via imposte da norme speciali.

Non si devono costituire doppie registrazioni di ammortamenti con aliquote diverse per lo stesso bene.

6. La ricostruzione dei valori delle componenti economiche delle attività e passività del patrimonio

Innanzitutto è opportuno ricordare come l'operazione di ricostruzione dei valori delle componenti economiche del patrimonio si effettua una sola volta per consentire l'avvio della contabilità economica. In seguito i valori subiranno i normali mutamenti derivanti dalla gestione (nuovi acquisti, ammortamenti, ecc).

L'art. 115 dell'ordinamento, modificato dall'art. 8 comma1 del D.L. 444/95 convertito con Legge 539/95 stabilisce che la nuova struttura del bilancio si applica dall'esercizio finanziario 1996. Inoltre, per gli enti che per primi hanno attuato le disposizioni dell'art. 71, l'esercizio di riferimento era fissato nel 1997.

La ricostruzione dei valori delle componenti economiche del patrimonio si doveva riferire al 31.12.1996, (ossia all'1.1.1997).

Gli enti che devono attuare la contabilità economica ai sensi dell'art. 115 dell'ordinamento, solo dall'esercizio 1999 applicheranno gli ammortamenti ai sensi dell'art. 71.

Sarà perciò indispensabile ricondurre al momento attuale (1.1.1999) i valori patrimoniali precedentemente ricostruiti.

7. Quote di ricavi pluriennali (Nota 4 dell'entrata)

Il più volte citato art. 71, al comma 4, lett. e) li definisce "*le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati*", utilizzando una dicitura piuttosto oscura.

In realtà essi rappresentano le quote di trasferimenti in conto capitale, ricevute da altri enti o da privati (trasferimenti statali, regionali ecc.) introitati in un determinato esercizio e utilizzati per investimenti nel patrimonio dell'ente che si considerano da suddividere in più esercizi, quali ricavi, in relazione all'ammortamento che, sul versante dei costi, avviene per il bene (demaniale o patrimoniale) acquisito con i trasferimenti stessi.

Un trasferimento in conto capitale, introitato nel Tit. IV delle entrate, mentre aumenta il valore patrimoniale entrando in cassa (o evidenziando un credito), parimenti verrà registrato, nel passivo patrimoniale, tra i "Fondi" di capitalizzazione dell'ente.

In questo modo la permutazione patrimoniale (introito del trasferimento) non avrà provocato un aumento di valore del patrimonio come sarebbe avvenuto se il trasferimento fosse stato considerato "di parte corrente" (e rilevato nel Titolo II).

7.1. La metodologia del "ricavo pluriennale"

Il "Fondo" così creato verrà diminuito di anno in anno di quote costanti rilevate in corrispondenza con le quote di ammortamento

che, contemporaneamente, verranno a diminuire il valore dell'attività patrimoniale (il bene costruito o acquistato con il trasferimento stesso).

Così, mentre l'ammortamento del bene costituisce costo (e viene rilevato nel prospetto di conciliazione delle spese), la quota di ricavo pluriennale costituisce, appunto, ricavo che viene evidenziato nel prospetto di conciliazione delle entrate.

7.2. La metodologia del "costo netto"

In alternativa i principi contabili consentono di procedere nel seguente modo:

1. al momento dell'accertamento del trasferimento viene alimentato, come nel caso precedente un "fondo" apposito allocato nel passivo patrimoniale;
2. l'opera, come di consueto, verrà costruita alimentando un conto dell'attivo patrimoniale "opere in corso di costruzione";
4. al momento della chiusura dei lavori, nel passaggio di valore dal conto suddetto al conto di attivo patrimoniale riguardante l'opera considerata, verrà sottratto dal valore complessivo quello del relativo "fondo", che sarà così azzerato.
5. il cespite sarà così "caricato al netto" del trasferimento acquisito, per cui i successivi ammortamenti verranno calcolati solo sul valore residuo (pari a quanto investito direttamente dall'ente).

Ne consegue che, negli anni successivi, il risultato economico non cambia a seguito dell'utilizzo dell'una o dell'altra metodologia: la prima, però, sarà più ricca di informazioni (utili per rilevazioni di controllo e confronti), mentre la seconda sarà più semplice.

8. Sopravvenienze e insussistenza

8.1. Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo

In calce al prospetto di conciliazione – entrata, vengono citate le “sopravvenienze attive” e le “insussistenze del passivo”.

Posto che crediti e debiti sono sicuramente contenuti nei residui, tali valori saranno evidenziati dai maggiori residui attivi e dai minori residui passivi risultanti dal conto finanziario.

Occorre però richiamare l’attenzione proprio sui minori residui passivi (le cosiddette “economie”) in quanto, per essere considerate vere “insussistenze del passivo” devono riguardare residui non riferiti a costi futuri e rilevati in conti d’ordine. In questo caso, non avendo generato a suo tempo modificazioni patrimoniali, il loro venir meno rileva solamente sotto il profilo finanziario.

8.2. Insussistenze attive (e sopravvenienze del passivo)

Anche in questo caso vi sarà coincidenza con i minori residui attivi. Da notare che dall’art. 71, comma 5 dell’ordinamento è stata tolta l’indicazione relativa alle “sopravvenienze del passivo”, con l’art. 18 del D.Lgs. n. 336 del 1996, in quanto, evidentemente, si è ritenuto che non fosse possibile la loro esistenza in quanto non è consentito sfondare un residuo passivo.

Nel caso di sopravvenienze del passivo la contabilità finanziaria darà loro copertura. Ad esempio, per quanto attiene i “debiti fuori bilancio” (tipica sopravvenienza del passivo), dopo aver dato loro copertura finanziaria, verranno rilevati, sotto il profilo economico, come “oneri straordinari” nel caso si tratti di “costi”, mentre saranno considerati quali fattori di aumento dell’attivo patrimoniale nel caso si tratti di debiti per investimenti.

9. Trasferimenti in conto capitale (Nota 4 entrate e voce B i del Conto del patrimonio)

9.1. Trasferimenti in conto Capitale relativi a gestioni vincolate

Si tratta, ad esempio, di deleghe regionali che comportano trasferimenti in c/capitale da destinare a terzi: al momento dell'accertamento (che corrisponde al momento dell'impegno), si rileverà l'ammontare in un "Fondo" del passivo patrimoniale che diminuirà in seguito all'utilizzo del fondo stesso al momento del pagamento. Il fondo conterrà, attraverso gli esercizi, le somme residue.

9.2. Trasferimenti in c/ capitale destinati all'ente stesso per investimenti

Riguarda, ad esempio, il "fondo ordinario investimenti": il trasferimento, al momento del suo accertamento, viene caricato su un "fondo" che però non verrà diminuito al momento dell'utilizzo in quanto il trasferimento è avvenuto per capitalizzare l'ente.

Inoltre, essendo questo conferimento, privo di finalizzazione ad una precisa opera, il fondo non verrà più diminuito.

10. Oneri di urbanizzazione (Voce A 6 del Conto economico e voce B II del passivo del Conto del patrimonio)

Si tratta, anche in questo caso, di capitalizzazioni date dai cittadini all'ente che provvede ad aumentare i propri investimenti in beni demaniali (opere di urbanizzazione). Al momento dell'accertamento viene alimentato un "fondo" nel passivo patrimoniale- vedi paragrafo ricavi pluriennali.

Nel caso in cui, però, parte di questi proventi venissero utilizzati, come consentito dall'ordinamento, per finanziare spese correnti (manutenzioni ordinarie di patrimonio) analoga quota di proventi, anziché confluire nel "fondo", sarà considerato ricavo di esercizio ed evidenziata nel "prospetto di conciliazione" quale "ricavo" da portare alla voce A 6 del conto economico.

11. Risultato di esercizio

È appena il caso di ricordare che il risultato economico di esercizio, anche se risultante dal conto economico ottenuto in via semplificata tramite il "prospetto di conciliazione", deve essere uguale all'incremento o al decremento che il valore del patrimonio ha subito nello stesso periodo "per effetto della gestione".