

iFEL

Fondazione ANCI

L'armonizzazione dei sistemi contabili

Verso l'attuazione
della riforma

Dossier e Manuali



L'armonizzazione dei sistemi contabili

Verso l'attuazione
della riforma

Dossier e Manuali

Il Manuale è stato realizzato
da IFEL - Dipartimento Finanza locale,
sotto la supervisione di *Andrea Ferri*

A cura di *Alessandro Beltrami*
Coordinamento: *Laura Chiodini*

Il capitolo 1 è stato redatto da *Elisabetta Pietta*.
I capitoli 2 e 5 sono stati redatti da *Riccardo Mussari*.
Il capitolo 3 è stato redatto da *Ivana Rasi*.
Il capitolo 4 è stato redatto da *Michele Petrelli*.

Codice ISBN 978-88-6650-108-4

La pubblicazione è liberamente scaricabile
dal portale IFEL - Sezione Studi e Ricerche nei formati,
pdf, e-book (epub, Mobi) ed in alta risoluzione
per stampa professionale.

Dipartimento Finanza locale IFEL
Tel. 06/68816210/214/218
E-mail - finanzalocale@fondazioneifel.it;
info@fondazioneifel.it
Sito web: www.fondazioneifel.it

Progetto grafico:
Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
www.backup.it

Indice

Presentazione	5
----------------------------	----------

Premessa	9
-----------------------	----------

Capitolo 1.

La riclassificazione del bilancio e le sue variazioni alla luce del nuovo sistema contabile	13
--	-----------

Introduzione	15
--------------------	----

1.1 Variazioni al bilancio	17
----------------------------------	----

1.2 La riclassificazione delle entrate e delle spese	22
--	----

1.3 Il piano integrato dei conti	30
--	----

Capitolo 2.

Il principio della programmazione	51
--	-----------

Introduzione	53
--------------------	----

2.1 La programmazione e il nuovo assetto contabile	57
--	----

2.2 Gli strumenti della programmazione negli Enti locali	61
--	----

2.3 Il DUP: funzioni, termini di approvazione e variazione	62
--	----

2.4 Il Piano esecutivo di gestione	75
--	----

Capitolo 3.

L'attuazione del nuovo principio generale di competenza finanziaria: il fondo pluriennale vincolato e il riaccertamento straordinario	83
--	-----------

Introduzione	85
--------------------	----

3.1 La competenza finanziaria potenziata	89
--	----

3.2 Il fondo pluriennale vincolato	94
--	----

3.3 Il riaccertamento ordinario dei residui	117
---	-----

3.4 Il riaccertamento straordinario dei residui	119
---	-----

Capitolo 4.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità	149
Introduzione	151
4.1 Il calcolo del FCDE in sede di bilancio di previsione	155
4.2 L'adeguamento del FCDE in corso di gestione	162
4.3 Il calcolo del FCDE a rendiconto	162

Capitolo 5.

La contabilità a base economico-patrimoniale	167
5.1 Obiettivi	169
5.2 Le ragioni del cambiamento	170
5.3 La contabilità a base economico-patrimoniale come sistema di scritture	173
5.4 La natura dei conti utilizzati per la contabilità a base economico-patrimoniale	177
5.5 Il metodo di registrazione partiduplistico	182
5.6 Le scritture continuative	184
5.7 La competenza economica	194
5.8 L'inventario	199
5.9 Le scritture di assestamento economico	208
5.10 Scritture di riepilogo e di chiusura	218
5.11 Schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico	221
5.12 La riapertura delle scritture	238

Presentazione

L'esigenza di armonizzazione dei bilanci della Pubblica Amministrazione, introdotta fin dall'approvazione della Legge Delega sul federalismo fiscale (legge n. 42 del 5 maggio 2009) e della Legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196 del 31 dicembre 2009), è divenuta realtà con l'approvazione del Decreto legislativo n. 118 del 2011 e, ancor più, con il Decreto legislativo integrativo e correttivo n. 126 del 2014.

L'enorme difficoltà nel rendere effettivamente disponibili i dati di bilancio delle Amministrazioni locali e regionali (e la loro correlazione con le risultanze con il bilancio dello Stato), nonché la convinzione che le amministrazioni debbano essere sottoposte alle medesime regole e debbano avere sistemi simili di controllo, rendendo così possibili comparazioni tra amministrazioni appartenenti al medesimo livello di governo e tra livelli di governo diversi, sono alla base del processo di riforma del sistema contabile.

La riforma stabilisce, dunque, per regioni ed enti locali, l'adozione di regole contabili uniformi, di un comune piano dei conti integrato e di comuni schemi di bilancio, l'adozione di un bilancio consolidato con le aziende, società o altri organismi controllati, la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili, nonché l'affiancamento, a fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico-patrimoniale al sistema di contabilità finanziaria.

Il percorso delineato ha portato all'approvazione del decreto legislativo attuativo n. 118 del 2011 che ha, tra l'altro, previsto un periodo di sperimentazione, avviato fin dal 2012, della durata inizialmente prevista di due anni (2012-2013), poi prorogato di un anno, posticipando così il termine di entrata in vigore della nuova disciplina contabile al 1° gennaio 2015.

La sperimentazione, finalizzata a verificare la rispondenza della riforma contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare le eventuali criticità e le conseguenti modifiche, così da pervenire ad una più efficace disciplina della materia, è stata un'impresa complessa, anche da un punto di vista organizzativo, ma di assoluto valore. Se nel 2012, erano 64 gli enti in sperimentazione (4 regioni, 12 province e 48 comuni), nel 2014 il numero è cresciuto a 405, di cui 373 comuni.

Così il decreto legislativo n. 126/2014, grazie anche agli importanti risultati della sperimentazione, ha integrato i principi contabili, il piano dei conti e gli schemi di bilancio, ha definito l'ordinamento contabile delle regioni, aggiornato il TUEL ai principi della riforma contabile, ed adeguato la definizione di indebitamento degli enti territoriali di cui all'art. 3 c. 17 della legge 350/2003.

Il quadro normativo è ormai definito, anche con riferimento ai principali strumenti di accompagnamento della riforma. Restano, tuttavia, ancora da definire gli ulteriori elementi del percorso attuativo, che discendono da una più diretta valutazione dell'impatto organizzativo che la riforma comporterà.

La normativa sull'armonizzazione della contabilità pubblica comporterà un importante riassetto negli equilibri contabili dei Comuni, con effetti immediati sui bilanci a partire dal 2015. Infatti, il primo atto dell'applicazione dei nuovi principi contabili prevede il riaccertamento straordinario dei residui attivi (e passivi), con l'obiettivo di pervenire ad una gestione del bilancio più aderente all'effettiva dinamica delle entrate e dei rispettivi incassi (e delle spese). A seguito di tale operazione, e poi di anno in anno, la massa di residui in bilancio che eccede la dimensione di ragio-

nevoli previsioni di realizzo, anche posposto nel tempo, verrà sterilizzata attraverso il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), che a sua volta determinerà una contrazione della spesa di pari importo. Tale cambiamento, che per alcuni Comuni potrebbe superare i limiti della ragionevole sostenibilità finanziaria, è stato oggetto di confronto negli opportuni tavoli istituzionali, dando luogo ad alcuni provvedimenti di sostegno, in parte già attivati e in parte da definire ulteriormente, anche a livello legislativo.

Con questo volume, che fa seguito al precedente del 2013, l'IFEL vuole contribuire alla più ampia diffusione dei principi della riforma della contabilità, ed anche alla migliore padronanza delle tecniche di gestione da parte degli operatori e degli amministratori locali coinvolti. Agli stessi obiettivi si ispira il programma di formazione in corso di attuazione su tutto il territorio nazionale.

Al tempo stesso, altrettanta importanza va attribuita alla diffusione della conoscenza dell'impatto quantitativo della riforma, che, come l'Anci sta sostenendo in tutte le sedi di confronto istituzionale, è paragonabile ad una manovra finanziaria con rilevanti effetti restrittivi, di cui la stessa Legge di Stabilità 2015 non può non tenere conto.

Andrea Ferri

Premessa

Dopo tre anni di sperimentazione, il nuovo sistema di contabilità e bilancio definito dal decreto legislativo delegato di attuazione della legge n. 42/2009, è ormai definitivo.

Dal primo gennaio 2015 tutti gli enti territoriali dovranno fare riferimento al nuovo corpo normativo che, per la prima volta, contiene sia i principi generali, sia i principi applicati.

Diversamente dal passato, il sistema contabile così delineato rappresenta un nuovo punto di partenza, suscettibile di progressivi miglioramenti grazie alla previsione di un'apposita commissione ("Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriale") che avrà il compito di monitorare l'attuazione del nuovo sistema e di suggerire, sulla base della concreta applicazione da parte di tutti gli enti, modifiche ed integrazioni ai principi contabili applicati. Il legislatore, per rendere agevoli e rapide le modifiche suggerite dalla Commissione, ha previsto procedure di approvazione che, da un lato, garantiscono il presidio delle autonomie attraverso il parere in Conferenza Unificata e, dall'altro, consente l'immediata applicazione delle correzioni ritenute funzionali al continuo perfezionamento del sistema nel suo insieme.

La complessità e l'ampiezza degli ambiti in cui il nuovo sistema ha l'am-

bizione di agire e il contesto socio-economico (nel quale la finanza locale e la regolamentazione dei servizi pubblici non hanno ancora trovato un assetto definitivo) hanno indotto il legislatore a prevedere una gradualità temporale per la messa a regime del nuovo sistema.

In particolare, nel 2015 è richiesto agli enti di utilizzare il nuovo principio generale della competenza finanziaria e il principio applicato della contabilità finanziaria, mantenendo validità giuridica e carattere autorizzatorio gli schemi di bilancio ex DPR n. 196/2006. Gli schemi allegati al decreto legislativo n. 126/2014 devono essere presentati al Consiglio ai soli fini conoscitivi, per consentire all'organo decisionale di acquisire consapevolezza del nuovo ruolo dell'organo di indirizzo e controllo in termini di approvazione dell'unità elementare di base, non più costituita dalla natura della spesa (intervento) ma dalla sua destinazione programmatica (missioni e programmi). Solo a partire dall'anno successivo all'avvio a regime del nuovo sistema, i nuovi schemi di bilancio saranno il fulcro della programmazione e della gestione delle risorse locali.

A decorrere dal 2016, poi, sarà obbligatorio il principio applicato della contabilità economico-patrimoniale, l'adozione del piano integrato dei conti e l'adozione del bilancio consolidato, seppure nelle graduali modalità individuate dal legislatore.

Questo volume, che vuole essere uno strumento di ausilio e di guida alla concreta applicazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili, non tratta il principio applicato del bilancio consolidato. La portata innovativa dello strumento è tale da meritare ulteriori e indispensabili approfondimenti che porteranno alla prossima pubblicazione di un volume a sé sul tema.

Il volume si articola in cinque capitoli. Il capitolo 1 si focalizza sulla fase propedeutica all'avvio del nuovo sistema contabile, ossia sull'attività di ricodifica delle voci del bilancio in relazione al piano integrato dei conti, nonché sulla nuova disciplina delle variazioni di bilancio. Il capitolo 2 approfondisce il principio della programmazione e degli strumenti e do-

cumenti ad esso collegati (Bilancio di previsione finanziaria, DUP, PEG), mentre il capitolo 3 si concentra sull'attività di costituzione del fondo pluriennale vincolato e di riaccertamento straordinario (ed ordinario) dei residui, anche con alcuni esempi pratici. Il capitolo 4 è interamente dedicato al fondo crediti di dubbia esigibilità, mentre il capitolo 5 tratta il principio della contabilità economico - patrimoniale.

L'auspicio è che il volume possa essere un valido strumento non solo per gli operatori, ma anche per i *policy maker* locali: inizia infatti una nuova stagione contabile, che prevede una nuova capacità di programmare (e di gestire) sul piano finanziario e politico l'attività dell'ente locale. Le reazioni che deriveranno dall'introduzione della riforma costituiranno un valido aiuto per costruire insieme una storia che inizia ora.

Alessandro Beltrami

**La riclassificazione
del bilancio
e le sue variazioni
alla luce del nuovo
sistema contabile**

1

Introduzione

La prima fase propedeutica all'avvio del nuovo sistema contabile, è necessariamente riferita alla ricodifica di tutte le voci del bilancio in relazione al piano integrato dei conti, in base ai nuovi schemi di bilancio da adottare obbligatoriamente da parte di tutti gli Enti locali a decorrere dal 1° gennaio 2015.

L'articolo 4 del decreto legislativo n. 118 del 2011, attribuisce al piano integrato dei conti il compito di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle Amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili. Il piano dei conti integrato, ispirato a criteri di contabilizzazione omogenei e dettagliatamente indicati nei principi contabili, si sostanzia nell'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali. La finalità ultima, come indicato nella Legge Delega (legge n. 42 del 2009) è quella di consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Come si vedrà in seguito, la struttura del piano dei conti economico-patrimoniali consente anche le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, attraverso specifici codici previsti nel piano stesso.

Il piano integrato dei conti assume, quindi, estrema rilevanza, e la corretta ricodificazione delle unità elementari del bilancio rappresenta il passo preliminare alla corretta predisposizione dei documenti contabili secondo le indicazioni dettate dal legislatore delegato.

Ai fini del raccordo col bilancio, i capitoli e gli articoli devono essere ricordati almeno al quarto livello del piano integrato dei conti. Ciò significa che il quarto livello (come si vedrà infra) deve essere valorizzato a livello di previsione e costituirà l'unità elementare di bilancio, mentre, ai fini della gestione, deve essere valorizzato anche il quinto livello del piano. Tale ultimo livello, per quanto riguarda i codici gestionali in contabilità finanziaria, deve essere adottato come, sin dal 2006, è adottato il codice SIOPE. Nei primi 2 anni di avvio della riforma contabile, SIOPE e quinto livello del piano integrato dei conti devono coesistere. Con l'avvio a regime del nuovo sistema contabile, a far data dal 1° gennaio 2017, i codici gestionali saranno unificati e il piano integrato dei conti, per la parte finanziaria, assolverà anche agli obblighi e alle informazioni oggi dettati da SIOPE⁽¹⁾.

Nel biennio 2015-2016, eventuali incongruenze di classificazione devono essere risolte attribuendo alla singola operazione gestionale il codice SIOPE corretto, a prescindere dalla classificazione ex decreto del Presidente della Repubblica n. 194 del 1996.

Per quanto si dirà in seguito, la riclassificazione del bilancio deve, infine, essere operata avendo chiaro il quadro delle nuove competenze attribuite a livello decisionale (di competenza del Consiglio comunale/provinciale) e quelle di natura gestionale (Giunta comunale/provinciale e struttura dirigenziale). Il principio applicato alla contabilità finanziaria declina in

¹ Art. 8, comma 1, del decreto legislativo n. 118/2011, come modificato dal decreto legislativo n.126 del 10 agosto 2014

modo dettagliato quanto previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo n.118/2011⁽²⁾, in tema di flessibilità degli stanziamenti di bilancio.

1.1 Variazioni al bilancio

La nuova disciplina delle variazioni di bilancio, della quale si tratta nel presente paragrafo, viene adottata, dagli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione dell'armonizzazione, a partire dall'esercizio finanziario 2016, quando il nuovo schema di bilancio per Missioni e Programmi assumerà natura autorizzatoria (nel 2015, il bilancio armonizzato avrà solo una valenza conoscitiva).

Le variazioni al bilancio di previsione vengono trasmesse al tesoriere inviando apposito prospetto (allegato n. 8 al decreto legislativo 118/2011) che deve essere allegato al provvedimento di approvazione della variazione.

La nuova aggregazione delle unità di voto del bilancio di previsione di competenza consiliare comporta una redistribuzione delle attività all'interno dell'organizzazione comunale in tema di variazioni agli stanziamenti di bilancio.

In via generale, la norma affida al Consiglio la competenza su tutte le variazioni di bilancio, elencando puntualmente le variazioni di natura gestionale che restano di pertinenza della Giunta e dei dirigenti.

In particolare, come si spiega meglio nel prosieguo del capitolo, l'unità di voto consiliare è la tipologia per le entrate ed il programma/titolo per le spese. La riforma dei principi contabili agevola e semplifica la gestione finanziaria delle amministrazioni locali, poiché attribuisce alla Giunta alcune competenze in materia di variazioni di bilancio che precedentemente erano del Consiglio ed ai dirigenti competenze in materia di variazioni di piano esecutivo di gestione che spettano alla Giunta.

Resta sempre salva la possibilità per la Giunta di adottare in via d'urgenza,

² Si veda anche l'art. 175 del decreto legislativo 267/2000 come modificato dal decreto legislativo n. 126 del 10/08/2014

opportunamente motivando, le variazioni di bilancio che modificano l'importo degli stanziamenti (aumentando/diminuendo l'ammontare complessivo delle risorse autorizzate a bilancio), ovvero variazioni tra differenti tipologie di entrata o differenti missioni e programmi di spesa. In tale evenienza, il Consiglio deve provvedere, entro sessanta giorni a pena di decadenza, alla necessaria ratifica (art. 175, comma 4, decreto legislativo n. 267/2000). Con riferimento alla spesa, la norma qualifica come gestionale (quindi, escluse dalla competenza consiliare ed attribuite alla Giunta) le variazioni compensative tra la dotazione delle missioni e dei programmi relative a:

- rimodulazione delle spese di personale conseguente a provvedimenti di trasferimenti interni all'amministrazione;
- utilizzo di risorse comunitarie e vincolate;
- attuazione di interventi previsti in strumenti di programmazione negoziata già deliberati dal Consiglio.

Permane di competenza della Giunta l'utilizzo del Fondo di riserva, cui si aggiunge l'utilizzo del nuovo Fondo di riserva di cassa previsto, nei nuovi schemi di bilancio triennale, solo per la prima annualità, e l'utilizzo dei Fondi rischi per spese potenziali.

Vengono attribuite alla Giunta anche le variazioni compensative fra le categorie delle medesime tipologie di entrata e fra i macroaggregati di spesa del medesimo programma, nonché le variazioni di bilancio relative agli stanziamenti di cassa, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio non sia negativo.

Ancora, spettano alla Giunta le variazioni riguardanti gli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato da effettuare entro i termini di approvazione del rendiconto, come stabilito dalla lettera g) del punto 5.2 del principio applicato alla contabilità finanziaria e la variazione relativa all'applicazione del fondo pluriennale in entrata e in spesa all'atto del riaccertamento straordinario dei residui, come meglio specificato nel capitolo successivo. In ultimo, spettano alla Giunta le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata ed accantonata nel risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio, consistenti nella mera reiscrizione di

economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti ad entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies del decreto legislativo n. 267/2000; le medesime variazioni, qualora intervengano in esercizio autorizzatorio, a bilancio approvato, sono di competenza dirigenziale.

La riforma attribuisce ai dirigenti responsabili della spesa, secondo la disciplina del regolamento di contabilità, o, in assenza di disciplina, al responsabile finanziario, le variazioni al bilancio nei seguenti casi:

- variazioni compensative del piano esecutivo di gestione, fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti; il gruppo di lavoro istituito in seno alla Copaff ha discusso, per la norma a regime, la possibilità di limitare ai dirigenti variazioni ai soli capitoli dotati dello stesso codice di quarto livello del piano dei conti. Per il carattere "politico" derivante dalle scelte che possono essere operate, si ritiene di escludere dalla competenza dirigenziale (per attribuirle all'organo esecutivo) le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale ⁽³⁾;

³ *Le erogazioni in conto capitale effettuate da un soggetto a favore di terzi si dividono in:*
1) *contributi agli investimenti: erogazioni senza controprestazione, cioè in assenza di un corrispettivo reso dal beneficiario a favore di chi ha erogato il contributo, destinate ad investimenti; l'assenza del corrispettivo comporta che, a seguito dell'erogazione del contributo, il patrimonio del soggetto erogante si riduce mentre il patrimonio del beneficiario, o degli ulteriori successivi beneficiari, si incrementa;*
2) *trasferimenti in conto capitale: erogazioni senza controprestazione destinate al finanziamento delle seguenti tipologie di spesa:*
a) *trasferimenti diretti a far fronte a spese eccezionali o a coprire perdite o deficit;*
b) *lasciti e donazioni di importo considerevole, non aventi vincolo di destinazione a spese di investimento o a spese correnti;*
c) *indennizzi di importo elevato a fronte di danni o lesioni gravi non coperti da polizze di assicurazione (es. danni da esplosioni);*
d) *trasferimenti in c/capitale a seguito di inesigibilità definitiva di un credito, derivante dal finanziamento concesso dall'ente a terzi; tale finanziamento è considerato un trasferimento definitivo a fondo perduto per cancellazione di crediti e si contabilizza tra i trasferimenti*

- variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e cassa, esclusi i casi di competenza della Giunta, come specificato in precedenza; le variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla Giunta;
- variazione degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale ed ai depositi bancari intestati all'ente;
- variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti i Titoli di bilancio accesi alle operazioni per conto terzi e partite di giro.

Alla modifica degli stanziamenti connessi al fondo pluriennale vincolato (si veda infra), si occupa, nello specifico il principio applicato alla contabilità finanziaria, mentre il decreto legislativo 267/2000 disciplina le variazioni di bilancio connesse all'applicazione dell'avanzo di amministrazione vincolato. A partire dal 1° gennaio 2015, per tutti gli Enti le variazioni al bilancio di previsione sono possibili, in via ordinaria, entro il 31 luglio di ogni esercizio, come stabilito dal principio applicato della programmazione (al quale si rimanda), ed entro il 31 dicembre di ogni anno per:

- l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono state previste;
- le variazioni necessarie alla reimputazione, agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate.

in conto capitale da escussione a favore del soggetto che non ha rimborsato (cfr. il principio applicato della contabilità finanziaria 5.4).

Nella Tavola 1.1 si espongono le principali casistiche contenute nella nuova disciplina in tema di variazioni al bilancio di previsione.

Tavola 1.1 Competenza del Consiglio, della Giunta e dei dirigenti nelle variazioni al bilancio di previsione

Parte ENTRATE		
Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di Titoli, tipologie	Variazioni compensative fra categorie all'interno della medesima tipologia di entrata	Variazioni compensative di entrata interni alla stessa categoria e connesso adeguamento delle dotazioni di cassa
	Variazioni relative agli stanziamenti di cassa	
Parte SPESA		
Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di Missioni, Programmi, Titoli	Variazioni compensative fra macroaggregati all'interno del medesimo Programma	Variazioni compensative su capitoli di spesa interni allo stesso macroaggregato e connesso adeguamento delle dotazioni di cassa
	Variazioni relative agli stanziamenti di cassa	
	Variazioni relative al fondo di riserva spese impreviste	
	Variazioni compensative fra le dotazioni delle Missioni e dei Programmi, limitatamente alle spese di personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione (art.16, c.1, decreto legislativo n. 118/2011)	
	Variazioni per utilizzo, in esercizio provvisorio, della quota vincolata ed accantonata in avanzo proveniente dalla mera reinscrizione di economie di spesa, derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente, corrispondenti ad entrate vincolate	Le medesime variazioni, ma effettuate in esercizio già autorizzato dal Consiglio, cioè a bilancio approvato

1.2 La riclassificazione delle entrate e delle spese

Come sopra anticipato, la riclassificazione dei capitoli/articoli deve essere fatta in relazione a:

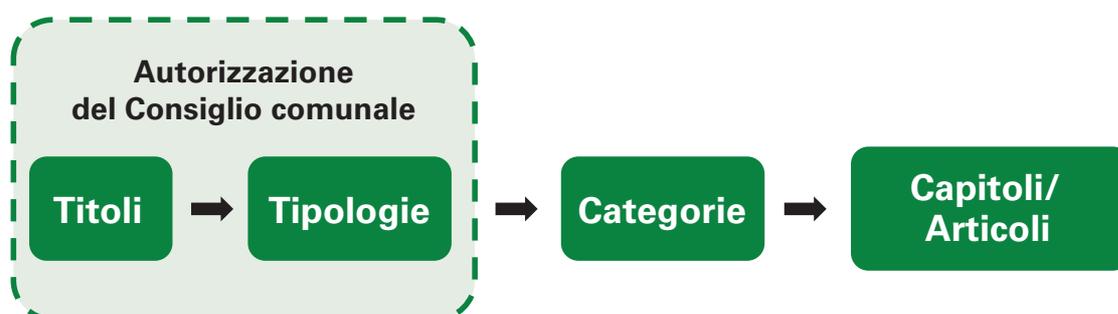
- nuovi schemi di bilancio (articolo 11, decreto legislativo n. 118 del 2011)
- piano finanziario dei conti a livello IV (articolo 4, decreto legislativo n. 118 del 2011).

Classificazione delle entrate

Ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo n. 118 del 2011 le entrate sono state aggregate in titoli, tipologie e categorie, come di seguito specificato:

- titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto consiliare;
- categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette al Consiglio, ai soli fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie di entrata in categorie.

Figura 1.1 La classificazione delle entrate



Ai fini della gestione (Piano esecutivo di gestione) e della rendicontazione, le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente articoli secondo il rispettivo oggetto. I capitoli e gli articoli si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Per l'elenco delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie si rimanda agli schemi di bilancio.

Tavola 1.2 Allegato al PEG degli enti locali. Elenco delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie. Stralcio

Titolo Tipologia Categoria	Denominazione
	ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA
1010100	Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati
1010103	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
1010106	Imposta municipale propria
1010108	Imposta comunale sugli immobili (ICI)
1010116	Addizionale comunale IRPEF
1010123	Imposta sulle assicurazioni
1010129	Accisa sul gasolio
1010139	Imposta sulle assicurazioni RC auto
1010140	Imposta di iscrizione al pubblico registro automobilistico (PRA)
1010141	Imposta di soggiorno
1010149	Tasse sulle concessioni comunali
1010150	Tassa di circolazione dei veicoli a motore (tassa automobilistica)
1010151	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani
1010152	Tassa occupazione spazi e aree pubbliche
1010153	Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni
	segue >>

Titolo Tipologia Categoria	Denominazione
1010154	Imposta municipale secondaria
1010160	Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente
1010161	Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi
1010164	Diritti mattatoi
1010165	Diritti degli Enti provinciali turismo
1010168	Addizionale regionale sui canoni per le utenze di acque pubbliche
1010170	Proventi dei Casinò
1010176	Tassa sui servizi comunali (TASI)
1010195	Altre ritenute n.a.c.
1010196	Altre entrate su lotto, lotterie e altre attività di gioco n.a.c.
1010197	Altre accise n.a.c.
1010198	Altre imposte sostitutive n.a.c.
1010199	Altre imposte, tasse e proventi n.a.c.
1010400	Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi
1010405	Compartecipazione IVA ai Comuni
1010406	Compartecipazione IRPEF ai Comuni
1010407	Compartecipazione IRPEF alle Province
1010408	Tributo provinciale deposito in discarica dei rifiuti solidi
1010498	Altre compartecipazioni alle province
1010499	Altre compartecipazioni a comuni
1030100	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali
1030101	Fondi perequativi dallo Stato
1030200	Tipologia 302: Fondi perequativi della Regione o Provincia Autonoma
1030201	Fondi perequativi dalla Regione o Provincia Autonoma
	TRASFERIMENTI CORRENTI
2010100	Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
2010101	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Centrali
2010102	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Locali
2010103	Trasferimenti correnti da Enti di Previdenza
2010104	Trasferimenti correnti da organismi interni e/o unità locali della amministrazione

Classificazione delle spese

Le spese sono classificate secondo criteri omogenei individuati dai regolamenti comunitari, allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti la destinazione delle risorse pubbliche, agevolare la "lettura" secondo la finalità di spesa, consentire pertanto la più ampia comparabilità dei dati di bilancio e permetterne l'aggregazione.

A tal fine, la parte Spesa del bilancio è articolata in missioni e programmi (articolo 14 del decreto legislativo n. 118 del 2011), la cui elencazione è obbligatoria per tutti gli Enti:

- le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle Amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate; sono definite in base al riparto di competenze stabilito dagli articoli 117 e 118 della Costituzione, assumendo come riferimento le missioni individuate per lo Stato;
- i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi istituzionali definiti nell'ambito delle missioni; la denominazione del programma riflette le principali aree di intervento delle missioni di riferimento, consentendo una rappresentazione di bilancio, omogenea per tutti gli enti pubblici, che evidenzia le politiche realizzate da ciascuna amministrazione con pubbliche risorse. Il programma è raccordato alla classificazione europea COFOG di secondo livello, secondo le corrispondenze individuate nel "Glossario delle Missioni e dei Programmi" che costituisce una guida per la classificazione delle spese, al fine di una rappresentazione omogenea delle finalità della spesa da parte degli enti stessi (Tav. 1.3); il Glossario costituisce parte dell'Allegato n. 14 del decreto legislativo n. 118/2011.

All'interno dell'aggregato missione/programma le spese sono suddivise per Titoli, secondo i principali aggregati economici che le contraddistinguono.

L'unità di voto per la spesa in sede di approvazione consiliare del bilancio di previsione e del rendiconto è costituita dai Programmi/Titoli.

Tavola 1.3 Glossario delle Missioni e dei Programmi. Stralcio

CODICE MISSIONE	CODICE PROGRAMMA	DENOMINAZIONE PROGRAMMA	DESCRIZIONE PROGRAMMA	GRUPPO COFOG	Descrizione GRUPPO COFOG
01	02	SEGRETERIA GENERALE	<p>Amministrazione, funzionamento e supporto, tecnico, operativo e gestionale alle attività deliberative degli organi istituzionali e per il coordinamento generale amministrativo.</p> <p>Comprende le spese relative: allo svolgimento delle attività affidate al Segretario Generale e al Direttore Generale (ove esistente) o che non rientrano nella specifica competenza di altri settori;</p> <p>alla raccolta e diffusione di leggi e documentazioni di carattere generale concernenti l'attività dell'ente;</p> <p>alla rielaborazione di studi su materie non demandate ai singoli settori;</p> <p>a tutte le attività del protocollo generale, incluse la registrazione ed archiviazione degli atti degli uffici dell'ente e della corrispondenza in arrivo ed in partenza.</p>	01.1	Organi esecutivi e legislativi, attività finanziarie e fiscali ed affari esteri
				01.3	Servizi Generali

Figura 1.2 La classificazione delle spese



I programmi, articolati in Titoli, ai fini della gestione sono ripartiti in macroaggregati (individuano la puntuale natura economica della spesa), capitoli ed articoli. I macroaggregati trovano compiuta rappresentazione nel Piano esecutivo di gestione nel rendiconto di gestione. I capitoli e gli articoli si raccordano con il IV livello di articolazione del piano integrato dei conti di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Anche per quanto riguarda la spesa, nell'ambito dei macroaggregati, è data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente.

La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette al Consiglio, ai soli fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi di spesa in macroaggregati.

Per l'elenco completo delle missioni, programmi, Titoli e macroaggregati si rimanda agli schemi di bilancio, pubblicati nel supplemento ordinario n. 73 della Gazzetta Ufficiale n. 199 del 28 agosto 2014⁴.

⁴ Il supplemento ordinario n. 73 della GU 28/08/2014, unitamente alla documentazione aggiornata relativa alla sperimentazione, è consultabile sul sito: <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>

Tavola 1.4 Elenco delle Missioni e dei Programmi di spesa ad esse riferiti, con indicazioni delle relative descrizioni e dei rispettivi codici di riferimento. Stralcio

Missione		01	Servizi istituzionali, generali e di gestione
0101	Programma	01	Organi istituzionali
0102	Programma	02	Segreteria generale
0103	Programma	03	Gestione economica, finanziaria, programmazione e provveditorato
0104	Programma	04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
0105	Programma	05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
0106	Programma	06	Ufficio tecnico
0107	Programma	07	Elezioni e consultazioni popolari Anagrafe e stato civile
0108	Programma	08	Statistica e sistemi informativi
0109	Programma	09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
0110	Programma	10	Risorse umane
0111	Programma	11	Altri servizi generali

Nell'ambito delle Missioni/Programmi, il piano dei conti individua i Titoli di spesa (che corrispondono al primo livello del piano dei conti) ed i Macroaggregati (che corrispondono al secondo livello).

Negli schemi di bilancio i macroaggregati sono sempre preceduti dal numero del titolo; per esempio: U101 - Redditi da lavoro dipendente - Titolo 1 di spesa - macroaggregato 01; U 203 - Contributi agli investimenti, Titolo 2 di spesa - macroaggregato 03.

I documenti di bilancio e rendiconto contengono il prospetto di raccordo generale delle spese per Missioni/Programmi e Macroaggregati.

Tavola 1.5 Elenco per titoli e macroaggregati di spesa, con indicazione delle relative descrizioni e dei rispettivi codici di riferimento, coerenti con le classificazione del piano dei conti finanziario

TITOLO 1	Spese correnti
1.01	Redditi da lavoro dipendente
1.02	Imposte e tasse a carico dell'ente
1.03	Acquisto di beni e servizi
1.04	Trasferimenti correnti
1.05	Trasferimenti di tributi
1.06	Fondi perequativi
1.07	Interessi passivi
1.08	Altre spese per redditi da capitale
1.09	Rimborsi e poste correttive delle entrate
1.10	Altre spese correnti
TITOLO 2	Spese in conto capitale
2.01	Tributi in conto capitale a carico dell'ente
2.02	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
2.03	Contributo agli investimenti
2.04	Altri trasferimenti in conto capitale
2.05	Altre spese in conto capitale
TITOLO 3	Spese per incremento attività finanziarie
3.01	Acquisizioni di attività finanziarie
3.02	Concessione crediti di breve termine
3.03	Concessione crediti di medio-lungo termine
3.04	Altre spese per incremento di attività finanziarie
TITOLO 4	Rimborso prestiti
4.01	Rimborso di titoli obbligazionari
4.02	Rimborso prestiti a breve termine
4.03	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio-lungo termine
4.04	Rimborso di altre forme di indebitamento
TITOLO 5	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
5.01	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
TITOLO 7	Uscite per conto terzi e partite di giro
7.01	Uscite per partite di giro
7.02	Uscite per conto terzi

1.3 Il piano integrato dei conti

Il Piano dei conti integrato rientra, unitamente all'introduzione di comuni schemi di bilancio, di regole contabili uniformi e del bilancio consolidato, tra gli strumenti cardine dell'armonizzazione dei sistemi contabili previsti dal decreto legislativo n. 118/2011.

In particolare, l'articolo 4 della norma prevede che le amministrazioni pubbliche adottino il piano dei conti integrato, di cui all'allegato 6, costituito da:

- Piano dei conti finanziario degli Enti locali;
- Piano dei conti economico degli Enti locali;
- Piano dei conti patrimoniale degli Enti locali.

Il piano dei conti integrato è costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, al fine di garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali in termini di impatto finanziario ed economico nonché in termini di contabilità patrimoniale, registrando le variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi finanziari che le hanno prodotte.

Come in precedenza evidenziato, il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, è costituito almeno dal quarto livello.

A livello gestionale, ossia in fase di accertamento/impegno, è necessario attribuire il codice declinato sino all'ultimo livello previsto dal piano dei conti finanziario (ossia, il quinto livello).

Il quinto livello del piano dei conti finanziario consente altresì il raccordo con l'ultimo livello del piano dei conti economico (V) e patrimoniale (VI), permettendo degli automatismi che alimentano la contabilità economico-patrimoniale.

La “lettura” del piano dei conti finanziario

Il piano dei conti finanziario ha una diversa chiave di lettura a seconda dei titoli dell’entrata, definendo le tipologie al terzo livello per quanto attinente ai primi due titoli (Fig. 1.3) ed al secondo livello con riferimento ai rimanenti titoli di entrata (Fig. 1.4); conseguentemente, anche le categorie corrispondono a livelli del piano differenti.

Per quanto attiene alla spesa la chiave di lettura è la medesima per tutti i Titoli (Fig. 1.5)

I codici del piano dei conti finanziario sono codici “parlanti”, vale a dire che dalla lettura del codice si possono desumere anche informazioni sulla classificazione di bilancio. Questo almeno per quanto concerne le entrate.

Per quanto riguarda la spesa, la lettura è senza dubbio più limitativa.

I codici sono una sequenza alfanumerica progressiva di 11 caratteri su cinque livelli.

La lettera specifica se si tratta di entrata (“E”) o di uscita/spesa (“U”), il primo numero identifica sia per l’entrata sia per la spesa il “Titolo”. I numeri successivi hanno valenza diversa a seconda che si tratti di entrata o di spesa.

Il piano finanziario inizia con le entrate in ordine di titoli. Proseguendo nella lettura del codice si può identificare la tipologia e la categoria di un’entrata:

E.1.01.01.06.001 - Imposta municipale propria (livello V)

E = Entrata

1 = Titolo - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa

101 = Tipologia - Imposte, tasse e proventi assimilati

06 = Categoria - Imposta municipale propria

001 = identificazione puntuale ai fini gestionali - Imposta municipale propria riscossa a seguito dell’attività ordinaria di gestione

Si ricorda che la lettura della tipologia e categoria nel piano dei conti finanziario si diversifica a seconda dei Titoli. Per i primi due Titoli delle entrate la tipologia e la categoria sono identificate rispettivamente nel terzo e quarto livello, mentre per i livelli successivi le medesime possono essere dedotte dai livelli secondo e terzo.

Per quanto attiene la spesa, la lettura del bilancio attraverso il codice parlante del piano finanziario è limitata all'individuazione del titolo e del macroaggregato, a sua volta declinato secondo voci economiche di spesa sempre più analitiche, in quanto ogni singola tipologia di spesa classificata secondo la sua natura è poi trasversale a ogni missione e programma, come risulta dall'esempio che segue:

U.1.03.01.01.001 - Giornali e riviste (livello V)

U = Uscita/Spesa

1 = Titolo - Spese correnti

03 = Macroaggregato - Acquisto di beni e servizi

ulteriori aggregazioni di voci economiche:

01 = Acquisto di beni

01 = Giornali, riviste e pubblicazioni

001 = Giornali e riviste - natura analitica della spesa

Il raccordo del piano dei conti finanziario con la contabilità finanziaria è effettuato, per il bilancio di previsione e per il rendiconto, a livello IV (es. U.1.03.01.01.000 Giornali, riviste e pubblicazioni), per fini gestionali (fase dell'impegno/accertamento) a livello V (es. U.1.03.01.01.001 Giornali e riviste).

Figura 1.3 Piano dei conti finanziario. Entrate. Articolazione Titolo 1 per tipologie e categorie. Stralcio

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE FINALE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000
E	V	<i>Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.03.001
E	V	<i>Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.03.002
E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000
E	V	<i>Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.06.001
E	V	<i>Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.06.002
E	IV	Imposta comunale sugli immobili (ICI)	E.1.01.01.08.000
E	V	<i>Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.08.001
E	V	<i>Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.08.002
E	IV	Addizionale comunale IRPEF	E.1.01.01.16.000
E	V	<i>Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.16.001
E	V	<i>Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.16.002
E	IV	Addizionale regionale IRPEF non sanità	E.1.01.01.17.000
E	V	<i>Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.17.001
E	V	<i>Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.17.002
E	IV	Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità	E.1.01.01.20.000
E	V	<i>Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.20.001
E	V	<i>Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.20.002
E	IV	Imposta sulle assicurazioni	E.1.01.01.23.000
E	V	<i>Imposta sulle assicurazioni riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</i>	E.1.01.01.23.001
E	V	<i>Imposta sulle assicurazioni riscossa a seguito di attività di verifica e controllo</i>	E.1.01.01.23.002

Il Titolo 2 Trasferimenti correnti ha un'analogia articolazione

La riclassificazione del bilancio e le sue variazioni
alla luce del nuovo sistema contabile

Figura 1.4 Piano dei conti finanziario. Entrate. Articolazione Titolo 3 per tipologie e categorie. Stralcio

E	I	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	TITOLI	E.3.00.00.00.000
E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	TIPOLOGIE	E.3.01.00.00.000
E	III	Vendita di beni	CATEGORIE	E.3.01.01.00.000
E	IV	Vendita di beni		E.3.01.01.01.000
E	V	<i>Proventi dalla vendita di beni di consumo</i>		E.3.01.01.01.001
E	V	<i>Proventi dalla vendita di medicinali e altri beni di consumo sanitario</i>		E.3.01.01.01.002
E	V	<i>Proventi dalla vendita di flora e fauna</i>		E.3.01.01.01.003
E	V	<i>Proventi da energia, acqua, gas e riscaldamento</i>		E.3.01.01.01.004
E	V	<i>Proventi da vendita di beni n.a.c.</i>		E.3.01.01.01.999
E	III	Entrate dalla vendita e dall'erogazione di servizi		E.3.01.02.00.000
E	IV	Entrate dalla vendita di servizi		E.3.01.02.01.000
E	V	<i>Proventi da alberghi</i>		E.3.01.02.01.001
E	V	<i>Proventi da asili nido</i>		E.3.01.02.01.002
E	V	<i>Proventi da convitti, colonie, ostelli, stabilimenti termali</i>		E.3.01.02.01.003
E	V	<i>Proventi da corsi extrascolastici</i>		E.3.01.02.01.004
E	V	<i>Proventi da giardini zoologici</i>		E.3.01.02.01.005
E	V	<i>Proventi da impianti sportivi</i>		E.3.01.02.01.006
E	V	<i>Proventi da mattatoi</i>		E.3.01.02.01.007
E	V	<i>Proventi da mense</i>		E.3.01.02.01.008
E	V	<i>Proventi da mercati e fiere</i>		E.3.01.02.01.009
E	V	<i>Proventi da pesa pubblica</i>		E.3.01.02.01.010
E	V	<i>Proventi da servizi turistici</i>		E.3.01.02.01.011
E	V	<i>Proventi da spurgo pozzi neri</i>		E.3.01.02.01.012
E	V	<i>Proventi da teatri, musei, spettacoli, mostre</i>		E.3.01.02.01.013
E	V	<i>Proventi da trasporti funebri, pompe funebri, illuminazione votiva</i>		E.3.01.02.01.014
E	V	<i>Proventi da trasporto carni macellate</i>		E.3.01.02.01.015

Il Titolo 4 Entrate tributarie, Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie, Titolo 6 Accensione prestiti, Titolo 7 Anticipazione da Istituto Tesoriere/Cassiere e Titolo 9 Entrate conto terzi e partite di giro hanno analoga articolazione

Figura 1.5 Piano dei conti finanziario. Spese. Stralcio

U	I	SPESE CORRENTI	TITOLI	U.1.00.00.00.000
U	II	Redditi da lavoro dipendente		U.1.01.00.00.000
U	III	Retribuzioni lorde	MACROAGGREGATO	U.1.01.01.00.000
U	IV	Retribuzioni in denaro		U.1.01.01.01.000
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato		U.1.01.01.01.001
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	CAPITOLO/ART	U.1.01.01.01.002
U	V	Straordinario per il personale a tempo indeterminato		U.1.01.01.01.003
U	V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato		U.1.01.01.01.004
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.005
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.006
U	V	Straordinario per il personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.007
U	V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa documentati per missione, corrisposti al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.008
U	V	Assegni di ricerca		U.1.01.01.01.009
U	IV	Altre spese per il personale		U.1.01.01.02.000
U	V	Contributi per asili nido e strutture sportive, ricreative o di vacanza messe a disposizione dei lavoratori dipendenti e delle loro famiglie e altre spese per il benessere del personale		U.1.01.01.02.001
U	V	Buoni pasto		U.1.01.01.02.002
U	V	Altre spese per il personale n.a.c.		U.1.01.01.02.999

La riclassificazione del bilancio e le sue variazioni
alla luce del nuovo sistema contabile

La riclassificazione dei capitoli/articoli

Posta l'obbligatorietà del raccordo tra le registrazioni in contabilità finanziaria e il piano integrato dei conti, possono essere adottate "scelte di fondo" differenti, a seconda dell'esigenza e del grado di analiticità già adottato nella costruzione del piano dei conti attualmente in uso presso l'Ente. Per brevità, si rappresentano due possibili alternative alla riclassificazione delle unità elementari di base di ogni singolo bilancio.

"Soluzione A" - Individuazione della struttura elementare di bilancio in perfetta corrispondenza del livello IV del piano dei conti finanziario. In questo modo la nuova struttura del bilancio dell'Ente coincide esattamente con il piano dei conti finanziario.

Per la spesa, ad esempio, si avrà un capitolo/articolo denominato Giornali, riviste e pubblicazioni U.1.03.01.01.000, piuttosto che Utenze e canoni U.1.03.01.05.000 e così via.

Questa soluzione è più semplice da intraprendere sulle entrate, in quanto è molto probabile che i capitoli/articoli già valorizzati coincidano con le voci di entrata del piano dei conti finanziario. Tale soluzione è probabilmente meno adeguata per la classificazione delle spese poiché i capitoli di spesa sono generalmente denominati secondo il tipo di spesa sostenuta dalle diverse Amministrazioni, nonché secondo l'attribuzione della sua gestione ai vari centri di responsabilità amministrativa, e pertanto la classificazione della spesa seguita dal piano dei conti finanziario, strutturato per tutte le Pubbliche Amministrazioni, si discosta da questa impostazione.

"Soluzione B" - mantenimento, per quanto possibile, della denominazione capitoli/articoli della struttura di bilancio già utilizzata, individuando un rapporto 1/1 tra il piano dei conti e l'unità elementare di bilancio utilizzata. Questo consente di collegare a un medesimo capitolo anche più conti finanziari per quei capitoli che nella struttura presente si identificano con più tipologie di spesa. Ad esempio, beni di consumo o prestazioni di servizi. Tale soluzione, come aspetto da tenere in debita considerazione, implica l'uso massivo degli articoli quale ulteriore suddivisione dei capitoli.

Figura 1.6 Raccordo Capitolo ed unità elementare di bilancio



Si prenda, a titolo di esempio, un capitolo denominato genericamente “Beni di consumo”; tale tipologia di spesa nel piano dei conti finanziario si suddivide al IV livello principalmente in:

- U.1.03.01.01.000 Giornali, riviste e pubblicazioni;
- U.1.03.01.02.000 Altri beni di consumo.

Così operando, l’esistente capitolo “Beni di consumo” potrà mantenere la stessa denominazione e la relazione con il piano finanziario dei conti si ottiene attraverso un ulteriore livello di disaggregazione (articoli) in relazione a quanto definito dal piano dei conti.

A livello gestionale, il piano dei conti legato agli impegni di spesa che verranno rilasciati dovrà essere declinato fino al V livello (Tav. 1.7).

Tavola 1.6 Raccordo capitolo - Esempio 1

Descrizione capitolo di bilancio	Capitolo	Articolo	Codice finanziario	Descrizione codice finanziario	Importo
Beni di consumo € 200	xxx	001	U.1.03.01.01.000	Giornali, riviste e pubblicazioni	€ 100
	xxx	002	U.1.03.01.02.000	Altri beni di consumo	€ 100

Tavola 1.7 Piano dei conti finanziario. Riclassificazione impegni di spesa, declinati al V livello. Stralcio

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE PIANO DEI CONTI SU IMPEGNI DI SPESA
U	IV	Giornali, riviste e pubblicazioni	U.1.03.01.01.000
U	V	<i>Giornali e riviste</i>	U.1.03.01.01.001
U	V	<i>Pubblicazioni</i>	U.1.03.01.01.002
U	IV	Altri beni di consumo	U.1.03.01.02.000
U	V	<i>Carta, cancelleria e stampati</i>	U.1.03.01.02.001
U	V	<i>Carburanti, combustibili e lubrificanti</i>	U.1.03.01.02.002
U	V	<i>Equipaggiamento</i>	U.1.03.01.02.003
U	V	<i>Vestiario</i>	U.1.03.01.02.004
U	V	<i>Accessori per uffici e alloggi</i>	U.1.03.01.02.005
U	V	<i>Materiale informatico</i>	U.1.03.01.02.006
U	V	<i>Altri materiali tecnico-specialistici non sanitari</i>	U.1.03.01.02.007
U	V	<i>Strumenti tecnico-specialistici non sanitari</i>	U.1.03.01.02.008
U	V	<i>Beni per attività di rappresentanza</i>	U.1.03.01.02.009

Analogamente, un eventuale capitolo denominato "Prestazioni di servizi" può essere codificato per ogni tipologia di spesa richiesta dal quarto livello del piano dei conti finanziario, associando ad ognuno di essi un'ulteriore articolazione del capitolo (Tav. 1.8).

A livello gestionale, la voce specifica di spesa "Traslochi e facchinaggi" costituirà una declinazione del IV livello "Servizi ausiliari per il funzionamento dell'ente"; mentre la voce di spesa "Pubblicazione bandi di gara" costituirà il V livello dell'aggregazione "Servizi amministrativi" (Tav. 1.9). La numerazione degli articoli consente altresì di utilizzare lo stesso articolo su capitoli diversi quando si riferiscono alla medesima voce. Tale numerazione può essere liberamente scelta da ogni Ente.

Nel caso in cui la denominazione del capitolo coincida già con una voce di livello IV o V del piano dei conti si potrà direttamente agganciare al capitolo il livello IV corrispondente. Un esempio possibile è dato dalle manutenzioni.

Tavola 1.8 Raccordo capitolo – Esempio 2

Descrizione capitolo di bilancio	Capitolo	Articolo	Codice finanziario	Descrizione codice finanziario	Importo
Prestazione di servizi € 500	www	013	U.1.03.02.13.000	Servizi ausiliari per il finanziamento dell'Ente	€ 300
	www	016	U.1.03.02.16.000	Servizi amministrativi	€ 200

Tavola 1.9 Piano dei Conti Spesa. Stralcio

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE PIANO DEI CONTI SU IMPEGNI DI SPESA
U	IV	Servizi ausiliari per il funzionamento dell'ente	U.1.03.02.13.000
U	V	<i>Servizi di sorveglianza e custodia</i>	U.1.03.02.13.001
U	V	<i>Servizi di pulizia e lavanderia</i>	U.1.03.02.13.002
U	V	<i>Trasporti, traslochi e facchinaggio</i>	U.1.03.02.13.003
U	V	<i>Stampa e rilegatura</i>	U.1.03.02.13.004
U	V	<i>Servizi ausiliari a beneficio del personale</i>	U.1.03.02.13.005
U	V	<i>Altri servizi ausiliari n.a.c.</i>	U.1.03.02.13.999
U	IV	Servizi amministrativi	U.1.03.02.16.000
U	V	<i>Pubblicazione bandi di gara</i>	U.1.03.02.16.001
U	V	<i>Spese postali</i>	U.1.03.02.16.002
U	V	<i>Onorificenze e riconoscimenti istituzionali</i>	U.1.03.02.16.003
U	V	<i>Spese notarili</i>	U.1.03.02.16.004
U	V	<i>Altre spese per servizi amministrativi</i>	U.1.03.02.16.999

Nel caso in cui l'Ente operasse già con capitoli intestati come "Manutenzione e riparazioni ordinarie di beni mobili", questo si collega direttamente al codice di livello IV U.1.03.02.09.000 Manutenzione ordinaria e riparazioni.

La "soluzione B" consente di:

- mantenere la stessa struttura di capitoli presente ed adeguata alle necessità del singolo Ente;
- non dover operare una proliferazione di nuovi capitoli;
- utilizzare la medesima numerazione di articoli su più capitoli, già esistenti, per garantire, per quanto possibile, la continuità almeno a livello di unità elementari di base (siano esse capitoli o articoli).

Come esplicitato in precedenza, la scelta di adeguare la struttura dei conti al nuovo piano integrato è facilitata anche dalla maggiore elasticità nell'apportare le variazioni di bilancio. All'interno di ogni macro aggregato, infatti, la competenza a variare gli stanziamenti di bilancio indifferentemente a livello di capitolo e/o di articolo, resta di competenza dirigenziale, secondo quanto stabilito, in piena autonomia, dal regolamento di contabilità.

L'applicazione del piano integrato dei conti in fase gestionale

Come già accennato, nella fase gestionale (impegno/accertamento) il collegamento con il piano dei conti finanziario deve avvenire a livello V. In fase di impegno/accertamento, infatti, è possibile conoscere nel dettaglio la natura esatta della spesa/entrata consentendone in tal modo una definizione puntuale.

La scelta tra i diversi codici di V livello del piano dei conti finanziario è facilitata dal fatto che ad ogni capitolo/articolo è già collegato il IV livello del piano dei conti finanziario (attribuito nella fase di creazione di un capitolo/articolo). I sistemi informativi possono pertanto fare in modo che per un determinato capitolo/articolo già definito a livello IV possano essere agganciati unicamente i codici di V livello di quello specifico codice a livello IV.

Si veda un ulteriore esempio della codifica di alcune voci di spesa relative ad Utenze e canoni (Fig. 1.7)

Figura 1.7 Raccordo capitolo - Esempio 3

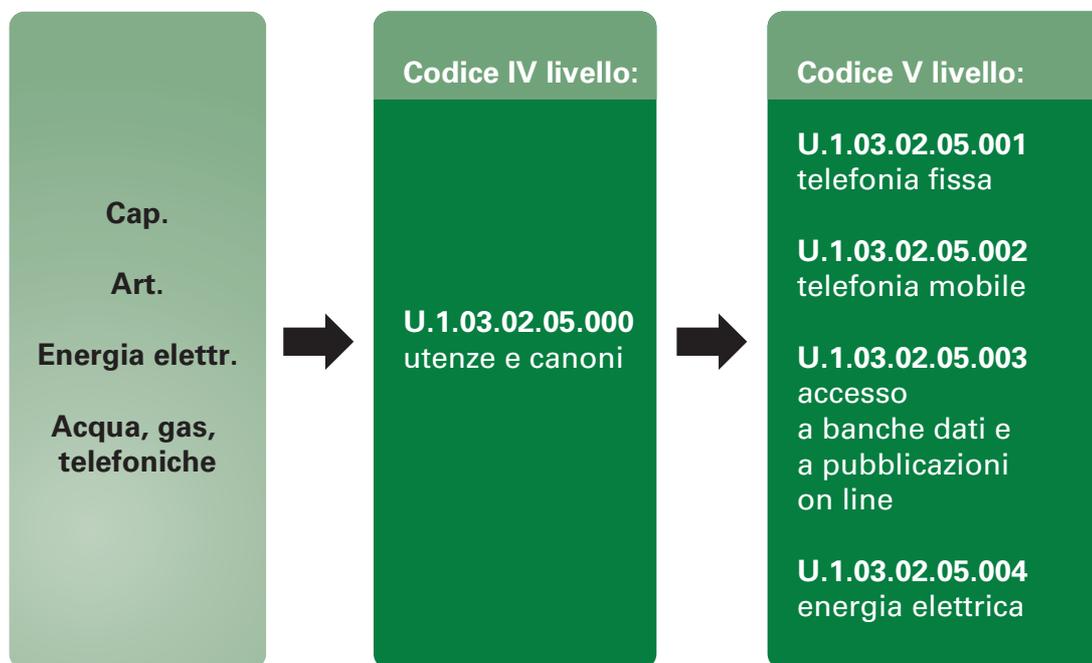


Tavola 1.10 Piano dei conti finanziario. Esempio codifica voci di spesa

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE PIANO DEI CONTI	CODIFICA PIANO DEI CONTI
U	IV	Utenze e canoni	U.1.03.02.05.000	Capitolo
U	V	<i>Telefonia fissa</i>	U.1.03.02.05.001	Impegno
U	V	<i>Telefonia mobile</i>	U.1.03.02.05.002	Impegno
U	V	<i>Accesso a banche dati e a pubblicazioni on line</i>	U.1.03.02.05.003	Impegno
U	V	<i>Energia elettrica</i>	U.1.03.02.05.004	Impegno
U	V	<i>Acqua</i>	U.1.03.02.05.005	Impegno
U	V	<i>Gas</i>	U.1.03.02.05.006	Impegno
U	V	<i>Utenze e canoni per altri servizi n.a.c.</i>	U.1.03.02.05.999	Impegno

A seconda della spesa/entrata che dovrà essere impegnata/accertata, si sceglierà il corrispondente codice finale di V livello.

Il piano dei conti economico e patrimoniale

È utile, infine, accennare al piano dei conti economico e patrimoniale, strettamente connesso al piano dei conti finanziario⁽⁵⁾.

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 118 del 23 giugno 2011, infatti, prevede per gli Enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario, sia sotto il profilo economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato la contabilità economico patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una Amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- rappresentare le "utilità economiche" acquisite e utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- partecipare alla costruzione del conto del patrimonio e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'Ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione;
- permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascuna Amministrazione pubblica con i propri Enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati.

Le transazioni delle Pubbliche Amministrazioni direttamente collegate a processi di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) danno luogo a costi o ricavi. Quelle non caratterizzate da questo processo, in quanto più strettamente finalizzate alle attività istituzionali e/o ero-

⁵ Per una trattazione più esaustiva della contabilità economico patrimoniale si rimanda al capitolo 5.

gative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo a oneri e proventi.

Gli strumenti che consentono di alimentare la contabilità economico – patrimoniale sono:

- il piano dei conti economico;
- il piano dei conti patrimoniale.

Tali piani costituiscono parte integrante del già citato allegato 6 – Piano dei conti integrato, pubblicato nel supplemento ordinario n. 73 della GU n. 199 del 28/08/2014⁽⁶⁾.

L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento.

Il collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale avviene a livello V del piano dei conti finanziario. Come regola generale i ricavi/proventi sono rilevati al momento dell'accertamento delle entrate mentre i costi/oneri sono rilevati al momento della liquidazione delle spese, ad eccezione dei costi derivanti da trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati al momento dell'impegno della spesa.

Il livello V della contabilità finanziaria è direttamente collegato con il livello V del piano dei conti economico e il livello VI del piano dei conti patrimoniale.

Esiste pertanto una stretta correlazione tra quelle che sono le spese rilevate nella contabilità finanziaria e l'attribuzione dei costi nella contabilità economico-patrimoniale, senza alcuna facoltà di scostamento.

⁶ Il supplemento ordinario n. 73 della GU 28/08/2014, unitamente alla documentazione aggiornata relativa alla sperimentazione, è consultabile sul sito: <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>

Sulla piattaforma Arconet è rinvenibile la Matrice di transizione per la correlazione del piano dei conti finanziario con le voci del conto economico e dello stato patrimoniale, comprese le variazioni patrimoniali della liquidità. Detta Matrice costituisce una guida anche per la registrazione delle operazioni gestionali secondo il metodo contabile della partita doppia⁽⁷⁾.

⁷ La Matrice di transizione è consultabile sul sito:
<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Documentazione/>

Tavola 1.11 Piano dei conti economico. Proventi. Stralcio

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

La riclassificazione del bilancio e le sue variazioni alla luce del nuovo sistema contabile

Tavola 1.12 Piano dei conti economico. Costi. Stralcio

2 Componenti negativi della gestione

2.1 Costi della produzione

2.1.1 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo

2.1.1.01 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo

2.1.1.01.01		Giornali, riviste e pubblicazioni
	2.1.1.01.01.001	Giornali e riviste
	2.1.1.01.01.002	Pubblicazioni
2.1.1.01.02		Altri beni di consumo
	2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati
	2.1.1.01.02.002	Carburanti, combustibili e lubrificanti
	2.1.1.01.02.003	Equipaggiamento
	2.1.1.01.02.004	Vestiario

Tavola 1.13 Piano dei conti finanziario. Articolazione Titolo I Uscite per livelli. Stralcio

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE FINALE
U	I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000
U	II	Acquisto di beni e servizi	U.1.03.00.00.000
U	III	Acquisto di beni	U.1.03.01.00.000
U	IV	Giornali, riviste e pubblicazioni	U.1.03.01.01.000
U	V	Giornali e riviste	U.1.03.01.01.001
U	V	Pubblicazioni	U.1.03.01.01.002

Tavola 1.14 Piano dei conti economico. Costi. Stralcio

2 Componenti negativi della gestione

2.1 Costi della produzione

2.1.1 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo

2.1.1.01 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo

2.1.1.01.01 Giornali, riviste e pubblicazioni

2.1.1.01.01.001 Giornali e riviste

2.1.1.01.01.002 Pubblicazioni

Figura 1.8 Raccordo piano dei conti finanziario - piano dei conti economico

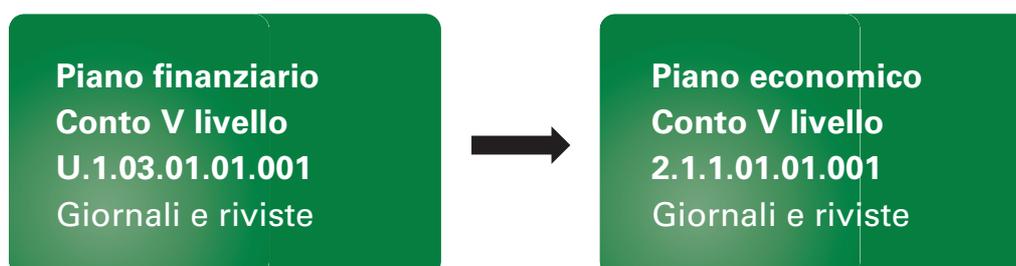


Tavola 1.15 Piano dei conti finanziario. Articolazione Titolo II Uscite per livelli

MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE FINALE
U	I	Spese in conto capitale	U.2.00.00.00.000
U	II	Investimenti fissi lordi e acquisto terreni	U.2.02.00.00.000
U	III	Beni materiali	U.2.02.01.00.000
U	IV	Mobili e arredi	U.2.02.01.03.000
U	V	Mobili e arredi per ufficio	U.2.02.01.03.001
U	V	Mobili e arredi per alloggi e pertinenze	U.2.02.01.03.002
U	V	Mobili e arredi n.a.c.	U.2.02.01.03.999

Figura 1.9 Raccordo piano dei conti finanziario - piano dei conti patrimoniale



Tavola 1.16 Piano dei conti patrimoniale. Attività. Stralcio

1 Attivo		
1.2 Immobilizzazioni		
1.2.2 Immobilizzazioni materiali		
1.2.2.02 Immobilizzazioni materiali non demaniali		
1.2.2.02.03 Mobili e arredi		
	1.2.2.02.03.01 Mobili e arredi per ufficio	
	1.2.2.02.03.01.001	Mobili e arredi per ufficio
	1.2.2.02.03.01 Mobili e arredi per alloggi e pertinenze	
	1.2.2.02.03.02.001	Mobili e arredi per alloggi e pertinenze
	1.2.2.02.03.99 Mobili e arredi n.a.c.	
	1.2.2.02.03.99.001	Mobili e arredi n.a.c.

Il principio della programmazione

2

Introduzione

Programmare significa definire cosa si vuole realizzare (obiettivi o, in altri termini, performance attese), come ci si propone di farlo (mezzi), cioè con quali soluzioni finanziarie, organizzative e gestionali e quando (tempi), in un periodo futuro, breve (fino ad un anno), medio (fino a tre anni) o lungo (oltre i tre anni). La programmazione indirizza e guida con gradi di dettaglio diversi il futuro dell'Amministrazione. La programmazione è un processo tramite il quale si giunge a formalizzare la volontà dell'Ente sostanziandola in contenuti sia di natura descrittiva ove si individuano, si spiegano e si motivano le scelte per il futuro, sia di natura contabile ove si verifica e si definisce la compatibilità economica e finanziaria delle scelte programmatiche e, conseguentemente, si autorizza l'impiego delle risorse che si renderanno effettivamente disponibili nei tempi previsti e per i programmi scelti. La programmazione è un processo iterativo, per aggiustamenti progressivi, che deve portare, una volta compiuto, a prefigurare una situazione di coerenza valoriale, qualitativa, quantitativa e monetaria per guidare e responsabilizzare i comportamenti dell'Amministrazione. L'obiettivo ultimo della programmazione non è proiettare il presente nel futuro con un modello matematico-statistico, non è prefigurare scenari auspicabili, ma incompatibili con le prospettive condizioni finanziarie, organizzative e gestionali che ragionevolmente possono delinearci

per gli anni a venire, né - tanto meno - ingessare i percorsi della gestione a venire in schemi dettagliati e immutabili. L'indagine sul futuro deve essere fondata su analisi puntuali degli scenari interni ed esterni, dei punti di forza e di debolezza, delle minacce e delle opportunità, dei vincoli e delle compatibilità, ma essa conduce sempre alla definizione di ipotesi probabili circa combinazioni possibili fra bisogni pubblici da soddisfare e capacità prospettive di produzione di servizi pubblici. La programmazione, nel suo insieme, definisce un'ipotesi di futuro con la quale l'Amministrazione ha scelto di confrontarsi nella concreta operatività e rispetto alla quale è, nel suo insieme, responsabilizzata nei confronti della comunità amministrata e dei portatori di interesse interni ed esterni.

Decidere sul futuro è sempre difficile. Stabilità relativa e accentuata dinamicità si alternano a periodi di forte turbolenza ambientale a cui, di norma, succedono fasi di relativa calma. La stabilità è tuttavia un'ipotesi solo teorica. Alla naturale complessità e dinamicità degli scenari sociali, economici e politici nei quali le Amministrazioni sono chiamate e abituate a operare (è sufficiente pensare alle turbolenze prodotte dall'instabilità della finanza locale, dalle incessanti modifiche legislative su tutti gli aspetti della vita amministrativa degli Enti, dai cicli elettorali, ecc.) si aggiungono macro-effetti che fungono da moltiplicatore di tali difficoltà. Basti qui porre mente a: la globalizzazione dell'economia; l'affievolirsi dei confini fra la sfera pubblica e privata dei bisogni, delle aziende e delle regole formali che ne presidono l'operare; l'interconnessione e complementarietà fra politiche pubbliche e soggetti pubblici e privati che le determinano e le realizzano. In sostanza, le scelte di ciascuno influenzano significativamente quelle di tutti gli altri in spazi geografici non predeterminabili e provocano conseguenze imprevedibili sulla vita delle persone e ciò, a sua volta, genera bisogni da soddisfare che, spesso, si traducono in domanda di intervento da parte delle Amministrazioni pubbliche, anche locali. Gli ingranaggi che regolano le relazioni causali fra domanda e offerta di intervento pubblico locale sono sempre più complessi. Prevederne le dinamiche è molto arduo e ciò tende a generare costantemente il rischio di un disallineamento fra attesa di azione ed effettiva capacità di risposta

delle Amministrazioni. Quanto accennato potrebbe farci concludere che la programmazione sia tanto poco utile quanto più è probabile che i suoi esiti (programmi, piani, progetti, bilanci di previsione) siano rapidamente smentiti dall'incessante e imprevedibile dinamica dei fattori che determinano i bisogni pubblici e modificano la capacità di reazione da parte delle Amministrazioni. Una simile conclusione sarebbe errata. È proprio nei momenti di maggiore turbolenza e incertezza che è indispensabile guidare l'azione dell'Amministrazione per evitare il rischio di procedere in modo improvvisato e sordinato. Ciò è fondamentale per gli Enti locali, non solo perché è ragionevole ipotizzare che una gestione non improvvisata sul piano valoriale, finanziario, organizzativo e gestionale sia idonea a soddisfare in misura maggiore e migliore i bisogni pubblici locali, ma anche perché una consistente quantità di scelte decisive per il benessere comune che potrebbero essere teoricamente assunte dall'individuo o dalle famiglie sono state, nel tempo, delegate alle Amministrazioni, onde la loro responsabilità - soprattutto nei periodi di crisi economica - risulta ulteriormente accresciuta.

Per tali ragioni, per quanto possa sembrare paradossale, c'è una stretta correlazione positiva tra il carattere d'instabilità finanziaria e legislativa e la necessità di non lasciare l'Amministrazione priva di punti di riferimento chiari e condivisi per affrontare sfide importanti, improvvise e, spesso, decisive per il bene comune. Prefigurare la selezione delle classi di bisogni da soddisfare, l'acquisizione e la combinazione di risorse finanziarie (comunque limitate), la produzione e la rilevazione dei risultati, serve a definire l'orizzonte politico dell'Amministrazione e a guidare l'azione della dirigenza e dei responsabili dei servizi, ovvero a porre le basi per l'indispensabile attività di verifica (concomitante e susseguente) dei risultati conseguiti nel breve, medio e lungo termine.

Da qui discende la necessità di un costante raffronto fra risultato realizzato effettivamente (performance conseguita) e risultato ipotizzato (performance attesa), alla costante ricerca della migliore combinazione possibile fra risorse e risultati. È alla funzione controllo, indissolubilmente associa-

ta alla programmazione, che spetta il compito, già mentre la gestione si svolge e poi in fase susseguente, di verificare se e in quale misura si manifestano scostamenti tra quanto ipotizzato e quanto effettivamente si va concretando per valutare se e in quale misura si sono modificate le assunzioni, tanto relative all'ambiente esterno che a quello interno, poste alla base di programmi, piani e bilanci di previsione onde se ne rende necessaria una modifica. Un'ultima considerazione di carattere generale s'impone. La relazione fra ambiente esterno e Amministrazione nella fase di programmazione è particolarmente complessa. Le Amministrazioni sono condizionate dall'ambiente politico, sociale, finanziario ed economico in cui operano, ma al tempo stesso sono chiamate a condizionarlo, a determinarlo, a farlo. Ciò per almeno due ragioni:

- 1) le produzioni di servizi pubblici locali contribuiscono a definire i caratteri strutturali e valoriali del contesto sociale ed economico dove le amministrazioni insieme alle famiglie, alle aziende private con e senza scopo di lucro si trovano ad esercitare le proprie funzioni;
- 2) il territorio rappresenta l'elemento costitutivo essenziale per gli Enti locali nonché lo spazio fisico entro il quale essi esercitano le loro potestà pubblicistiche nei confronti dei soggetti che si trovano (in modo permanente o temporaneo, a seconda dei poteri).

Sempre più spesso i programmi e le politiche pubbliche implicano la realizzazione di attività in territori diversi da parte di Amministrazioni pubbliche e soggetti privati oppure si riconducono a funzioni pubbliche per le quali il finanziamento e le responsabilità di intervento sono suddivise fra i diversi livelli di governo. Pertanto, con la programmazione gli Enti individuano non solo obiettivi che saranno realizzati esclusivamente attraverso l'azione posta in essere dai propri organi, ma anche obiettivi che richiedono la partecipazione, l'intervento e il finanziamento di altre organizzazioni. Ciò è particolarmente rilevante nei rapporti con la programmazione europea, statale e regionale dalle quali discendono non solo vincoli, ma anche rilevanti opportunità che non sempre sono adeguatamente sfruttate. Medesime considerazioni, anche se su "scala" diversa devono essere svolte con riguardo alle relazioni di interdipen-

denza finanziaria e gestionale fra l'Amministrazione e le aziende che costituiscono il gruppo amministrazione pubblica. È la programmazione il momento in cui le relazioni fra Ente locale e il suo gruppo devono essere valorizzate al massimo. Programmare serve quindi anche a presidiare efficacemente i meccanismi di coordinamento (*public governance*) e ad esercitare la leadership istituzionale, politica ed economica. È comune distinguere fra: programmazione e pianificazione strategica ed operativa. La differenza consiste nel diverso modo di proiettarsi nel futuro. Le decisioni strategiche riguardano i valori, gli orientamenti di fondo, gli indirizzi, il modo di volere essere e di volersi proporre dell'amministrazione in un dato orizzonte spazio-tempo di medio e lungo termine; le decisioni operative attengono alla traduzione in maggiore grado di dettaglio degli orientamenti strategici assunti e, quindi, sono poste a garanzia della continuità logica fra comportamenti effettivi e indicazioni strategiche assunte. L'eventuale successivo grado di dettaglio individua quelle che sogliono chiamarsi decisioni esecutive. Le implicazioni delle scelte operative ed esecutive, pertanto, si esauriscono nel breve termine al contrario di quelle strategiche, ma non per questa ragione le seconde devono ritenersi meno importanti o secondarie rispetto alle prime. Gli orientamenti strategici di fondo, anche se sinteticamente definiti, devono essere fortemente esplicativi tanto all'interno che all'esterno dell'amministrazione e richiamare la "piattaforma valoriale" sulla quale poggia l'azione di governo nella prospettiva temporale dell'intero mandato amministrativo. Non si richiede alle Amministrazioni di inventare slogan ad effetto, ma di compiere lo sforzo necessario a definire e rendere espliciti i punti di riferimento irrinunciabili ai quali costantemente riferirsi per guidare strategicamente l'amministrazione e per renderla riconoscibile e valutabile dai portatori di interesse.

2.1 La programmazione e il nuovo assetto contabile

Uno degli obiettivi dichiarati del processo di armonizzazione contabile è il rafforzamento della programmazione. Di fatto, quasi tutte le numerose

innovazioni introdotte nel sistema di contabilità e bilancio degli Enti locali possono essere interpretate alla luce di questa finalità. D'altro canto, riuscire a rendere più trasparente e veritiera la rappresentazione contabile della situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente è, senza dubbio, la prima e irrinunciabile condizione da soddisfare affinché la funzione di programmazione si possa svolgere in modo efficace.

Ciò premesso, si limita a elencare (rinviando ad altre parti di questo volume gli approfondimenti sui singoli punti) le più significative modifiche che accrescono l'importanza e l'attendibilità della programmazione e del contenuto dei documenti nella quale essa si sostanzia. Ai soli fini della chiarezza espositiva procediamo per punti.

- a) L'introduzione del principio di competenza finanziaria "potenziata" obbliga a imputare a ogni esercizio solo le obbligazioni attive e passive che vengono a scadenza, fermo restando l'obbligo di rilevare tali obbligazioni nel momento in cui sorgono. Senza volere subito considerare le numerosissime conseguenze che l'applicazione concreta di questo principio comporta sul sistema di contabilità e bilancio dell'Ente locale, ai fini del tema qui preso in esame basta osservare l'effetto più evidente: il bilancio di previsione finanziaria (BPF) evidenzia per un periodo almeno triennale quante risorse saranno effettivamente disponibili in entrata e quante effettivamente esigibili in spesa e ne consente un reale coordinamento. Impedire l'accertamento di entrate future e l'impegno di spese inesistenti rende più chiari, veritieri e attendibili sia il BPF sia il rendiconto della gestione, consente una rappresentazione più corretta dell'indebitamento grazie alla "ridefinizione" dei concetti di residuo attivo e passivo che ormai rappresentano, rispettivamente, effettivi crediti e debiti. Proprio per tal via, generandosi contabilmente un quadro finanziario chiaro, si pongono le premesse indispensabili per rendere la programmazione effettiva ed efficace.
- b) L'integrazione nel BPF delle previsioni di cassa, limitatamente al primo esercizio considerato. Se utilizzato in modo consapevole il bilancio di cassa, visto quanto già osservato al punto precedente, diventa uno strumento operativo molto potente in quanto consente una gestione

consapevole ed equilibrata del cash flow e favorisce il contenimento dei ritardi nei pagamenti e il formarsi di debiti pregressi, fermi restando i vincoli definiti con il Patto di Stabilità Interno.

- c) L'estensione della funzione autorizzatoria alle previsioni di impegno di spesa ultra-annuali contenute nel BPF, agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti e ai pagamenti di spesa con l'eccezione delle partite di giro e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa⁽¹⁾. Tale disposizione normativa certamente accrescerà la valenza informativa di tutte le previsioni finanziarie (specie quelle concernenti le spese in conto capitale) e non solo, come speso accadeva in passato, di quelle annuali.
- d) L'integrazione nell'unico BPF di tutte le previsioni finanziarie annuali e pluriennali con un'estensione temporale minima di tre anni. Di fatto, non esistono più il bilancio di previsione finanziaria annuale e il bilancio di previsione finanziaria pluriennale come documenti contabili distinti, se pur collegati. Il documento pluriennale non è più, quindi, un "allegato" al bilancio di previsione annuale. L'orizzonte temporale minimo della gestione è unico, unitario e almeno triennale tanto nel BPF che nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG).
- e) L'individuazione del programma come unità di voto del BPF con una conseguente chiara distinzione fra "bilancio politico" e "bilancio gestionale" che, nel caso degli Enti locali, resta il PEG. Tale scelta rafforza e sostanzia il contenuto della funzione d'indirizzo e controllo assegnata dalla legge al Consiglio e concentra il dibattito politico sulle strategie e i programmi dell'Ente⁽²⁾.

¹ *Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente: 1) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo; 2) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.*

² *La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.*

- f) La rilevante riduzione del numero dei documenti a valenza programmatica posti a monte del BPF (di fatto, solo le linee programmatiche di mandato) con l'obbligo di redigere il Documento Unico di Programmazione (DUP) al fine di dare maggiore sistematicità e coerenza al complesso delle decisioni che accompagnano, sostengono e spiegano strategicamente i valori finanziari posti nel BPF e poi nel PEG.
- g) La "copertura" e l'integrazione di tutti gli ambiti di programmazione (strategica, operativa ed esecutiva) tramite i documenti di programmazione (DUP e PEG) che le Amministrazioni devono predisporre con una semplificazione per gli Enti con popolazione fino a 5.000 abitanti.
- h) La previsione nel regolamento di contabilità dei casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni del DUP.
- i) Le disposizioni sull'utilizzo dell'avanzo che distinguono chiaramente fra: fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.
- j) Il rilevante anticipo dei tempi della programmazione: approvazione del DUP al 31 luglio⁽³⁾, assestamento del BPF e salvaguardia degli equilibri al 31 luglio, schema di Rendiconto della gestione presentato dalla Giunta al 31 marzo con approvazione del Consiglio al 30 aprile.
- k) L'articolazione della spesa in missioni e programmi consente al Consiglio e ai portatori di interesse di conoscere, più agevolmente e rapidamente rispetto al modello precedente, i risultati che l'Ente si propone di conseguire nelle diverse macro-aree di intervento e quelli effettivamente raggiunti.
- l) La chiara correlazione, posta nel principio contabile applicato sulla programmazione, fra obiettivi e risultati di medio e breve termine e rispettivi strumenti di programmazione e rendicontazione. I primi (risultati di medio termine) dovranno essere espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni quale effetto dell'attuazione di politiche, pro-

³ La Giunta può presentare una nota di variazione al DUP entro il 15 novembre di ogni anno e presentare richieste di modifiche in caso di variazioni del quadro normativo anche quando il DUP è in corso di approvazione.

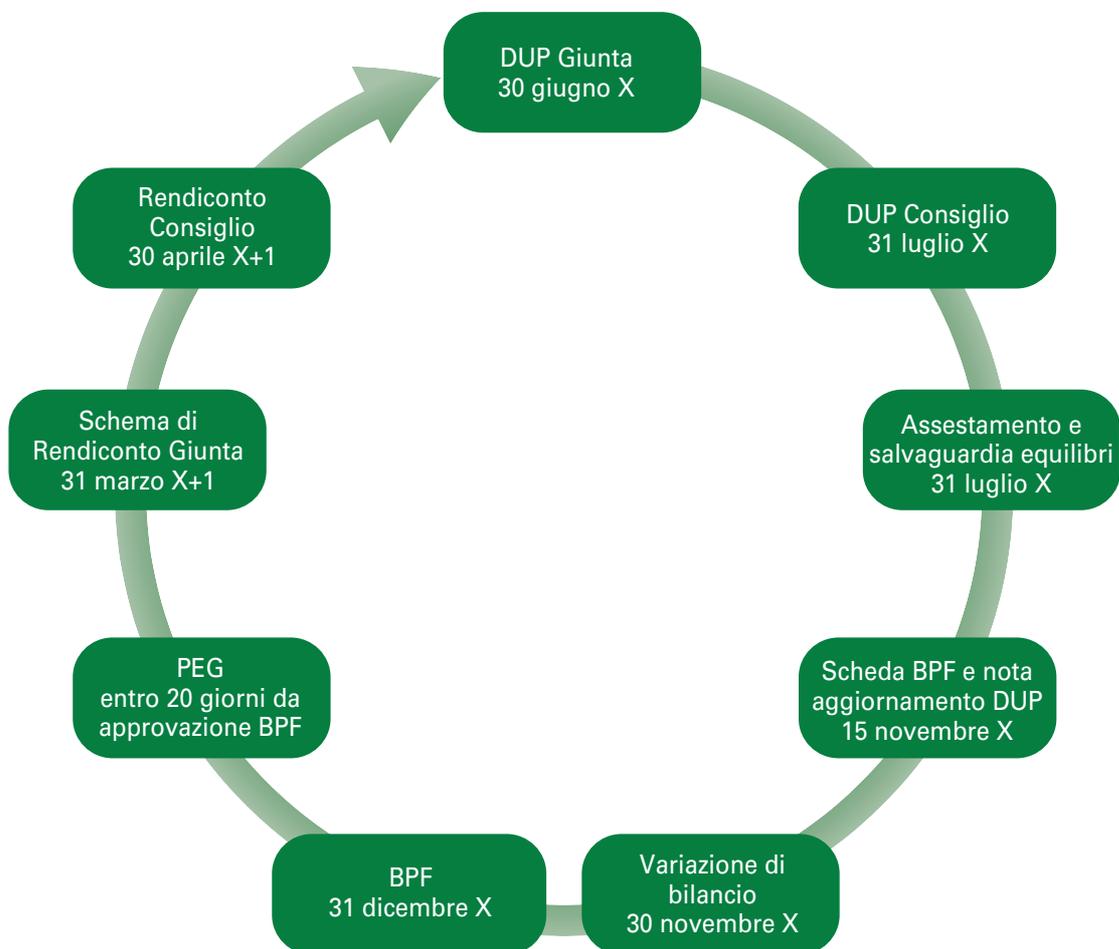
grammi ed eventuali progetti ed essere rilevati, essenzialmente, con il bilancio di mandato. I secondi (risultati di breve termine) espressi in termini di efficienza, efficacia, qualità, soddisfazione dell'utenza ed equità, saranno oggetto delle tecniche del controllo di gestione.

2.2 Gli strumenti della programmazione negli Enti locali

Il principio applicato individua gli strumenti della programmazione degli Enti locali in modo tanto ampio da abbracciare l'intera gestione. Ciò va interpretato alla luce di quanto già richiamato nel primo paragrafo: non è possibile separare, se non a fini meramente esplicativi, la programmazione dagli esiti del controllo concomitante e susseguente. Programmazione e controllo costituiscono un "circuito" continuo che si svolge ininterrottamente lungo il fluire della gestione e nel corso del quale si devono determinare, a precise scadenze, dei momenti chiave in cui è indispensabile rilevare ed esaminare accuratamente i risultati realmente conseguiti per poi confermare e/o correggere le decisioni prese generando le opportune modifiche nei documenti di programmazione (nota di aggiornamento del DUP, variazioni di bilancio, variazioni del PEG). Quello della programmazione e controllo è anche un "circuito aperto" perché non è né può essere solo un confronto chiuso all'interno dell'Ente, autoreferenziale ovvero limitato a considerare solo le evidenze che l'Amministrazione raccoglie attraverso il proprio sistema contabile e informativo. Nella ricerca continua della migliore combinazione fra risorse e risultati occorre sempre tenere conto del mutare delle condizioni esterne e delle esigenze dei portatori di interesse i quali si esprimono sia attraverso la rappresentanza negli organi politici sia nelle forme e secondo le modalità che ciascun Ente ha il compito di definire autonomamente con i propri regolamenti.

Nella figura 2.1 sono riportati, così come individuati nell'apposito principio applicato, gli strumenti della programmazione. Per ciascuno s'individua la relativa scadenza di approvazione.

Figura 2.1 Strumenti della programmazione



2.3 Il DUP: funzioni, termini di approvazione e variazione

Il DUP è la principale innovazione introdotta nel sistema di programmazione degli Enti locali. L'aggettivo "unico" ben chiarisce l'obiettivo primario individuato nel principio applicato (d'ora in poi, per brevità, principio): riunire in un solo documento, posto a monte del BPF, le analisi, gli indirizzi e gli obiettivi che devono guidare la predisposizione del BPF, del PEG e la loro successiva gestione.

Adottare un documento unico presenta il sicuro vantaggio di rendere possibile l'integrazione delle scelte di medio e lungo termine con con-

seguinte eliminazione della frammentazione delle scelte programmatiche e riduzione del rischio di contraddizioni e incoerenze del quadro programmatico. Indubbiamente, predisporre un solo documento accresce la complessità della compilazione, ma bisogna osservare che: gli Enti non sono obbligati a predisporre il DUP secondo uno schema definito dal Legislatore; il principio applicato (ampiamente richiamato nel prosieguo) fornisce le indicazioni di base per la redazione del DUP; sono previste semplificazioni per Enti con popolazione fino a 5.000 abitanti.

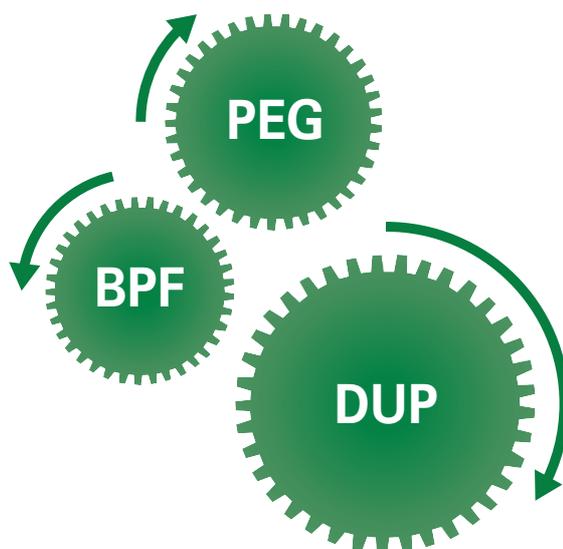
Il DUP ha carattere generale, funge da guida strategica ed operativa dell'Amministrazione e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative. Per svolgere in modo efficace la sua funzione, il DUP deve essere predisposto in modo attento e rigoroso, deve essere fondato su analisi puntuali e ricostruibili, deve fornire orientamenti affidabili, attendibili e, quindi, realmente utili. Il DUP non è "il libro dei sogni" da redigere e aggiornare a cadenze temporali definite, ma che non ha alcun impatto sulla concreta gestione dell'Ente. Il DUP non è semplicemente un adempimento da rispettare; il DUP dovrebbe concretamente spiegare e rappresentare "l'ipotesi di futuro" per realizzare la quale, l'amministrazione è pronta a impegnarsi nei confronti della comunità amministrata durante il mandato politico-amministrativo.

Il principio ha inteso conferire al DUP una valenza molto forte nel tentativo, per un verso, di accelerare il superamento di una tradizionale disattenzione per i documenti di programmazione che non fossero l'allora bilancio di previsione finanziario annuale a valenza autorizzatoria e, per l'altro, di proiettare progressivamente il quadro programmatico degli Enti verso orizzonti temporali di medio e lungo andare.

Non è causale che il DUP abbia, come documento fondamentale e imprescindibile della programmazione locale, una sua precisa e distinta identità rispetto al BPF e al PEG. Il DUP, diversamente dalla vecchia Relazione previsionale e programmatica, non è un allegato del bilancio e costituisce presupposto indispensabile per l'approvazione del BPF. È nel DUP che

l'Ente deve definire le linee strategiche su cui si basano le previsioni finanziarie contenute nel BPF. Conseguentemente, anche il contenuto del PEG deve essere coerente con il DUP oltre che con il BPF.

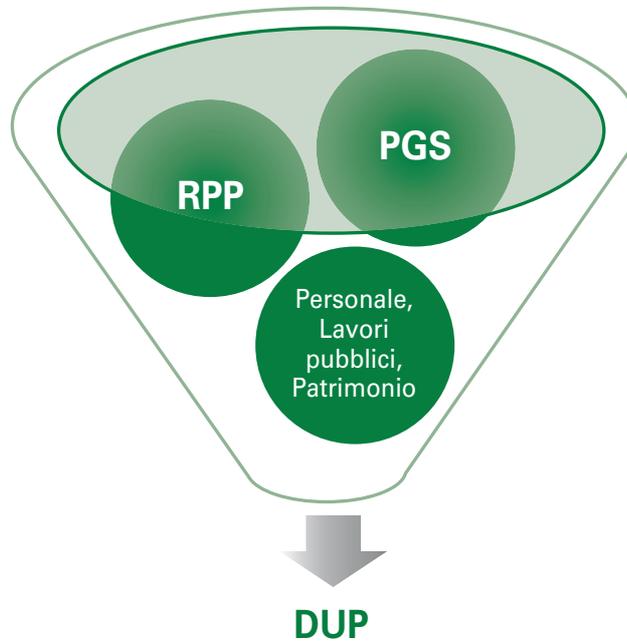
Figura 2.2 DUP, BPF e PEG



Per contenere il rischio che le decisioni degli organi politici siano disancorate dagli orientamenti definiti nel DUP (che gli stessi organi hanno approvato), dovrebbe spettare al regolamento di contabilità dell'Ente il compito di individuare i casi di inammissibilità e improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni del DUP. Quanto richiamato rafforza la necessità di mantenere il DUP aggiornato a salvaguardia della sua funzione.

Il DUP assorbe sia la Relazione previsionale e programmatica sia il Piano generale di sviluppo. Nel DUP è compresa la programmazione in materia di lavori pubblici, personale e patrimonio. Nel DUP dovrebbero essere inseriti e integrati gli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'Ente di cui il legislatore prevedrà la redazione e approvazione.

Figura 2.3 Dalla vecchia programmazione al DUP



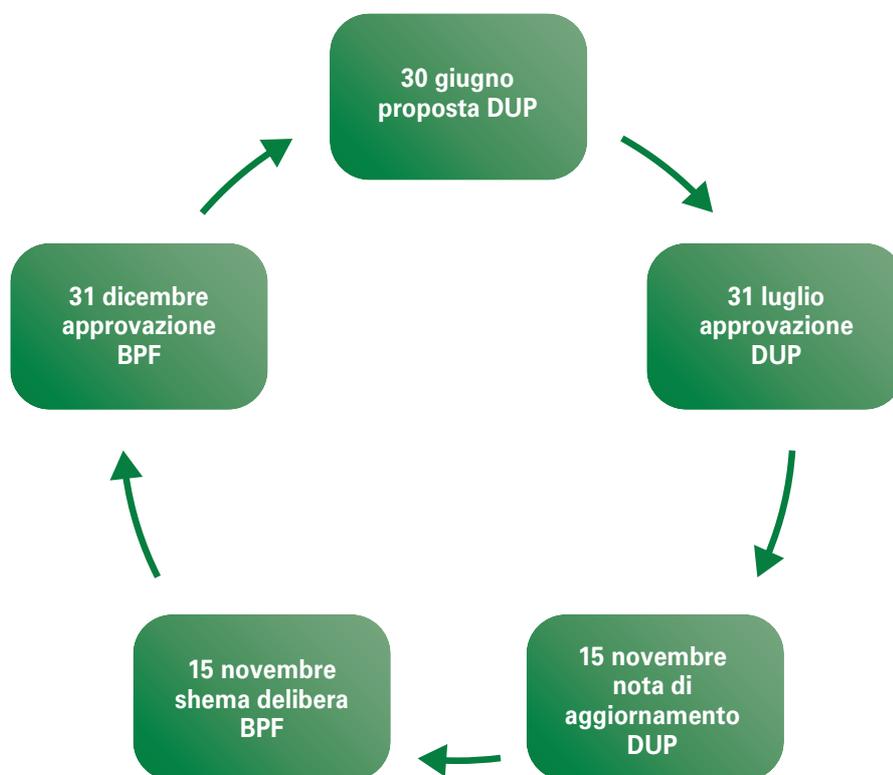
Il DUP sviluppa e concretizza le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato presentate al Consiglio dal Sindaco ai sensi dell'articolo 46, comma 3 del TUEL. Di fatto, "le linee programmatiche" dovrebbero restare l'unico documento di indirizzo strategico "a monte" del DUP.

Il DUP è proposto ogni anno, entro il 30 giugno, dalla Giunta al Consiglio che adotta le conseguenti deliberazioni entro il 31 luglio. Se alla data del 31 luglio risulta insediata una nuova amministrazione, e i termini fissati dallo Statuto comportano la presentazione delle linee programmatiche di mandato oltre il termine previsto per la presentazione del DUP, il DUP e le linee programmatiche di mandato sono presentate al Consiglio contestualmente, in ogni caso non successivamente al bilancio di previsione riguardante gli esercizi cui il DUP si riferisce.

Entro il 15 novembre di ogni anno l'organo esecutivo deve presentare, unitamente agli allegati e alla relazione dell'organo di revisione, lo schema di

delibera del BPF all'organo consiliare e può, al contempo, presentare una nota di aggiornamento del DUP. Al fine di armonizzare programmazione statale e locale, per garantire l'attendibilità del DUP e rafforzarne ulteriormente la funzione di architrave della programmazione dell'Ente, l'organo esecutivo, a seguito di sopravvenute variazioni del quadro normativo di riferimento, può presentare all'organo consiliare emendamenti allo schema di bilancio e alla nota di aggiornamento al DUP in corso di approvazione. Ove nel corso dell'esercizio si renda necessario attuare nuovi investimenti o variare quelli già in atto, l'organo consiliare, fermo restando l'adempimento degli obblighi previsti dal TUEL, adotta la necessaria variazione al BPF, adegua il DUP e, di conseguenza, le previsioni del bilancio degli esercizi successivi per la copertura degli oneri derivanti dall'indebitamento e per la copertura delle spese di gestione.

Figura 2.4 DUP e BPF approvazione e aggiornamento



Il DUP si articola in due sezioni: la sezione strategica e la sezione operativa.

Tale articolazione mira a rendere la struttura del DUP di più agevole predisposizione, fruizione e lettura, restando ferma la necessità di garantire continuità sistemica, logica, valoriale e finanziaria fra i contenuti delle due sezioni.

La sezione strategica del DUP

La sezione strategica del DUP (SeS) definisce gli indirizzi strategici dell'amministrazione sviluppando e concretizzando le linee programmatiche di mandato di cui all'articolo 46, comma 3 del decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000.

Ciò concretamente significa sforzarsi di definire quali siano gli effetti in termini di impatto di medio e lungo periodo che l'Amministrazione si impegna a produrre mettendo in atto le politiche che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo.

L'Amministrazione non opera in modo indipendente in una sorta di "vuoto interorganizzativo" che prescinde da vincoli ed opportunità imposti e offerti dal contesto giuridico e socio-economico. Conseguentemente, gli indirizzi strategici dell'Ente devono orientare e guidare l'operato della singola amministrazione durante il mandato ed esprimerne il volere strategico, ma devono a loro volta essere coerenti con:

- 1) il quadro normativo di riferimento;
- 2) le linee di indirizzo della programmazione regionale;
- 3) gli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea.

Per ancorare immediatamente le decisioni strategiche al momento della quantificazione degli effetti finanziari delle scelte dichiarate e, quindi, verificarne la compatibilità e dare sostanza e concretezza agli "indirizzi strategici", il principio prevede che nel primo anno del mandato amministrativo siano individuati, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.

Gli obiettivi strategici devono essere definiti con riferimento all'ente nel

suo insieme individuando, per ciascuno di essi, il contributo che è richiesto al gruppo amministrazione pubblica.

Figura 2.5 I contenuti programmatici della Ses



Il principio suggerisce un articolato percorso di analisi attraverso il quale l'Ente può arrivare a definire gli obiettivi strategici. Ciò che rileva è evitare due rischi (che potrebbero ben manifestarsi congiuntamente):

- a) definire obiettivi la cui realizzazione si rivela praticamente impossibile date le effettive condizioni, attuali e prospettive, esterne e interne all'Ente;
- b) definire obiettivi incoerenti rispetto agli indirizzi strategici definiti.

Pertanto, per giungere alla definizione degli obiettivi strategici, il principio suggerisce un'analisi, attuale e prospettica, tanto delle condizioni esterne che di quelle interne all'Ente.

In particolare, con riferimento alle condizioni esterne, è indicato l'approfondimento dei seguenti profili:

1. gli obiettivi individuati dal Governo per il periodo considerato anche alla luce degli indirizzi e delle scelte contenute nei documenti di programmazione comunitari e nazionali;
2. la valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo socio-economico;
3. i parametri economici essenziali utilizzati per identificare, a legislazione vigente, l'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'Ente e dei propri enti strumentali, segnalando le differenze rispetto ai parametri considerati nella Decisione di Economia e Finanza (DEF).

Più dettagliata l'analisi delle condizioni interne rispetto alle quali l'Ente dovrebbe più agevolmente reperire e mettere a sistema le informazioni necessarie. Al riguardo, è indicato l'approfondimento dei seguenti profili:

- 1) Organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard. Saranno definiti gli indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed Enti strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'Ente.
- 2) Indirizzi generali di natura strategica relativi alle risorse e agli impieghi e sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine, devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali saranno definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
 - a) gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento della SeS;
 - b) i programmi e i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;

- c) i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
 - d) la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
 - e) l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
 - f) la gestione del patrimonio;
 - g) il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
 - h) l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
 - i) gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio e i relativi equilibri in termini di cassa.
- 3) Disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'Ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa.
- 4) Coerenza e compatibilità presente e futura con le disposizioni del Patto di Stabilità Interno e con i vincoli di finanza pubblica.

In considerazione di quanto già più volte osservato, è indispensabile monitorare costantemente gli indirizzi generali strategici e gli obiettivi strategici. La verifica dello stato di attuazione è l'unico meccanismo operativo che consente di valutare, ogni anno, se, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell'anno precedente, sia necessario procedere a una riformulazione degli obiettivi strategici ed, eventualmente, degli indirizzi. In tale circostanza, è indispensabile fornire adeguata motivazione delle modifiche apportate.

È proprio quando si considera l'indispensabile attività di monitoraggio e verifica che si comprende meglio l'utilità del processo di analisi strategica individuato nel principio ai fini dell'identificazione degli eventuali mutamenti intervenuti nelle condizioni interne ed esterne all'Ente. In merito, il principio richiama gli Enti a una particolare attenzione al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico - finanziaria.

Il controllo del conseguimento degli obiettivi strategici non può limitarsi a un'attività da svolgersi all'interno dell'Ente. Data la significatività che le informazioni contenute nel DUP e, in particolare nella SeS, hanno per tutti i portatori di interesse esterni all'Ente, il principio richiede che:

- a) nella SeS siano indicati gli strumenti attraverso i quali l'Ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa;
- b) al termine del mandato, l'Amministrazione renda conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 149 del 6 settembre 2011, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell'ente e di bilancio durante il mandato.

La sezione operativa del DUP

La Sezione operativa del DUP (SeO) concerne la programmazione operativa pluriennale e annuale dell'Ente e si pone in continuità e complementarietà organica con la SeS quanto a struttura e contenuti. Anche la SeO, in particolare, include il gruppo amministrazione pubblica.

Il principio assegna alla SeO i seguenti scopi:

- a) definire, con riferimento all'Ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'Ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- b) orientare e guidare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- c) costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e dei risultati conseguiti dall'Ente, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi nell'ambito delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

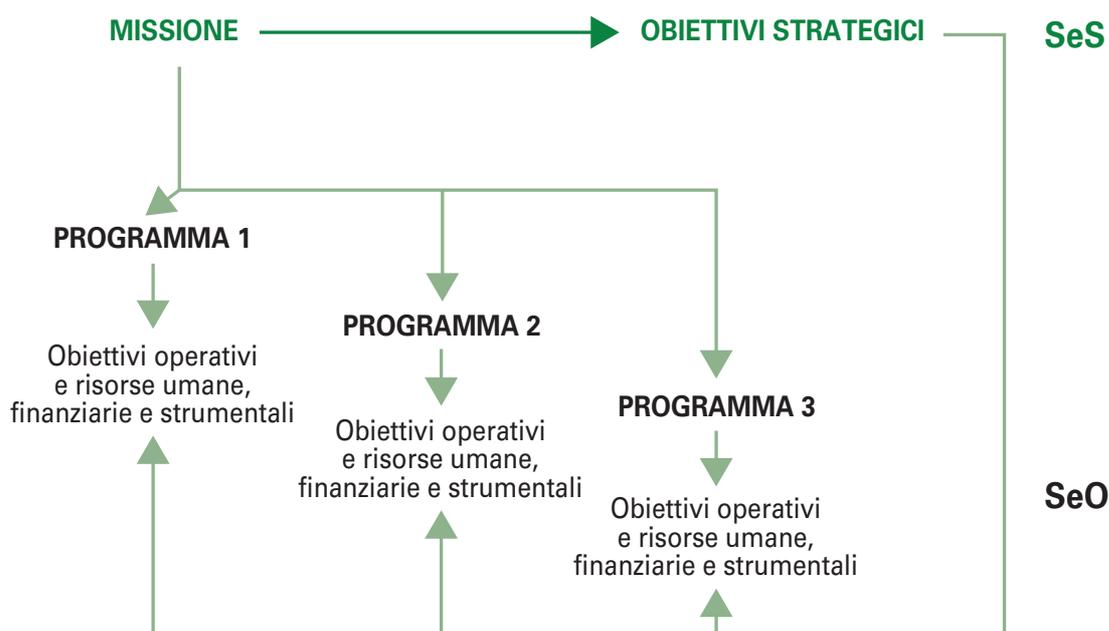
La SeO, di conseguenza, guida e vincola i processi di redazione del BPF

definendo gli effetti economico-finanziari delle attività necessarie per conseguire gli obiettivi strategici.

A tal fine, la SeO individua:

- 1) per ogni singola missione, i programmi che l'Ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS;
- 2) per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, gli obiettivi operativi annuali da raggiungere e i contenuti finanziari, sia in termini di competenza che di cassa, della manovra di bilancio con un orizzonte temporale annuale e pluriennale.

Figura 2.6 Dalla SeS alla SeO



Rinviano al principio per tutti i dettagli operativi, è utile qui aggiungere che la SeO si struttura in due parti, semplicemente individuate come Parte 1 e Parte 2.

La Parte 1 della SeO è sostanzialmente focalizzata sulla definizione, per ogni missione, dei programmi operativi da realizzare nell'arco di tempo cui la SeO del DUP si riferisce con riferimento all'Ente e al gruppo amministrazione pubblica.

Per ogni programma, occorre individuare:

- 1) obiettivi annuali e pluriennali;
- 2) motivazioni delle scelte effettuate e in coerenza con gli obiettivi strategici definiti nella SeS;
- 3) risorse finanziarie, umane e strumentali destinate.

Un'attenzione molto particolare deve essere dedicata ai profili finanziari tanto la parte entrata che la parte spesa.

Per la parte entrata occorre:

- una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento, evidenziando l'andamento storico degli stessi e i relativi vincoli, tenendo conto degli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
- una valutazione sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, sulla capacità di indebitamento e relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio e sulla compatibilità con i vincoli di finanza pubblica.

Per la parte spesa occorre:

- l'analisi degli impegni pluriennali di spesa già assunti e delle maggiori spese previste e derivanti dai progetti già approvati per interventi di investimento.

In ogni caso:

- 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;
- una particolare analisi dovrà essere dedicata al fondo pluriennale vincolato sia di parte corrente, sia relativo agli interventi in conto capitale, non solo dal punto di vista contabile e descrittivo – contabile, ma

con il preciso intento di valutare tempi e modalità della realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'Amministrazione;

- occorre tenere ben evidenti gli effetti che la situazione economico – finanziaria degli organismi aziendali (della quale occorre produrre accurata analisi) facenti parte del gruppo amministrazione pubblica può generare sugli equilibri annuali e pluriennali del bilancio.

Un'analitica ed accurata predisposizione della SeO è il presupposto più efficace per una puntuale definizione del PEG che, anche nel nuovo assetto contabile, resta il documento attraverso il quale si affidano risorse ed obiettivi ai dirigenti e responsabili dei servizi.

La Parte 2 della SeO è esclusivamente destinata alla programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

Pur senza volere entrare nei dettagli, occorre richiamare l'attenzione sull'importanza che in materia di programmazione dei lavori pubblici avrà il fondo pluriennale vincolato sul quale rinviamo in toto al capitolo specificatamente dedicato a questo nuovo istituto contabile.

La semplice elencazione delle materie da trattare nella SeO è bastevole a rimarcare il carattere di sistematica organicità che il documento deve avere nel suo complesso. È evidente, a puro titolo di esempio, che senza un'accurata programmazione delle opere pubbliche e del fabbisogno finanziario che ne deriva anche in termini di copertura delle spese correnti indotte non sarà possibile definire i contenuti dei programmi né, ancora più a monte, definire indirizzi strategici che siano effettivi e non semplici espressioni di "vaghe speranze".

Ciò a ribadire che, pur essendo articolato in varie parti e sezioni ed avendo quindi un contenuto molto ampio, il DUP deve essere inteso e predisposto in modo unitario e con un'impostazione logica e di metodo sufficientemente rigorosa ovvero tale da:

- consentire nel modo più agevole possibile la verifica e la successiva rendicontazione del grado di conseguimento di quanto programmato;
- permettere le variazioni che si dovessero rendere necessarie adeguando la compatibilità fra indirizzi, programmi, obiettivi e risorse.

2.4 Il Piano esecutivo di gestione

Il Piano esecutivo di gestione (PEG) è, come già nell'assetto normativo vigente, l'anello terminale del processo di programmazione degli Enti locali.

Il principio non modifica la funzione assegnata al PEG che rimane lo strumento nel quale si sostanzia la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi. La proposta di PEG alla Giunta è affidata al direttore generale e al segretario comunale nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, TUEL, che si avvalgono della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi.

Il PEG deve essere approvato dalla Giunta entro venti giorni dall'approvazione del BPF da parte del Consiglio.

Il PEG mantiene il compito di porre in termini espliciti e diretti il legame tra obiettivi di gestione, dotazioni di risorse e responsabilità gestionali correlate. Pur non avendo una struttura predefinita, copre tutta l'attività dell'Ente, includendo tutte le entrate e le spese comprese nel BPF.

Si deve in proposito confermare che la funzione del PEG va letta nel quadro della ormai consolidata ridefinizione delle competenze tra Consiglio, Giunta e Dirigenti, avviata con la legge n. 142 del 1990 ed andatasi sempre più consolidandosi. Due le conseguenze che emergono dal principio, come già richiamato nella trattazione precedente: un contenuto più sintetico e politico del documento contabile (BPF) sottoposto all'approvazione dell'organo volitivo; la necessità di individuare le responsabilità dirigenziali, in termini di obiettivi e risorse, anche in considerazione della possibilità dei dirigenti di assumere impegni di spesa.

La funzione del PEG può così essere riassunta in due momenti principali: il primo, di programmazione e controllo della gestione, con valenza di razionale coordinamento e motivazione, sul modello di un budget onde il PEG contiene anche dati di natura extracontabile; il secondo, di autorizzazione e limite all'autonomia dirigenziale con specifico riguardo ai poteri di impegno costituendo le previsioni finanziarie contenute nel PEG il limite agli impegni di spesa assunti dai responsabili dei servizi⁽⁴⁾.

Ciò ribadito, il principio detta alcune significative novità che discendono direttamente dalle innovazioni profonde introdotte in materia di bilancio e che, inevitabilmente, si riflettono sul contenuto contabile del PEG.

Al riguardo, il PEG è redatto:

- per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati nel BPF;
- per cassa con riferimento al primo esercizio considerato nel BPF.

Inoltre, il principio ribadisce un indirizzo di carattere generale che già più volte abbiamo richiamato con riferimento al DUP: ridurre il numero dei documenti di programmazione per favorire un approccio unitario e integrato dell'intero processo di programmazione. Da ciò consegue che il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo, n. 150 del 27 ottobre 2009, sono unificati organicamente nel PEG.

Quanto alla obbligatorietà della redazione del PEG, il principio lo considera obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, mentre ne sollecita l'adozione, anche in forma semplificata, per i Comuni con una popolazione inferiore alla soglia ricordata.

La scelta ribadita di non definire il PEG nei dettagli e nella forma, lasciando questo compito all'autonomia dei singoli Enti locali, consente una maggiore aderenza di questo fondamentale strumento di programmazione alle specificità delle Amministrazioni. Spetta agli Enti, sulla base di un'e-

⁴ Nel PEG le risorse finanziarie devono essere destinate agli specifici obiettivi facendo riferimento al quarto livello di classificazione del piano dei conti finanziario.

sperienza ormai ampiamente consolidata, adattare il PEG alle loro caratteristiche particolari quanto, ad esempio, ad articolazione organizzativa, funzioni svolte, diffusione di cultura manageriale nelle figure dirigenziali.

Il principio, tuttavia, definisce dei contenuti minimi ai quali il PEG dovrà conformarsi, qualunque sia la forma assunta concretamente nelle diverse realtà locali.

Nel PEG devono essere specificatamente individuati gli obiettivi esecutivi dei quali occorre dare rappresentazione in termini di processo e di risultati attesi. Pertanto, il PEG deve rappresentare tanto gli obiettivi gestionali che gli indicatori idonei a monitorarne il grado di conseguimento. La definizione degli obiettivi comporta, inoltre, un collegamento con il periodo triennale considerato dal BPF e, in tale ambito, il PEG riflette anche la gestione dei residui attivi e passivi.

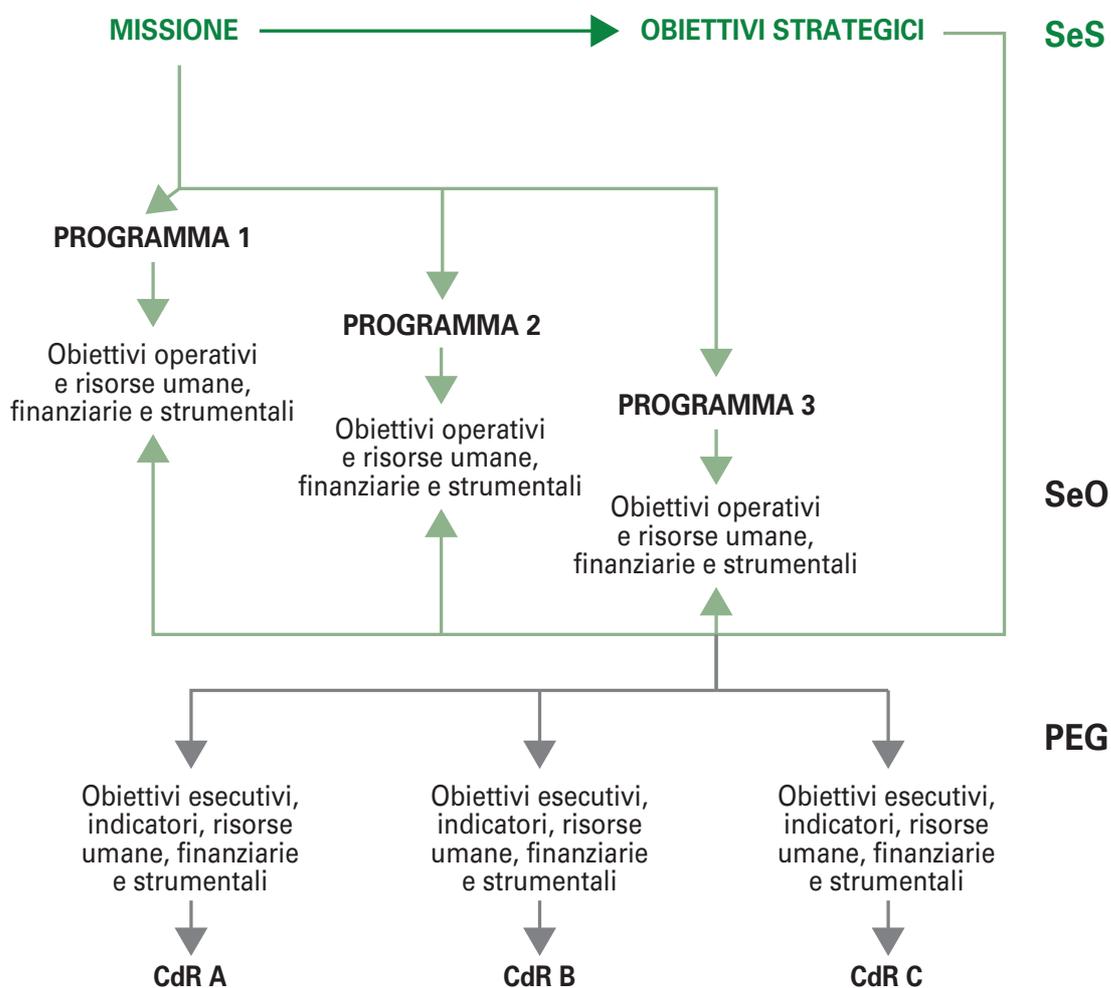
Il PEG, inoltre, deve assicurare un collegamento con la struttura organizzativa dell'ente e con l'articolazione della spesa per programmi.

La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare l'effettiva struttura organizzativa dell'Ente per centri di responsabilità (CdR) individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile.

Naturalmente, l'assegnazione della responsabilità implica la preventiva individuazione all'interno della struttura organizzativa dell'Ente di un sistema di CdR, in altre parole le unità organizzative con a capo un dirigente/responsabile di servizi al quale sono formalmente assegnati obiettivi, dotazioni di risorse umane, finanziarie e strumentali e responsabilità correlate. Anche qualora non sia redatto uno specifico documento contenente il piano dei CdR, il PEG ne individua necessariamente l'esplicitazione.

Il PEG non è dunque una mera esposizione di dettaglio finanziario delle scelte espresse nel BPF.

Figura 2.7 Dalla SeS al PEG



È piano di responsabilità gestionali, nella misura in cui gli obiettivi e le dotazioni di cui sopra sono assegnati a un dirigente/responsabile dei servizi che ne assume la responsabilità rispettivamente di risultato e di gestione, dando effettività, al di là delle enunciazioni di principio, all'autonomia dirigenziale.

Le risorse finanziarie assegnate per ogni programma definito nel SeO del DUP sono destinate, insieme a quelle umane e strumentali, ai singoli dirigenti/responsabili dei servizi per la realizzazione degli specifici obiettivi di ciascun programma.

In conclusione, è indispensabile ribadire che la programmazione è un processo iterativo, per aggiustamenti successivi che dovrebbe essere finalizzata alla individuazione della migliore combinazione possibile fra risorse e risultati. Ferma restando la distinzione legislativa di compiti e responsabilità tra organi politici da una parte e dirigenti/responsabili dei servizi dall'altra, il processo di programmazione non deve in alcun caso risolversi nella indipendenza fra i due ruoli. Se l'elaborazione degli indirizzi strategici e dei programmi, di competenza della componente politica, non può prescindere da valutazioni tecniche, allo stesso modo la definizione di attività ed obiettivi di natura esecutiva ha nel rispetto delle politiche e degli indirizzi generali di governo un obbligatorio vincolo cui conformarsi. Tra gli aspetti di maggiore importanza è l'omogeneità, sostanziale e contabile, tra PEG e BPF e DUP. Le previsioni annuali di spesa e di entrata, esposte con maggiore analiticità nel PEG, devono cioè essere coerenti con i programmi da realizzare nel corso del periodo coperto dal BPF e con gli indirizzi strategici esposti nella DUP. Probabilmente, il collegamento contabile fra BPF e PEG è scontato. Tuttavia, la coerenza che il principio richiede è da intendersi non semplicemente nel senso di "quadratura contabile", ma in termini di coerenza fra contenuti finanziari e non finanziari (obiettivi, altre risorse e indicatori) in una proiezione temporale che non è più solo a breve termine (un anno solare), ma anche di medio andare. Ciò che conta è la capacità di far emergere con chiarezza nei documenti sopra richiamati i nessi di causalità (del tipo mezzo-fine) che legano fra loro i contenuti programmatici esplicitati e finanziariamente quantificati nella SeS, nella SeO, nel BPF e nel PEG: le previsioni di spesa approvate, in particolare, devono essere espressione delle risorse ritenute necessarie al raggiungimento di obiettivi esecutivi, che a loro volta si pongono in posizione intermedia e strumentale rispetto agli obiettivi operativi ed, infine, alla realizzazione delle politiche fatte proprie dall'organo politico, ovvero degli obiettivi e degli indirizzi strategici. Spetta ai sistemi di controllo strategico e di gestione la verifica in fase concomitante e susseguente dei nessi di causalità e consequenzialità ipotizzati nella fase di programmazione. La centralità che assume il binomio "obiettivo-risultato" porta a concludere che il principio qui brevemente commentato orienta decisamente la programmazione degli Enti locali verso modelli di *performance budgeting*.

Esempio 1**Missione 12: Diritti sociali, politiche sociali e famiglia - OBIETTIVO STRATEGICO**

N.	Ambito strategico	Ambito d'azione	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Eventuale contributo G.A.P. (Gruppo Amministr. Pubblica)	Orizzonte temporale (anni)	Inserimento sezione operativa DUP SI/NO
	La città solidale: Cittadini e benessere comunitario	Cittadini che crescono - Minori e famiglie	Supportare le famiglie con figli piccoli	Genitori lavoratori Minori	Fondazione YYY	2014/2015	si

Azioni già poste in essere:

Missione 12 - Programma 05: Interventi per le famiglie - OBIETTIVO OPERATIVO

N.	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Obiettivo operativo	Descrizione sintetica	Durata	Indicatori	Responsabile politico	Responsabile gestionale	Eventuali altri settori coinvolti nella realizzazione dell'obiettivo
	Supportare le famiglie con figli piccoli	Genitori lavoratori Minori	Incrementare il servizio di babysitteraggio	Ampliamento dell'offerta di "babysitteraggio" a favore delle famiglie con genitori lavoratori e figli piccoli	1/1/2014 31/12/2015	Incremento del 10% dell'offerta di attività di babysitteraggio accreditata dal Comune, in termini di monte ore annuale	Assessore alle politiche per la famiglia, la persona e la sanità	Responsabile settore Servizi sociali e politiche per la famiglia	Settore Prima infanzia

Nel PEG 2014, l'obiettivo operativo del DUP: sarà affidato al responsabile del centro di costo 3402 Minori del settore Servizi sociali e politiche per la famiglia; sarà declinato in fasi attuative e corrispondenti tempi di realizzazione previsti; saranno dettagliate le fasi attribuite al settore Servizi sociali (= responsabile finale dell'obiettivo) e quelle attribuite al settore Prima infanzia, che collabora alla realizzazione dell'ob. Le fasi affidate al settore che collabora potranno costituire un obiettivo di PEG specifico del settore Prima infanzia: sarà individuato l'indicatore o gli indicatori di risultato, che potranno coincidere con l'indicatore dell'obiettivo operativo, oppure rappresentare un ulteriore dettaglio.

Esempio 2

Missione 09: Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente - OBIETTIVO STRATEGICO

N.	Ambito strategico	Ambito d'azione	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Eventuale contributo G.A.P. (Gruppo Amministr. Pubblica)	Orizzonte temporale (anni)	Inserimento sezione operativa DUP SI/NO
	La città sostenibile: dalle emergenze al risanamento, allo sviluppo	Inquinamento delle acque, del suolo e insediamenti produttivi potenzialmente dannosi	Messa in sicurezza e bonifica dei siti inquinati	Cittadini	Società XXXX	2013/2018	si

Azioni già poste in essere:

Missione 09 - Programma 02 Tutela, valorizzazione e recupero ambientale - OBIETTIVO OPERATIVO

N.	Obiettivo strategico	Stakeholder finali	Obiettivo operativo	Descrizione sintetica	Durata	Indicatori	Responsabile politico	Responsabile gestionale	Eventuali altri settori coinvolti nella realizzazione dell'obiettivo
	Messa in sicurezza e bonifica dei siti inquinati	Cittadini	Realizzazione delle bonifiche delle pertinenze	Attuare l'iter di bonifica delle pertinenze scolastiche di concerto con tutti i soggetti interessati	31/12/2018 (*)	Esecuzione degli interventi di bonifica secondo l'iter procedurale	Assessore all'Ambiente e alla Protezione Civile	Responsabile del Settore ambiente ed ecologia	Responsabile del settore Diritto allo studio, politiche giovanili e rapporti con l'università

(*) L'ulteriore estensione al 31/12/2018 sarà indicata nel DUP 2016/2018

Nel PEG 2014, l'obiettivo operativo del DUP sarà: affidato al responsabile del centro di costo 3301 Ambiente del settore Ambiente, cave e protezione civile; declinato in "Bonifica della scuola Deledda" con la definizione di fasi attuative e corrispondenti tempi di realizzazione previsti; saranno dettagliate le fasi attribuite al settore Ambiente (=responsabile finale dell'obiettivo) e quelle eventualmente attribuite al settore Diritto allo studio, politiche giovanili e rapporti con l'università; sarà individuato l'indicatore o gli indicatori di risultato, che potranno coincidere con l'indicatore dell'obiettivo operativo, oppure rappresentare un ulteriore dettaglio.

**L'attuazione
del nuovo principio generale
di competenza finanziaria:
il fondo pluriennale
vincolato e il riaccertamento
straordinario**

3

Introduzione

La rilevazione dei fatti gestionali nell'ente locale può essere esaminata sotto un profilo strettamente finanziario, avendo riguardo alla nascita delle obbligazioni giuridiche e prescindendo dal momento in cui tali eventi hanno ripercussioni sul patrimonio dell'ente, oppure sotto un profilo economico, con la rilevazione che analizza gli effetti reddituali e patrimoniali, o, infine, prendendo a riferimento solo l'aspetto della cassa.

Nessuno dei tre metodi può dirsi esaustivo: ognuno esamina un aspetto particolare della gestione.

È stata l'irrinunciabile esigenza di avere bilanci che rispecchino effettive obbligazioni giuridiche, con la conseguente necessità di risultati di amministrazione veritieri e attendibili, reale quantificazione delle effettive risorse a disposizione degli enti, il motivo principale che ha portato alla conferma della contabilità finanziaria e all'adozione, nell'armonizzazione contabile dei bilanci degli enti territoriali, del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, fulcro centrale della riforma.

Traspare in maniera netta, dalla lettura degli attuali bilanci dei comuni, i limiti della disciplina contabile del legislatore del 1995⁽¹⁾:

¹ Il D. lgs. 77 del 1995 disciplina l'ordinamento contabile degli enti territoriali, sostanzialmente confermato nei suoi contenuti dal Testo Unico degli Enti Locali, D. lgs. 267/2000.

- una programmazione relegata a svolgere un ruolo secondario anziché essere il presupposto fondamentale ed il motore trainante delle scelte gestionali dell'ente;
- risultati di amministrazione gonfiati da residui attivi che risultano essere di difficile esazione, con conseguente ricorso ad anticipazioni di liquidità, sintomo, quest'ultimo, anche di una non adeguata capacità di riscossione;
- residui passivi a cui non corrispondono reali obbligazioni giuridiche e, conseguentemente, una scarsa trasparenza del ciclo di vita delle opere pubbliche dal punto di vista contabile.

Attraverso l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziata si è voluto porre rimedio alle problematiche testé evidenziate: l'armonizzazione dei sistemi contabili, che passa attraverso l'adozione di comuni schemi di bilancio e di un unico piano dei conti integrato, ha previsto altresì l'applicazione di regole contabili uniformi, rendendo cogente l'applicazione per regioni ed enti locali di principi contabili generali e di principi contabili applicati. E tra i principi generali, il numero 16 dell'allegato 1 del D. lgs. 118/2011 così come integrato e corretto dal D.lgs. 126/2014 stabilisce che la registrazione dei fatti gestionali adotti il criterio della competenza finanziaria implementato dalla scadenza dell'obbligazione giuridica perfezionata. Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 del citato testo legislativo, poi, ne disciplina minuziosamente gli aspetti applicativi, con dovizia di esempi nell'appendice tecnica.

Il vero elemento innovatore della riforma contabile sta proprio nell'obbligatorietà dell'applicazione di principi contabili generali e di principi contabili applicati: non si tratta di semplici raccomandazioni tese al raggiungimento e al mantenimento di una sana gestione finanziaria, ma vere e proprie norme di legge la cui osservanza non è lasciata alla discrezionalità dei singoli. La cogenza di queste nuove disposizioni non lascia dubbi sull'obbligatorietà della loro adozione e, conseguentemente, sull'impossibilità di derogare alla loro osservanza.

Nel quadro normativo delineato, la contabilità finanziaria si riconferma il sistema di rilevazione dei fatti gestionali: il bilancio dell'ente locale continua ad avere pertanto quel carattere autorizzatorio che consente di adottare decisioni di spesa solo laddove esista il relativo stanziamento. Ed è proprio l'inserimento della previsione di spesa nel bilancio preventivo che permette l'attuazione dell'intervento (acquisto beni, trasferimenti a persone, pagamento imposte, rimborso quote mutui, ...), attraverso la creazione di un vincolo sullo stanziamento di importo pari alla spesa da sostenere. Se lo stanziamento iniziale non è sufficiente o è del tutto assente, non è possibile creare quel vincolo sulle previsioni di bilancio che autorizza il procedimento di spesa.

In tal senso, una novità significativa della riforma contabile riguarda il bilancio finanziario autorizzatorio che abbraccia, almeno, l'arco temporale del triennio e dove, alle previsioni di competenza, si affiancano le previsioni di cassa, solo però per il primo anno del triennio considerato: viene meno, così, la distinzione tra bilancio annuale e bilancio pluriennale con la redazione di un unico documento finanziario autorizzatorio triennale. Un ulteriore aspetto su cui soffermarsi concerne l'attribuzione della funzione autorizzatoria al titolo sesto delle entrate riguardanti le accensioni prestiti: si può dar corso all'indebitamento solo se previsto negli strumenti programmatici, e tra questi va sicuramente ricompreso il bilancio di previsione.

Oltre alle partite di giro ed ai servizi in conto terzi, non svolgono funzione autorizzatoria i titoli dedicati alla registrazione delle anticipazioni di tesoreria in quanto, in attuazione del postulato n. 4 dei principi generali relativo all'integrità⁽²⁾, è obbligatorio per gli enti regolarizzare tutte le carte contabili riguardanti le anticipazioni di tesoreria ed i relativi rimborsi, essendo assolutamente esclusa la possibilità di registrare le anticipazioni di tesoreria a saldo.

² Il principio generale n. 4 dell'integrità (All. 1 D. lgs. 118/2011) prevede la registrazione delle entrate e delle spese per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

In considerazione del fatto che il bilancio di previsione è almeno triennale, per effetto della natura autorizzatoria delle previsioni degli esercizi del triennio, possono essere assunte obbligazioni anche con riferimento agli esercizi successivi al primo:

- per spese correnti, se relative a contratti o convenzioni pluriennali, o se necessarie per garantire lo svolgimento di compiti connessi con le funzioni fondamentali;
- per spese di investimento, a condizione di aver predisposto, prima della nascita dell'obbligazione, la copertura finanziaria dell'investimento, che può essere costituita solo da entrate accertate esigibili nel corso dell'esercizio o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente⁽³⁾ o di altra pubblica amministrazione, dall'avanzo o, fino al 2015, da indebitamento.

Confermata la natura autorizzatoria del bilancio di previsione triennale, ci si chiede quale momento fa sorgere l'obbligo della registrazione dei fatti di gestione.

Il criterio individuato è quello della competenza finanziaria potenziata enunciato nel principio contabile generale n. 16 dell'allegato 1 al D. lgs. 118/2011 che individua la rilevazione dei fatti gestionali nel momento del perfezionamento dell'obbligazione e l'imputazione degli impegni e degli accertamenti in base all'esigibilità dell'obbligazione stessa. Il nuovo postulato della competenza finanziaria, distinguendo la nascita dell'obbligazione dalla sua scadenza attraverso la registrazione degli accertamenti e degli impegni nel momento del perfezionamento dell'obbligazione giuridica e la successiva imputazione nell'anno in cui tale obbligazione scade, avvicina la fase della rilevazione alla fase della cassa, non significando comunque l'adozione di una contabilità di cassa. L'imputazione delle obbligazioni giuridiche nell'anno in cui queste sca-

³ La discrezionalità amministrativa consiste in una facoltà di scelta, da parte della PA, fra più comportamenti giuridicamente leciti per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e si dice piena se l'attività posta in essere è insindacabile.

dono ha come primo effetto quello di diminuire la formazione dei residui attivi e passivi proprio perché l'obbligazione, sebbene registrata all'atto del suo perfezionamento, è imputata nell'anno in cui, diventando esigibile, verrà soddisfatta: se tutti i debiti e i crediti imputati secondo esigibilità vengono, rispettivamente, pagati e riscossi nell'anno in cui sono stati imputati, gli stanziamenti di cassa sono esattamente uguali agli stanziamenti di competenza.

Bisogna però tener conto che vi possono essere ritardi nella riscossione dei crediti dell'ente (dovuti, ad esempio, ai tempi di attuazione delle procedure di riscossione coattiva) per cui l'entrata relativa al credito esigibile, scaduto, tarda a realizzarsi. Nel contempo possono esservi obbligazioni passive connesse ad adempimenti dei fornitori, dei prestatori d'opera o dei professionisti le quali, ancorché portate a termine, non vengono pagate poiché in attesa di emissione fattura o sospese perché contestate o carenti della documentazione necessaria alla liquidazione della spesa: in questi casi il residuo che si genera fa emergere il disallineamento tra gli stanziamenti di competenza e gli stanziamenti di cassa, ma è destinato ad azzerarsi nel breve periodo.

Prende corpo, così, una tra le tante intenzioni del legislatore delegato autore della riforma: i bilanci degli enti, rappresentando obbligazioni giuridiche scadute, danno certezza anche all'ammontare delle passività e il consolidamento dei dati fa emergere il reale stock dei debiti della pubblica amministrazione.

3.1 La competenza finanziaria potenziata

In applicazione del D. lgs. 77/95 trasfuso nel Testo Unico degli Enti Locali, il D. lgs. 267/2000, e fino al 31.12.2014, le obbligazioni giuridiche perfezionate sono state registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, dando contestualmente origine ad accertamenti ed impegni.

In applicazione del D. lgs. 118/2014, così come integrato dal D. lgs. 126/2014, dall'1.1.2015 le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione e danno origine ad accertamenti ed impegni, i quali vengono imputati all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

In base al nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, gli elementi che devono sussistere per effettuare la registrazione contabile di un accertamento riguardano:

- la ragione del credito;
- il titolo giuridico che supporta il credito;
- l'individuazione del soggetto debitore;
- l'ammontare del credito;
- la relativa scadenza.

Anche se gli elementi costitutivi dell'accertamento non cambiano rispetto alla riforma contabile del 1995, la novità introdotta dalla competenza potenziata riguarda l'imputazione contabile dell'accertamento, che avviene con riferimento all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile. Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'allegato 4.2 del D. lgs. 118/2011, individua l'esigibilità rifacendosi ad un costante indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione, per il quale un'obbligazione è scaduta quando nulla osta alla sua riscossione ed è consentito pretendere l'adempimento.

Il postulato n. 16 del principio generale della contabilità finanziaria evidenzia come l'applicazione concreta del nuovo criterio della competenza finanziaria potenziata conduca ad equilibri di bilancio effettivi, sostenibili e durevoli attraverso l'eliminazione di entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute: *“Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere, nello stesso esercizio finanziario, il diritto di credito. Conseguentemente è esclusa categoricamente la possibilità di accertamento*

attuale di entrate future, in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.'

Gli elementi costitutivi dell'impegno, elencati nel principio generale della contabilità finanziaria sono:

- la ragione del debito;
- la determinazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilanci;
- la relativa scadenza.

Rispetto al legislatore contabile del 1995, l'implementazione degli elementi costitutivi di un'obbligazione giuridica passiva con l'individuazione della scadenza rende attuabile l'applicazione concreta del criterio della competenza finanziaria potenziata in quanto permette l'imputazione dell'impegno nell'anno in cui l'obbligazione scade. In tal modo i bilanci degli enti rispecchiano veri debiti, in quanto obbligazioni giuridiche passive scadute. Infatti, il postulato n. 16, analogamente per quanto già osservato nella fase di registrazione dell'accertamento, precisa che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Con la conseguenza che tali impegni, in sede di riaccertamento ordinario, dovranno essere cancellati per essere reimputati nell'anno in cui scadranno.

Alla luce del nuovo concetto di competenza potenziata, non possono essere conservati impegni senza il perfezionamento dell'obbligazione giuridica passiva. Laddove l'eliminazione dell'impegno non perfezionato concerne una spesa vincolata, questa riconfluisce tra i vincoli del risultato di amministrazione (si consideri, ad esempio, l'utilizzo nell'anno successivo delle risorse destinate alla formazione rimaste non utilizzate nel corso

dell'esercizio di riferimento: non possono più essere gestite a residui e le economie dell'anno vanno a costituire una quota vincolata del risultato di amministrazione).

Anche la previsione di stanziamenti prudenziali non può avvenire attraverso la conservazione in bilancio di residui passivi privi di obbligazioni giuridiche perfezionate: dovranno essere previsti appositi accantonamenti con la creazione di fondi rischi o fondi spesa che vincolano una quota del risultato di amministrazione e che verranno utilizzati attraverso l'applicazione dell'avanzo vincolato quando l'evento fortuito o la passività potenziale si concretizzerà.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria al paragrafo 5.2, lett. h) prevede la costituzione di un accantonamento obbligatorio in presenza di contenzioso con significative probabilità di soccombere o in presenza di sentenza non definitiva e non esecutiva che condanna l'ente al pagamento delle spese in attesa degli esiti del giudizio: in questo caso non può essere assunto alcun valido impegno di spesa e l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza attraverso la costituzione di un fondo rischi spese legali i cui stanziamenti, a fine esercizio, incrementano il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza.

In sede di prima applicazione dei principi è necessaria una ricognizione del contenzioso esistente per determinare l'importo del fondo rischi spese legali, importo che può essere ripartito in quote uguali tra gli esercizi considerati del bilancio di previsione in presenza di contenzioso particolarmente rilevante.

Per le spese di investimento non viene meno la garanzia della copertura finanziaria che deve sussistere sin dal momento dell'attivazione del primo impegno, nonostante le obbligazioni passive vengano a scadenza in più esercizi. In questo caso, la copertura finanziaria prescinde dall'e-

esercizio di imputazione della spesa e deve essere concreta ed effettiva. Per questo le entrate accertate e imputate a esercizi successivi, come i permessi a costruire, non costituiscono un'adeguata forma di copertura. Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria individua l'esigibilità per ogni tipologia di spesa e di entrata, permettendo con ciò agli enti di registrare le operazioni imputandole correttamente nell'esercizio di scadenza dell'obbligazione giuridica.

Lo stesso principio si preoccupa di far emergere quelle particolari fattispecie per le quali non opera il criterio della competenza finanziaria potenziata: le partite di giro e le operazioni per conto terzi, vista la necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni attraverso l'accertamento di entrate cui deve conseguire, automaticamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa). Pertanto, in deroga al principio generale, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo ad entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi devono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata.

L'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata conduce necessariamente all'introduzione nel sistema contabile degli enti del fondo crediti di dubbia esigibilità⁽⁴⁾ e del fondo pluriennale vincolato.

Il primo è connesso all'accertamento integrale delle obbligazioni giuridiche attive imputate secondo esigibilità: dalla registrazione del diritto di credito nel suo esatto ammontare non può derivare la copertura finanziaria di un eguale importo di spesa se il diritto di credito vantato dall'ente tarda a realizzarsi. Il rischio è quello di minare gli equilibri di bilancio, dapprima di cassa, e poi finanziari. È noto infatti che, durante la gestione, ad una realizzazione abbastanza tempestiva del ciclo della spesa non corrisponde una concretizzazione dell'entrata in modo altrettanto rapido. La funzione del fondo crediti di dubbia esigibilità è proprio quella di ac-

⁴ Per una trattazione dettagliata del fondo crediti di dubbia esigibilità si rimanda al capitolo 4.

cantonare, nella parte spesa del bilancio, risorse che l'ente non spende se le entrate, accertate e imputate nell'anno, non hanno una velocità di riscossione adeguata a sostenere i normali flussi di spesa.

Il fondo pluriennale vincolato, invece, nasce dall'esigenza di mantenere gli equilibri di bilancio stante l'adozione del nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata: l'imputazione della spesa secondo scadenza non può prescindere dal mantenimento del pareggio finanziario che deve sussistere anche nel caso in cui l'acquisizione delle risorse vincolate, e la conseguente imputazione, è precedente all'esigibilità della spesa imputata, in tutto o in parte, agli anni successivi.

3.2 Il fondo pluriennale vincolato

Se si tiene presente che l'obbligazione giuridica passiva va imputata negli anni in cui questa viene a scadenza, per le spese finanziate da entrate a destinazione vincolata non è più possibile procedere ai cosiddetti impegni tecnici e considerare l'intera spesa impegnata anche in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate: ciò non è assolutamente previsto dal nuovo principio contabile.

Lo strumento che permette di imputare negli anni successivi impegni finanziati da entrate a destinazione vincolata accertate e imputate nel medesimo anno, garantendo il permanere degli equilibri di bilancio, è il fondo pluriennale vincolato.

Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario costituito da entrate già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi ed è destinato a garantire la copertura degli impegni imputati agli esercizi successivi. Per quanto appena espresso, il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti accertate e imputate nello stesso anno a quello di effettuazione della spesa. Essendo un fondo non è oggetto di impegno e la relativa economia a fine

anno garantisce la copertura, negli anni successivi, degli impegni imputati a questi anni.

Il meccanismo del fondo pluriennale vincolato trova ragion d'essere principalmente nelle spese in conto capitale, dove l'acquisizione dei mezzi di copertura finanziaria (entrate a destinazione vincolata) precede, anche di molto, la realizzazione dell'investimento. Ciò non toglie, tuttavia, che possano esservi interventi di parte corrente finanziati con entrate vincolate. Negli strumenti di programmazione e rendicontazione il fondo pluriennale vincolato trova distinzione tra parte corrente e parte in conto capitale. L'esempio seguente chiarisce il funzionamento del fondo pluriennale vincolato, analizzando dapprima l'inserimento del fondo nel bilancio di previsione e poi le imprescindibili variazioni degli stanziamenti nel corso della gestione.

Un ente decide di effettuare interventi di manutenzione straordinaria finalizzati all'adeguamento delle strutture scolastiche del territorio per l'ottenimento del certificato di prevenzione incendi. L'investimento, preliminarmente inserito nel programma delle opere pubbliche e relativo elenco annuale, ha un proprio cronoprogramma che in sede previsionale prevede la maturazione di un primo SAL per 200 euro nel corso del primo esercizio del bilancio di previsione. Nel secondo esercizio del bilancio di previsione verranno portati a termine lavori per 450 euro, mentre nel terzo anno si avrà il completamento degli stessi.

Il mutuo della Cassa Depositi e Prestiti è la fonte di copertura dell'investimento. Per il principio applicato concernente la contabilità finanziaria, l'accertamento viene effettuato alla stipula del contratto: la Cassa rende immediatamente disponibili le somme in un apposito conto intestato all'ente. La somma mutuata è pertanto immediatamente esigibile; si provvede così all'accertamento e alla sua riscossione. Conseguentemente il prestito è accertato e imputato nell'anno in cui le somme sono rese disponibili. Successivamente l'ente provvede alla costituzione del deposito bancario così come indicato nel paragrafo 3.18 del principio applicato della contabilità finanziaria e meglio esplicitato nell'appendice dello stesso principio (esempio n. 8).

Tavola 3.1 Stanziamenti da inserire nel bilancio di previsione 2015-2017

2015			
entrata		spesa	
mututo cdp	1.000	manutenzione straordinaria istituti comprensivi	200
		fondo pluriennale vincolato	800
Totale	1.000	Totale	1.000
2016			
entrata		spesa	
fondo pluriennale vincolato	800	manutenzione straordinaria istituti comprensivi	450
		fondo pluriennale vincolato	350
Totale	800	Totale	800
2017			
entrata		spesa	
fondo pluriennale vincolato	350	manutenzione straordinaria istituti comprensivi	350
		fondo pluriennale vincolato	0
Totale	350	Totale	350

Nell'esempio illustrato dalla Tavola 3.1, lo stanziamento in uscita del fondo pluriennale vincolato nel primo anno corrisponde alla somma che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi ed è pari alla differenza tra l'entrata già accertata e imputata nell'anno (1.000 euro) e gli impegni imputati negli esercizi successivi (450 euro nel 2016 +350 euro nel 2017, per un totale di 800 euro).

Nel secondo anno il fondo pluriennale vincolato è iscritto in entrata con uno stanziamento pari alle economie risultanti nel bilancio dell'esercizio precedente fornite dal fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa e costituisce la copertura finanziaria degli stati di avanzamento lavori (SAL) che matureranno in questo anno e nei successivi.

Nel terzo anno l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata pari al fondo pluriennale stanziato in parte spesa nell'anno precedente fornisce la copertura finanziaria all'ultimo SAL dell'opera.

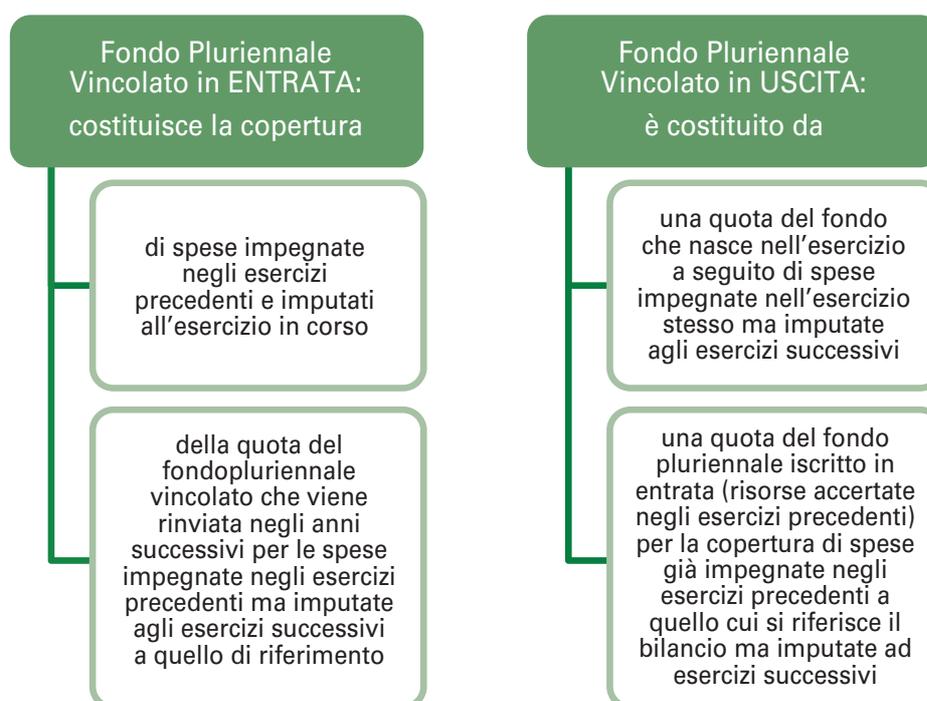
Avendo riguardo agli stanziamenti di spesa:

- l'importo del fondo pluriennale vincolato indica le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi, o le spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, o da entrate già accertate negli esercizi precedenti e iscritte nel fondo pluriennale previsto tra le entrate.

Avendo riguardo agli stanziamenti di entrata:

- lo stanziamento del fondo pluriennale vincolato è indice significativo di risorse di finanziamento vincolate, accertate e di fatto non ancora utilizzate. Conseguentemente sta ad indicare gli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi finanziati da risorse vincolate accertate negli esercizi precedenti.

Figura 3.1 Il fondo pluriennale vincolato



In sede di programmazione, nel bilancio di previsione l'opera pubblica troverà la rappresentazione indicata nelle Tavv. 3.2 - 3.3.

Tavola 3.2 Quadro Entrate				
BILANCIO DI PREVISIONE ANNUALE 2015-2017				
ENTRATE				
		previsioni anno 2015	previsioni anno 2016	previsioni anno 2017
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	previsioni di competenza	0	0	0
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	previsioni di competenza	0	800	350
Utilizzo avanzo di Amministrazione	previsioni di competenza	0	0	0
- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente	previsioni di competenza	0	0	0
Fondo di Cassa all'1/1/2015	previsioni di cassa	0	XXX	XXX

Quinta fase:

Il riaccertamento straordinario si conclude con l'adozione di una delibera di Giunta che dispone la variazione degli stanziamenti necessari alla re imputazione degli accertamenti e degli impegni cancellati e il ri-accertamento e il re-impegno delle entrate e delle spese cancellate perché non esigibili.

La delibera di Giunta deve essere corredata dal parere dei revisori e comprendere l'allegazione materiale dei due prospetti 5/1 e 5/2 destinati, rispettivamente, alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione all'1.1.2015.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità

4

Introduzione

Come ampiamente argomentato nei capitoli precedenti, il nuovo principio generale della competenza finanziaria prevede che le obbligazioni giuridiche attive e passive debbano essere registrate, nelle scritture contabili, nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Tale nuovo criterio di imputazione contabile scongiura la possibilità di dare copertura a spese attuali con entrate di dubbia esigibilità o che avranno effettiva realizzazione in esercizi futuri.

Per quel che riguarda più nel dettaglio le entrate, l'accertamento delle stesse è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

Tra le entrate vi sono anche quelle di dubbia e difficile esazione (ad esempio, sanzioni amministrative al codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all'evasione) che, attualmente, sono registrate dai Comuni in modo difforme. Alcuni Enti, per ragioni di prudenza e di salvaguardia degli equilibri di bilancio, accertano tali risorse per cassa. Gli obiettivi che spingono gli Enti ad adottare una registrazione prudente sono assolutamente nobili, ma scontano un prezzo notevole in termini di trasparenza. La contabilizzazione per cassa, infatti, non consente di avere la corretta rappresentazione della capacità dell'Ente di riscuotere le pro-

prie entrate e non evidenzia i reali rapporti creditorî che l'Ente vanta nei confronti dell'esterno (Pubblica Amministrazione, imprese, famiglie). Altri Enti, al contrario, contabilizzano le entrate ignorando, ai fini dell'effettiva copertura degli impegni di spesa, la reale capacit  di riscuotere gli accertamenti registrati. Tale comportamento, se protratto negli anni, produce la formazione di residui attivi consistenti e continui avanzi di amministrazione (che, a loro volta, alimentano spesa) e pregiudica il mantenimento nel tempo degli equilibri di bilancio.

Il principio applicato della contabilit  finanziaria, per contemperare le esigenze stabilite nei principi contabili allegati dal decreto legislativo n. 118 del 2011 (quello della prudenza da un lato, e quelli della veridicit , attendibilit , correttezza e comprensibilit , dall'altro) rende pregnante l'utilizzo di uno strumento contabile previsto dal legislatore sin dal 1995, ma mai applicato in via generalizzata e con le medesime regole da parte delle autonomie locali: il fondo crediti di dubbia esigibilit . Tale strumento trova ora nel principio applicato la sua puntuale attuazione, sia in relazione alle entrate cui applicarlo, sia in termini di quantificazione.

Per consentire, inoltre, un graduale passaggio alla nuova modalit  di registrazione, il principio individua un percorso transitorio. Agli Enti che, negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della riforma hanno accertato le entrate solo al momento dell'effettiva riscossione, devono continuare ad accertare per cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, per tali entrate vale la costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilit  solo per le entrate di competenza del primo esercizio in cui   applicato il nuovo principio. La stessa modalit  di registrazione vale anche per i ruoli coattivi. In questo specifico caso, per garantire una effettiva trasparenza contabile, il principio ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilit , tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilit  economico-patrimoniale con il principio della contabilit  finanziaria.

Per gli Enti che, al contrario, hanno sempre contabilizzato per competenza a prescindere dalla riscossione, nel primo rendiconto redatto sulla

base dei nuovi principi, deve essere costituito il fondo crediti di dubbia esigibilità, come si vedrà in seguito.

Durante la fase della sperimentazione, la parte del principio applicato che disciplina il fondo è stata oggetto di approfondite analisi dal gruppo di lavoro istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Molti Enti hanno riscontrato numerose difficoltà applicative, sia sulla sua esatta quantificazione, sia riguardo alla sua copertura finanziaria. Circa l'ammontare dell'accantonamento, in sede di bilancio di previsione, il principio applicato in vigore dall'esercizio 2014, prevede che sia determinato in base alle seguenti variabili:

- ammontare delle previsioni delle entrate di dubbia esigibilità;
- natura delle previsioni;
- media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata.

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata vincolata.

Ne risulta che le entrate di dubbia esigibilità o che saranno rimosse in esercizi futuri, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, non possono finanziare le spese per la parte corrispondente alla quota accantonata al fondo. Per favorire un avvicinamento graduale al funzionamento a regime del fondo crediti di dubbia esigibilità, il principio in vigore dal 2014 prevede che nel primo esercizio di applicazione sia possibile stanziare nel bilancio di previsione una quota pari al 50% dell'importo dell'accantonamento; nel secondo esercizio una quota pari al 75% dell'accantonamento e dal terzo esercizio effettuare l'accantonamento per l'intero importo del credito.

Tale facoltà deve essere attentamente valutata prima della sua effettiva applicazione. Quello che pare un vantaggio, potrebbe risultare difficilmente gestibile nell'arco del triennio di riferimento del primo bilancio redatto e gestito attraverso la nuova disciplina.

La spiegazione è data dallo stesso principio, nel punto in cui non riserva analogo facoltà in sede di rendiconto. Sin dalla chiusura del primo eser-

cizio nel quale si applica il nuovo sistema contabile, infatti, l'Ente deve accantonare nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Contestualmente, nei primi due anni, l'Ente è anche obbligato a prevedere il fondo crediti di dubbia esigibilità per un ammontare sempre maggiore, sino alla sua iscrizione in bilancio al 100%, rendendo sempre più difficile il mantenimento dell'equilibrio corrente nell'anno in cui il fondo deve essere iscritto nell'importo a regime.

Pertanto, gli Enti devono, prima di decidere l'effettiva quota di accantonamento, valutare gli effetti dell'utilizzo di tale deroga nell'immediato futuro. È senza dubbio conveniente servirsi dell'agevolazione per gli Enti che hanno un avanzo di amministrazione presunto disponibile in grado di assorbire l'accantonamento non finanziato con le entrate di competenza. Solo in questo caso, la non adeguata copertura del fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di predisposizione del bilancio di previsione non si ripercuote sugli esercizi successivi.

Ai fini dell'accantonamento nell'avanzo di amministrazione dell'intero importo del fondo Crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto del primo esercizio di applicazione della riforma, se l'avanzo di amministrazione libero da vincoli, accantonamenti o destinazioni come stabilito dal principio non è capiente, anche considerando l'esito del riaccertamento straordinario di cui al capitolo precedente, il Comune deve registrare un disavanzo di amministrazione. Il disavanzo di amministrazione così determinato deve essere ripianato per una quota pari almeno al 10% l'anno, con criteri e modalità che saranno definiti con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che disciplinerà l'utilizzo di quote accantonate o destinate del risultato di amministrazione ai fini della sua riduzione, le tipologie di entrate utilizzabili ai fini del suo ripiano ed altre ulteriori misure per attutire e rendere sostenibile il passaggio ai nuovi criteri contabili.

Il fondo crediti dubbia esigibilità deve essere stanziato sia tra le spese correnti che tra le spese in conto capitale. Appare tuttavia evidente l'impatto che la nuova contabilizzazione di queste entrate, ed in particolare la previsione dello stanziamento del fondo crediti dubbia esigibilità in spesa corrente, può produrre sul bilancio dell'ente.

Diversamente, appare di gran lunga meno impattante la creazione del fondo tra le spese di conto capitale: il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata infatti, per il quale, si ricorda, la registrazione dell'accertamento avviene nell'esercizio finanziario in cui l'obbligazione giuridica sorge, mentre la sua imputazione avviene all'esercizio finanziario in cui la stessa diviene esigibile, di fatto rende molto residuale l'ipotesi di costituzione ed accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità per entrate di conto capitale.

L'ammontare del fondo deve essere attentamente valutato in sede di previsione, monitorato in sede di assestamento e definitivamente quantificato in sede di rendiconto della gestione.

Per fornire ausilio pratico, nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria⁽¹⁾ è contenuto un esempio della nuova contabilizzazione delle entrate e del relativo fondo (esempio n. 5).

4.1 Il calcolo del FCDE in sede di bilancio di previsione

Per determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, in occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario:

- 1) individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo Ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

- a) i trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;

¹ Disponibile nella sezione "Principi contabili" del sito ARCONET dedicato all'armonizzazione contabile: www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/

- b) i crediti assistiti da fidejussione;
- c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi sono accertate per cassa.

Con riferimento alle ulteriori entrate che l'Ente ritiene di non considerare di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, è necessario dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio.

- 2) calcolare, per ciascuna entrata di cui al punto 1), la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extracontabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi. La media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

- media semplice, intesa come media del rapporto tra totale incassato/totale accertato nel quinquennio precedente, oppure, alternativamente, come media dei singoli rapporti annui; rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Nella Tavola 4.1 è riportato un esempio di calcolo dell'accantonamento. Tale calcolo deve essere ripetuto per tutte le tipologie (o voci di entrata di maggior dettaglio) di dubbia esigibilità.

Tavola 4.1 Esempio calcolo accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità

	2010 ANNO n-5	2011 ANNO n-4	2012 ANNO n-3	2013 ANNO n-2	2014 ANNO n-1	Totale quinden- nio	% FONDO (100% - %media)	Previsioni anno 2015 (anno n) Voce di Entrata xx rilevante ai fini dell'accantonamento al FCDE)	Importo minimo FCDE Bilancio 2015
Accertato cp	196	190	210	190	220	1006		200	
Incassato cp	180	170	140	140	200	830			
rapporto Inc/Acc	91,84%	89,47%	66,67%	73,68%	90,91%	82,50%			
metodo A1) media aritmetica su totali						82,50%	17,50%		34,99 euro
metodo A2) media aritmetica dei singoli rapporti						82,51%	17,49%		34,97 euro
metodo B) ponderazione incassi/Accertamenti	0,1	0,1	0,1	0,35	0,35				
Accertamenti per peso ponderazione	19,6	19	21	66,5	77	203,1			
Incassi per peso ponderazione	18	17	14	49	70	168,0			
rapporto Inc/Acc	91,84%	89,47%	66,67%	73,68%	90,91%	82,72%			
media aritmetica su totali						82,72%	17,28%		34,56 euro
metodo C) media ponderata dei singoli rapporti									
Ponderazione	0,1	0,1	0,1	0,35	0,35				
%incassato/accertato x peso ponderazione	9,18%	8,95%	6,67%	25,79%	31,82%				
sommatoria percentuali ponderate						82,41%	17,59%		35,19 euro

Nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi, il numeratore in ciascuno dei 5 anni presi in considerazione è dato dalla sommatoria degli incassi in conto competenza sommati agli incassi in conto residui (fermo restando il denominatore, pari al valore degli accertamenti di competenza).

Nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

- a) per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo quadriennio del quinquennio precedente e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente;
- b) per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento a i dati extracontabili dei primi quattro anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nell'esercizio precedente. Nel terzo anno di applicazione dei nuovi principi:
- c) per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo triennio del quinquennio precedente e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'ultimo biennio precedente;
- d) per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento a i dati extracontabili dei primi tre anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nel biennio precedente.

E così via negli anni successivi sino ad arrivare a regime dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria, quando il fondo crediti di dubbia esigibilità dovrà essere determinato sulla base della media, calcolata come media semplice del rapporto tra incassi in c/competenza e accertamenti in competenza nel quinquennio precedente.

Tavola 4.2 Prospetto per il calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
bilancio di previsione 2015	incCP + inc Res / acc CP	anni da prendere in esame									
bilancio di previsione 2016		incCP + inc Res / acc CP	inc CP / Acc CP	anni da prendere in esame							
bilancio di previsione 2017			incCP + inc Res / acc CP	incCP + inc Res / acc CP	incCP + inc Res / acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	anni da prendere in esame			
bilancio di previsione 2018				incCP + inc Res / acc CP	incCP + inc Res / acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	anni da prendere in esame		
bilancio di previsione 2019					incCP + inc Res / acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	inc CP / Acc CP	anni da prendere in esame	
bilancio di previsione 2020						inc CP / Acc CP	anni da prendere in esame				

Nel prospetto, la formula [inc CP / acc CP] può essere sostituita dalla formula [inc CP X + inc CP X+1 in c/residui X / acc CP X]

Il rapporto tra incassi in c/competenza e accertamenti in c/competenza può essere anche calcolato considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente:

$$\frac{\text{incassi di competenza es. X} + \text{incassi esercizio X+1 in c/residui X}}{\text{Accertamenti esercizio X}}$$

Utilizzando questo rapporto è tuttavia necessario slittare indietro di un anno il quinquennio di riferimento per il calcolo della media.

Pertanto, per l'anno n-6 si considerano gli incassi di competenza dell'anno n-6 + gli incassi effettuati nell'anno n-5 su residui provenienti dalla competenza dell'anno n-6. La sommatoria di tali incassi deve essere rapportata (secondo uno dei tre metodi già citati) agli accertamenti di competenza dell'anno n-6. L'operazione deve essere ripetuta per ciascuno degli anni successivi; per l'ultimo anno della serie, si considerano gli incassi di competenza dell'anno n-2 + gli incassi effettuati nell'anno n-1 su residui provenienti dalla competenza dell'anno n-2. Tale somma è rapportata agli accertamenti dell'anno n-2.

Il responsabile finanziario dell'Ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Per le entrate di nuova istituzione (per le quali non esiste una evidenza storica), nel primo anno la quantificazione del fondo è rimessa alla prudente valutazione degli Enti. A decorrere dall'anno successivo, la quantificazione è effettuata con il criterio generale riferito agli anni precedenti.

Come evidenziato anche nell'esempio, il fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui al punto 1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto 2).

È possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Per ciascuna tipologia di entrata, nel prospetto allegato C al bilancio di previsione (“Composizione dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità”) deve essere riportato, in colonna b “Accantonamento obbligatorio al fondo”, l’importo del fondo quantificato sulla base dei criteri sopra evidenziati.

Si sottolinea che nell’ultima colonna del prospetto, relativa alla percentuale di accantonamento, non deve essere riportata la percentuale utilizzata per il calcolo del fondo, bensì il rapporto percentuale tra il fondo accantonato e il totale delle previsioni di competenza della corrispondente tipologia di entrata.

Pertanto, se in una medesima tipologia di entrata vi sono più voci considerate distintamente per il calcolo del fondo, la percentuale di accantonamento da indicare nell’ultima colonna dell’allegato C al bilancio è pari alla quota del fondo accantonata, intesa quale somma degli accantonamenti delle singole voci che compongono la tipologia, rapportata al totale previsione della tipologia.

Tavola 4.3 Esempio per il calcolo della percentuale di accantonamento del fondo crediti dubbia esigibilità

Voce di entrata rilevante ai fini del calcolo del FCDE	% fondo (100-%media)	Previsioni anno n voce di entrata xxxx rilevante ai fini dell’accantonamento	Importo minimo fondo CDE anno n	% accantonamento da indicare nell’ultima colonna del prospetto allegato al bilancio
Xxxx	17,5%	200	35,00	
Yyyy	20,2%	150	30,30	
Totale		350	65,30	18,7% (=65,30/350)

Se l'Ente ritiene di accantonare al fondo un importo maggiore rispetto al valore minimo risultante dall'applicazione dei criteri di calcolo precedentemente illustrati, la percentuale di accantonamento deve essere determinata rapportando l'accantonamento effettivo alla previsione totale della corrispondente tipologia di entrata.

4.2 L'adeguamento del FCDE in corso di gestione

In corso di esercizio (almeno in sede di assestamento del bilancio e, in ogni caso, attraverso una variazione di bilancio di competenza del Consiglio), con riferimento al medesimo livello di analisi che è stato seguito per il punto 1), si verifica la necessità di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del livello degli stanziamenti.

Se, in corso di esercizio, gli stanziamenti delle entrate rilevanti ai fini del calcolo del FCDE sono variati, in quanto si prevedono maggiori o minori entrate di competenza, è necessario ricalcolare l'accantonamento al fondo, applicando le percentuali utilizzate in sede di bilancio di previsione alle nuove previsioni assestate e, contestualmente, adeguare lo stanziamento in spesa del fondo stesso.

Tornando all'esempio precedente, ipotizzando che l'Ente abbia adottato il primo metodo di calcolo (che porta ad una percentuale di accantonamento del 17,5%), se la previsione di entrata varia da 200 a 150 euro, la quota del fondo si riduce da 34,97 a 26,25 euro.

Se, al contrario, le previsioni di entrata aumentano da 200 a 300 euro, la quota del fondo deve essere incrementata da 34,97 a 52,50 euro.

4.3 Il calcolo del FCDE a rendiconto

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministra-

zione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

A tal fine si provvede:

b1.) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate di dubbia esigibilità, l'importo complessivo dei residui come risultanti alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 7, comma 3, del presente decreto;

b2.) a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi.

Come già visto per l'accantonamento in sede di previsione, la media può essere calcolata secondo differenti modalità:

- media semplice;
- rapporto tra sommatoria incassi in c/residui di ciascun anno, ponderati secondo differenti pesi, rispetto alla sommatoria dei residui attivi al 1° gennaio di ciascun anno egualmente ponderati;
- media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui ed i residui attivi all'inizio di ciascun anno secondo i differenti pesi.

b3.) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Per facilitare una introduzione graduale della riforma, l'importo dei residui attivi esistenti all'1/1 di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi di cui alla precedente lettera b2) può essere ridotto di una percentuale calcolata secondo il seguente rapporto: Totale Residui attivi cancellati in sede di riaccertamento straordinario dei residui, in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate ovvero in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili/Totale residui attivi risultanti dal rendiconto 2013. La

riduzione dei residui attivi iniziali da utilizzare per la verifica della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità derivante dall'applicazione di questo rapporto può essere applicata anche negli esercizi successivi al primo anno di applicazione della riforma, con riferimento alle annualità precedenti l'avvio della riforma. L'impatto sarà pertanto decrescente negli anni, sino ad azzerarsi in occasione del rendiconto del quinto esercizio successivo all'avvio a regime della riforma.

Nella tavola 4.4 si riporta un esempio di accantonamento ordinario a rendiconto (optando per la media aritmetica semplice) e di accantonamento con applicazione della riduzione sui residui attivi.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità complessivo accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi e dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo, è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile svincolare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo.

In caso di incapienza del risultato di amministrazione, l'Ente, come sopra anticipato, deve registrare un disavanzo di gestione e la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità non compresa nel risultato di amministrazione è iscritta come posta a se stante della spesa nel bilancio di previsione.

31/12/2014

Diversi	a	Stato patrimoniale fnale		XXX
Patrimonio netto			X	
Mutui e finanziamenti a m/l termine			X	
Debiti verso il personale dipendente			X	
.....			
Avanzo economico			X	

A questo punto, tutti i conti utilizzati in CEP sono chiusi e si può procedere alla redazione dello SP e del CE secondo i modelli previsti dal legislatore. L'utilizzo rigoroso del piano dei conti integrato consentirà agevolmente di rappresentare nei documenti contabili di sintesi i valori patrimoniali ed economici.

5.11 Schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico

I principali documenti di sintesi contabile che discendono naturalmente da una CEP sono lo SP e il CE⁽²¹⁾. Il primo informa sulla composizione quali-quantitativa del patrimonio di funzionamento, il secondo consente di confrontare il valore delle ricchezza consumata con quello della ricchezza prodotta ed acquisita per effetto delle operazioni di gestione e, per differenza, determinare il risultato economico dell'esercizio, cioè la variazione aumentativa o diminutiva subita dal patrimonio netto dell'ente locale⁽²²⁾.

²¹ Nel linguaggio internazionale, quando ci si riferisce alle amministrazioni pubbliche, il termine Conto Economico si traduce Operating Statement e non Profit and Loss Account, espressione riservata al documento che accoglie i costi e ricavi di competenza di un esercizio quando il riferimento è alle aziende che perseguono lo scopo del lucro.

²² Peraltro, lo SP e il CE possono offrire numerose altre informazioni mediante la determinazione di margini patrimoniali e indici di bilancio sui valori contenuti in quei documenti.

Facendo ricorso alle seguenti abbreviazioni:

Proventi e Ricavi di competenza economica dell'esercizio = PRce

Oneri e Costi di competenza economica dell'esercizio = OCce

Avanzo economico = AE

Pareggio economico = PE

Disavanzo economico = DE

Patrimonio Netto Iniziale = PNI

Patrimonio Netto Finale = PNF

al termine del periodo amministrativo, le tre possibili situazioni che possono venire a determinarsi sono di seguito schematizzate:

PRce	>	OCce	=	AE
PRce	=	OCce	=	PE
PRce	<	OCce	=	DE

Poiché il risultato economico, si ribadisce nuovamente, è la variazione che il patrimonio netto subisce per effetto delle operazioni di gestione, lo si può rappresentare anche come differenza fra PNF e PNI:

PNF	>	PNI	=	AE
PNF	=	PNI	=	PE
PNF	<	PNI	=	DE

Oggetto di rappresentazione dello SP è il cosiddetto patrimonio di funzionamento, inteso come complesso coordinato di beni e rapporti giuridici attivi e passivi valutati nell'ipotesi che l'ente sia destinato a perdurare nel tempo (ipotesi di funzionamento o *going concern*).

Il modello di SP è a sezioni contrapposte (Attivo e Passivo) e s'ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema previsto nel codice civile. Rispetto allo schema di Conto del Patrimonio ex DPR 194/96 sono state apportate significative modifiche che rendono il documento più intelligibile e ricco di informazioni.

Le voci sono raggruppate in macroclassi (contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole), classi (numeri romani), voci (numeri arabi), sottovoci (numeri arabi in sotto elenco) e articolazioni di sottovoci -“di cui” (lettere alfabetiche minuscole).

L' Attivo è costituito dai “beni e i rapporti giuridici attivi” dell’ente locale e si articola nelle seguenti macroclassi:

ATTIVO

A) Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione

B) Immobilizzazioni

C) Attivo Circolante

D) Ratei e Risconti

A titolo di esempio, si riporta di seguito la sub-classificazione prevista per la classe Immobilizzazioni materiali.

II			<u>Immobilizzazioni materiali</u>
	1		Beni demaniali
	1.1		Terreni
	1.2		Fabbricati
	1.3		Infrastrutture
	1.9		Altri beni demaniali
III	2		Altre immobilizzazioni materiali
	2.1		Terreni
		a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.2		Fabbricati
		a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.3		Impianti e macchinari
		a	<i>di cui in leasing finanziario</i>
	2.4		Attrezzature industriali e commerciali
	2.5		Mezzi di trasporto
	2.6		Macchine per ufficio e hardware

	2.7		Mobili e arredi
	2.8		Infrastrutture
	2.9		Diritti reali di godimento
	2.99		Altri beni materiali
	3		Immobilizzazioni in corso ed acconti
			Totale immobilizzazioni materiali

La distinzione caratterizzante questa sezione dello SP è quella fra Immobilizzazioni e Attivo circolante. Analogamente a quanto si potrebbe osservare con riferimento al bilancio civilistico, essa non è ispirata esclusivamente al criterio finanziario del grado di liquidità, secondo cui le attività con durata di utilizzo o scadenza di realizzo superiori all'esercizio sono inserite fra le immobilizzazioni e quelle liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente. L'attenzione, nella classificazione dell'Attivo, è anche rivolta alla natura degli elementi che lo compongono. Di conseguenza, nel classificare le voci dell'attivo di cui alle macroclassi B e C, la scelta fra l'inserimento nell'attivo circolante o in quello immobilizzato può fare piuttosto riferimento al criterio della destinazione durevole o non durevole del "bene", dettato dal legislatore civilistico: costituiscono immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nei processi di produzione e consumo, e sono parte dell'attivo circolante quelli che non presentano tale caratteristica. Le immobilizzazioni esprimono, quindi, l'esistenza di condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un periodo amministrativo. Esse sono costituite da "costi anticipati" comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del risultato economico di più periodi consecutivi. Pertanto, le immobilizzazioni sono tali non per le loro caratteristiche intrinseche, ma per la destinazione che è loro attribuita: quegli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscrivibili nella macroclasse B) Immobilizzazioni dello SP. Nell'ipotesi di cessazione della durevolezza della destinazione di un bene (ad esempio nel caso in cui l'ente locale abbia deliberato di alienare una partecipazione o un immobile), lo stesso va collocato nell'attivo circolante, con conseguenze sulla valutazione dello stesso e sul processo di ammortamento, che dovrebbe cessare.

Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali tra le immobilizzazioni è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi. Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'ente locale alla data della consegna e, rappresentati nello SP con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali (beni intangibili aventi utilità pluriennale), materiali (beni tangibili con utilità pluriennale) e finanziarie (investimenti durevoli nel capitale di rischio o di prestito di altri organismi socio-economici privati e pubblici). Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Si segnala, fra l'altro, la presenza nello schema di SP, di una voce relativa a Immobilizzazioni in corso e acconti (la componente acconti era assente nello schema del DPR 194/96). Gli acconti per la realizzazione di beni materiali accolgono, ad esempio, le somme dovute alle imprese alle quali è stato aggiudicato l'appalto di un'opera pubblica al momento in cui occorre liquidare la spesa relativa a uno stato di avanzamento lavori.

Si ricorda ancora che il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzo. Il costo delle immobilizzazioni è, infatti, ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al CE in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti individuati nel principio applicato.

I costi incrementativi del valore delle immobilizzazioni materiali (da non confondere con quelli riguardanti le manutenzioni ordinarie) devono essere capitalizzati direttamente nel conto dei beni di cui hanno aumentato l'utilità o la durata.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al CE (ad esempio, costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Si ribadisce che tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "beni soggetti a tutela", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

In caso di investimenti di miglioramento su immobili di terzi di cui l'ente locale si avvale in locazione, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto. Se le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi di cui l'ente locale si vale (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza. Nell'ipotesi in cui l'ente locale faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati si rinvia al principio applicato. L'attivo circolante si articola in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide. Diversamente da quanto indicato nello schema ex DPR 194/96, è previsto che si dia separata indicazione

degli importi dei crediti esigibili oltre l'esercizio successivo. Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono costituite da azioni e titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge.

Si osserva che il Conto di tesoreria comprende il conto "Istituto tesoriere/cassiere", nel quale, nel rispetto delle regole della Tesoreria Unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal tesoriere, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. *"In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo, al quale si versa e si preleva. È il tesoriere che gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente)".* Si ricorda nel principio applicato che ai fini dell'esposizione nello SP, "la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili.

"Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economici, intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'ente".

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

“In considerazione del “flag” attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d) e 185, comma 2, lettera i) del TUEL, la contabilità economico patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria libero da quello vincolato, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere

*1.3.4.01.01.01.002 Istituto tesoriere/cassiere per fondi vincolati
(solo enti locali).*

Nei casi previsti dall'articolo 195 del TUEL, le scritture economico-patrimoniali degli enti locali registrano l'utilizzo degli incassi vincolati come segue:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi vincolati

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse vincolate è

Istituto tesoriere per fondi vincolati a Istituto tesoriere”

Il passivo dello SP è composto dalle 5 macroclassi riportate nello schema seguente.

PASSIVO

A) Patrimonio Netto

B) Fondi per rischi ed oneri

C) Trattamento di fine rapporto

D) Debiti

E) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti

Le voci del passivo non sono classificate in base alla loro esigibilità. Si è privilegiata la natura degli elementi passivi. Il patrimonio netto dell'ente locale è costituito dalla differenza fra il valore delle attività e quello delle passività e rappresenta la ricchezza netta dell'ente, se positivo, o il deficit

patrimoniale, se negativo. Rispetto allo schema ex 194/96 si nota che il patrimonio netto include - come è naturale - anche il risultato dell'esercizio, mentre non è più distinto in netto patrimoniale (differenza fra il saldo del valore dei beni patrimoniali e i relativi debiti di finanziamento) e netto da beni demaniali (differenza fra l'ammontare dei beni demaniali ed i relativi debiti di finanziamento). Ciò è particolarmente rilevante ai fini della predisposizione del primo SP (si rinvia al principio applicato).

Il nuovo schema di SP prevede che il Patrimonio Netto si articoli in

- fondo di dotazione,
- Riserve
- Risultato economico dell'esercizio.

Le riserve, a loro volta, sono distinte in:

- da risultato economico degli esercizi precedenti,
- da capitale,
- da permessi di costruire.

Le riserve da risultato economico degli esercizi precedenti sono le cosiddette riserve di utili. Al pari del fondo di dotazione, tali riserve sono alimentate mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. Per i Comuni, costituisce incremento delle riserve la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti. L'incremento o la costituzione delle riserve di capitale, conseguono all'eventuale rilevazione delle differenze di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi nel caso in cui le rettifiche positive siano di importo superiore a quello delle rettifiche negative. Tale situazione potrebbe determinarsi all'avvio della CEP armonizzata come conseguenza dell'applicazione dei nuovi criteri di valutazione degli elementi patrimoniali (si rinvia al principio applicato). In caso di maggiori rettifiche negative, la differenza è portata a riduzione delle eventuali riserve preesistenti.

Qualora si consegua un disavanzo economico (perdita di esercizio), lo stesso deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. In altri termini, le riserve sono primariamente utilizzabili per la copertura di perdite, previa apposita delibera del consiglio. *“Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurare la copertura con i ricavi futuri”*. In tali circostanze, l'amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione, sulla copertura del disavanzo economico di esercizio.

Una specificità rispetto al Conto del patrimonio ex DPR 194/96 è costituita dall'assenza di una macroclasse destinata ai *conferimenti*, proventi pluriennali, da ripartire sui periodi di competenza. Nel nuovo schema di SP le concessioni pluriennali e i contributi agli investimenti sono inclusi nella macroclasse E) e comprendono la quota non di competenza dell'esercizio rilevata tra i ricavi nel corso dell'esercizio in cui il relativo credito è stato accertato, e sospesa alla fine dell'esercizio. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) d'importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato dal contributo all'investimento.

Lo schema di Conto del patrimonio ex DPR 194/96, al contrario, non prevedeva una macroclasse per i Fondi per rischi ed oneri né per il Trattamento di fine rapporto. L'attenzione alla situazione economico-finanziaria sostanziale di un ente locale non può, tuttavia, prescindere dalla considerazione delle passività potenziali e delle passività certe generate dalla sua gestione. È quindi importante la presenza di specifiche macroclassi nel nuovo schema. Opportunamente il principio applicato specifica che la voce “per trattamento di quiescenza” prevista nella macroclasse Fondi per rischi ed oneri accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio: i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente; i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali,

interaziendali o collettivi per il personale dipendente; i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Tali fondi sono certi nell'esistenza ed indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza. Si rimanda al principio applicato per una puntuale disanima dei possibili fondi rischi e spese futuri.

I debiti comprendono i debiti da finanziamento, verso i fornitori, acconti, debiti per trasferimenti e contributi, altri debiti. La sub-classificazione dei debiti è quindi diversa, più dettagliata e più chiara rispetto a quella dello schema precedentemente adottato. È previsto (diversamente da quanto indicato nello schema ex DPR 194/96) che si dia separata indicazione degli importi dei debiti esigibili oltre l'esercizio successivo. La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

In calce allo SP sono evidenziati i "conti d'ordine". Anche in tal caso, si osservano un maggiore dettaglio e un'accresciuta intelligibilità rispetto allo schema ex DPR 194/96. I conti d'ordine servono ad arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente locale in quanto consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in CEP.

I conti d'ordine suddivisi nella consueta triplice classificazione (rischi, impegni, beni di terzi) registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario che è distinto ed indipendente dalla CEP. In merito alla possibile confusione fra conti d'ordine e partite di giro, così si esprime il principio applicato *"I conti d'ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori*

dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l'ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti. Si noti che l'ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti "compiuti" che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale". Si ricorda, infine, che il versamento di depositi cauzionali determina il sorgere di un credito diverso a seguito di un'uscita di denaro (fatto permutativo). Si tratta di un fatto di gestione esterna del tutto compiuto che si registra in CEP e non nei conti d'ordine.

Il CE evidenzia, secondo il principio di competenza economica, i componenti positivi e negativi della gestione dell'ente. Se la SP "fotografa" la situazione patrimoniale e finanziaria all'inizio e alla fine del periodo amministrativo, il CE consente invece di cogliere la gestione nel suo divenire, approfondendo le ragioni economiche che hanno determinato la variazione subita dal patrimonio netto dell'ente locale.

La modalità di presentazione dei valori iscritti nel CE è la forma "scalare", ormai largamente preferita rispetto a quella più tradizionale "a sezioni contrapposte", in quanto la si ritiene maggiormente informativa.

In particolare, un siffatto schema di CE consente al lettore di seguire la formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso un'opportuna stratificazione dei ricavi/proventi e dei costi/oneri in modo tale che si possano individuare risultati economici intermedi i quali, se correttamente determinati ed analizzati, consentono di formulare considerazioni ulteriori e significative sullo "stato di salute economico" dell'ente locale rispetto a quanto potrebbe consentire la sola determinazione dell'avanzo economico o della perdita⁽²³⁾. La struttura scalare consente una

²³ I "risultati economici intermedi" sono indispensabili per le analisi di bilancio.

comprensione delle modalità di formazione del risultato economico, pur mantenendo intatta la visione unitaria della gestione; essa si dovrebbe prestare all'apprezzamento del contributo delle diverse aree gestionali alla formazione del risultato economico dell'esercizio e dovrebbe, quindi, evidenziare dove si originano le "cause" della variazione subita dal patrimonio netto. I componenti economici positivi e negativi sono raggruppati secondo la loro natura, cioè secondo la causa che li ha provocati⁽²⁴⁾. Lo schema di CE espone, oltre al risultato economico dell'esercizio, anche alcuni risultati intermedi (risultato della gestione, risultato della gestione finanziaria, il saldo delle rettifiche di valore delle attività finanziarie, il risultato della gestione straordinaria). Le cinque macroclassi dello schema di CE, contraddistinte da lettere maiuscole, sono riportate nello schema seguente.

Conto Economico	
A) Componenti positivi della gestione	
B) Componenti negativi della gestione	
<i>Differenza fra componenti positivi e negativi della gestione</i>	
C) Proventi ed oneri finanziari	
<i>Totale proventi ed oneri finanziari</i>	
D) Rettifiche di valore delle attività finanziarie	
<i>Totale rettifiche</i>	
E) Proventi ed oneri straordinari	
<i>Totale proventi ed oneri straordinari</i>	
Risultato prima delle imposte (A-B+C+D+E)	
<i>Imposte</i>	
Risultato dell'esercizio	

²⁴ La scelta della classificazione "per natura" si pone in linea con quella già compiuta con riguardo al CE regolato dal codice civile. Tale opzione è certamente da preferire alla classificazione "per destinazione" che richiede determinazioni computistiche piuttosto complesse ed alto grado di soggettività, dovendosi considerare che alcuni fattori produttivi sono comuni a più di un'area funzionale. La classificazione per destinazione può recuperarsi nei conti economici dettagliati per centri di costo.

Ogni macroclasse è articolata in voci (contrassegnate da numeri arabi). Alcune delle voci sono suddivise in sottovoci (contrassegnate da lettere minuscole).

A puro titolo di esempio, la macroclasse A è articolata come segue:

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	
1	Proventi da tributi
2	Proventi da fondi perequativi
3	Proventi da trasferimenti e contributi
	a <i>Proventi da trasferimenti correnti</i>
	b <i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>
	c <i>Contributi agli investimenti</i>
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
	a <i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>
	b <i>Ricavi della vendita di beni</i>
	c <i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
8	Altri ricavi e proventi diversi
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	

Diversamente dallo schema ex DPR 194/96 non è esposto il risultato della gestione operativa (Risultato della gestione +/- Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate). Conseguentemente, la macroclasse proventi e oneri da aziende speciali e partecipate (contrassegnata dalla lettera C nel precedente schema) scompare mentre le sue componenti sono opportunamente distribuite in altre macroclassi. Più specificatamente, i proventi da partecipazioni sono ora collocati nella macroclasse C (Proventi e oneri Finanziari) con opportuna distinzione fra proventi da partecipazioni da società controllate, partecipate, altri soggetti. I trasferimenti sono collo-

cati fra i componenti negativi della gestione o straordinari a seconda della destinazione degli stessi.

La macroclasse “Componenti positivi della gestione” include sia i proventi di competenza economica dell’esercizio che l’ente locale percepisce a fronte dello svolgimento di operazioni non di mercato (proventi da tributi, da fondi perequativi, da trasferimenti, ecc.) sia ricavi di competenza economica che l’ente locale introita a fronte di operazioni di mercato (ricavi dalle vendite). Accanto a queste voci, la macroclasse espone anche valori che non sono generati da scambi od operazioni svolte con terze economie, ma da processi valutativi: variazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, variazione dei lavori in corso su ordinazione e incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

Analogamente a quanto previsto dal legislatore civilistico, i proventi/ricavi sono rettificati/ integrati dalla variazione subita dalle rimanenze di quei beni che già hanno subito processi di trasformazione (“prodotti in corso di lavorazione”), mentre fra i componenti negativi della gestione (macroclasse B) saranno inserite solo le variazioni delle rimanenze di materie prime e beni di consumo (beni che ancora devono subire processi di trasformazione e/o consumo)²⁵. Gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni inseriti nella macroclasse A, invece, rettificano indirettamente i costi sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni contenuti nella macroclasse B.

I componenti negativi della gestione includono tutti i costi di competenza dell’esercizio relativi allo svolgimento diretto dell’attività di produzione ed erogazione, che rientra nelle finalità istituzionali dell’ente locale. È nella macroclasse B che vanno collocati gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri, ai fondi di ammortamento e le svalutazioni, voci che (salvo gli ammortamenti) non erano previste nello schema di CE ex DPR 194/96

²⁵ Si osservi, però, che la macroclasse A del CE di cui al codice civile è intitolata al “valore della produzione”.

la qual cosa spiegava la mancanza di una macroclasse accesa a tali fondi nel passivo dell'allora Conto del patrimonio. L'unico accantonamento previsto dallo schema di CE ex D.P.R. 194/96 era quello per svalutazione crediti, iscritto fra i componenti straordinari del risultato economico.

Il risultato della gestione rappresenta quella parte del risultato economico generata dall'attività caratteristica di produzione ed erogazione svolta direttamente dall'ente locale, globalmente intesa. Sono escluse la gestione delle partecipazioni, delle disponibilità liquide e dei finanziamenti, oltre a quella straordinaria.

Si noti che il risultato della gestione è prodotto dalla correlazione fra componenti positivi e negativi del risultato economico riconducibile a tale area gestionale, fra cui proventi che non misurano il valore dei beni e servizi prodotti e scambiati, ma semplicemente risultano dalla potestà di imposizione tributaria e "sanzonatoria" degli enti o da trasferimenti da altri livelli di governo. Non si può, quindi, pensare a un risultato di gestione positivo come a un indicatore della capacità dell'ente di produrre ricchezza attraverso la propria gestione operativa, quanto della sua capacità di mantenere un equilibrio fra componenti negativi e positivi nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, attraverso la prestazione diretta ed indiretta di servizi. La macroclasse C espone sia i proventi che gli oneri finanziari. La macroclasse D, così come nello schema di CE disciplinato nel codice civile, riguarda le rivalutazioni e svalutazioni delle attività finanziarie e consente di isolare gli effetti economici di processi valutativi ovvero di stime di natura economica da porre in essere nel pieno rispetto dei criteri di valutazione dettati dal principio applicato. Si pensi, a titolo di esempio, alle rivalutazioni e svalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni e di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni. La macroclasse E (proventi e oneri straordinari) individua il contributo di componenti straordinari alla formazione del risultato di periodo. Si tratta, in particolare, di trasferimenti in conto capitale, plusvalenze e minusvalenze da alienazione (lo schema di CE sembra sottintendere che esse ab-

biano sempre natura straordinaria), sopravvenienze e insussistenze, altri oneri straordinari.

Dedotte le imposte (IRAP) dalla somma algebrica dei risultati particolari sopra richiamati, si ottiene il risultato economico dell'esercizio, ovvero si esprime la variazione subita dal patrimonio di funzionamento dell'ente locale per effetto della gestione.

L'ente locale evidentemente, non persegue l'obiettivo di un risultato economico positivo ma, nel medio periodo, ricerca piuttosto un equilibrio fra componenti positivi e negativi del risultato. La valutazione della performance economica di un ente locale, infatti, non dovrebbe mai essere riferita solo al breve termine e dovrebbe avere come punto di riferimento valutativo il concetto di equità intergenerazionale. In termini semplificati, l'espressione richiamata significa che i contribuenti di ogni generazione non dovrebbero consumare più risorse di quante ne hanno fornite così da lasciare alle generazioni future, almeno integro nel suo valore, il patrimonio pubblico che è stato strumento per la soddisfazione dei propri bisogni e potrà continuare ad esserlo in futuro. In particolare, assume specifico rilievo la circostanza che siano appalesati non soltanto i costi relativi al consumo dei beni a fecondità semplice e dei servizi, cioè delle risorse impiegate per garantire il "normale funzionamento" dell'ente locale, ma anche le potenzialità di servizio cedute dai beni a lento rigiro di cui dovrà curarsi la reintegrazione. Pertanto, la copertura di tutti i costi connessi al consumo delle risorse pubbliche impiegate per soddisfare i bisogni collettivi, in ogni singolo anno e comunque in un numero di anni pari a quello di una generazione, deve essere garantita dai proventi/ricavi di competenza del medesimo arco di tempo e non deve essere rinviata a carico dei futuri contribuenti. È appena il caso di sottolineare che non è indifferente, nel giudicare i risultati economico-patrimoniali, riferirsi ad un solo periodo amministrativo piuttosto che ad un arco di tempo pluriennale pari a quello di una generazione. I vantaggi e gli svantaggi di ciascuna opzione sono facilmente intuibili tanto che, probabilmente, è indispensabile integrare le due prospettive di breve e medio-lungo periodo; infatti, da un lato, occorre riconoscere la necessità di "fare i conti" ad

intervalli di tempo sufficientemente brevi per acquisire informazioni utili ad apprezzare i risultati effettivi da confrontare con quelli attesi al fine di adottare decisioni tendenti all'efficace ed efficiente impiego delle risorse disponibili, ma, dall'altro, è noto che gli effetti dell'operare pubblico, spesso, abbisognano di archi di tempo anche lunghi per potersi manifestare compiutamente.

5.12 La riapertura delle scritture

È del tutto intuitivo che la riapertura dei conti segue un procedimento inverso rispetto alla chiusura e non può che riguardare i conti accesi agli elementi attivi, passivi e al patrimonio netto. Il patrimonio è il futuro dell'ente locale, così come di qualsivoglia organismo socio-economico.

Le scritture sono quindi

Diversi	a	Stato patrimoniale Iniziale		XXX
Mezzi di trasporto terrestri			X	
Terreni demaniali			X	
Crediti da compartecipazione tributi			X	
.....			

e

Stato patrimoniale iniziale	a	Diversi		XXX
	a	Patrimonio netto	X	
	a	Mutui e finanziamenti a m/l termine	X	
	a	Debiti verso il personale dipendente	X	
	a	

Per solito, al momento della riapertura delle scritture, si epilogano le rimanenze iniziali di magazzino al conto variazione delle rimanenze, i risconti attivi e passivi ai conti accesi ai costi e ricavi interessati e si chiudono i conti ratei attivi e passivi. Il conto Fornitori per fatture da ricevere è stornato al momento dell'effettivo ricevimento delle fatture dai fornitori.

Riprendendo l'esempio dei risconti passivi su "Consulenze" si avrà:

Risconto passivo	
Dare	Avere
3.000	3.000*

Consulenze	
Dare	Avere
	3.000

* valore alla riapertura delle scritture

iFEL Fondazione ANCI

**Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale**

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: info@fondazioneifel.it

www.fondazioneifel.it

