



Fondazione ANCI

L'armonizzazione dei sistemi contabili

Verso l'attuazione
della riforma

The lower half of the cover features a green background with a pattern of overlapping circles in a lighter shade of green.

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 reinscrizione 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:

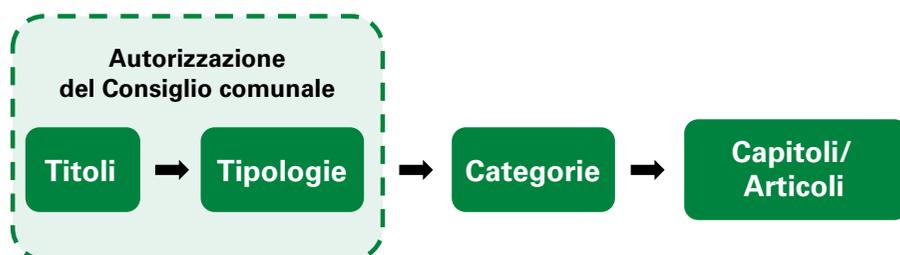
- nuovi schemi di bilancio (articolo 11, decreto legislativo n. 118 del 2011)
- piano finanziario dei conti a livello IV (articolo 4, decreto legislativo n. 118 del 2011).

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).

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		Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.001
E	V		Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.002
E	IV		Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000
E	V		Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001
E	V		Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002
E	IV		Imposta comunale sugli immobili (ICI)	E.1.01.01.08.000
E	V		Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001
E	V		Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002
E	IV		Adizionale comunale IRPEF	E.1.01.01.16.000
E	V		Adizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001
E	V		Adizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002
E	IV		Adizionale regionale IRPEF non sanità	E.1.01.01.17.000
E	V		Adizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.17.001
E	V		Adizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.17.002
E	IV		Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità	E.1.01.01.20.000
E	V		Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.20.001
E	V		Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non Sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.20.002
E	IV		Imposta sulle assicurazioni	E.1.01.01.23.000
E	V		Imposta sulle assicurazioni riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.23.001
E	V		Imposta sulle assicurazioni riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.23.002

Il Titolo 2 Trasferimenti correnti ha un'analoga articolazione

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

TITOLI

TIPOLOGIE

CATEGORIE

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

		TITOLI	
E	I	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	E.3.00.00.00.000
E	II	<i>Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	E.3.01.00.00.000
E	III	Vendita di beni	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 analogia articolazione

Figura 1.5 Piano dei conti finanziario. Spese. Stralcio

U	I	SPESE CORRENTI		U.1.00.00.00.000
U	II	Redditi da lavoro dipendente	TITOLI	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		U.1.01.01.01.002
U	V	Straordinario per il personale a tempo indeterminato	CAPITOLO/ART	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 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

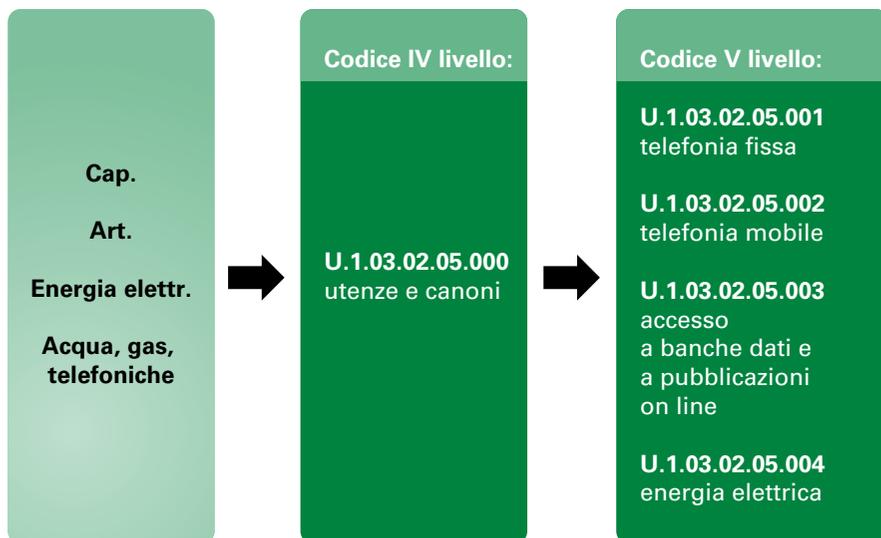


Tavola 1.10 Piano dei conti finanziario. Esempio codifica voci di spesa

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 finanziario⁵.

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)						
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;"></td> <td style="width: 30%; text-align: center;">1.1.1.01.03.001</td> <td style="width: 40%;">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</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1.1.1.01.03.002</td> <td>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</td> </tr> </table>		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
	1.1.1.01.03.001	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						
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;"></td> <td style="width: 30%; text-align: center;">1.1.1.01.06.001</td> <td style="width: 40%;">Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1.1.1.01.06.002</td> <td>Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo</td> </tr> </table>		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
	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					

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

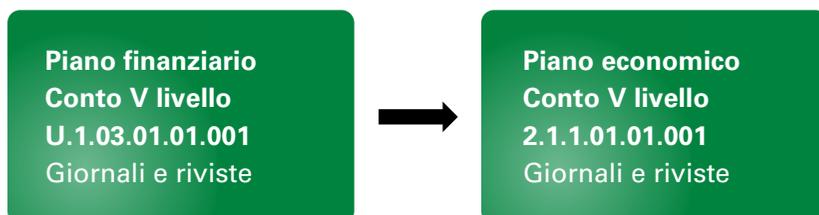


Tavola 1.15 Piano dei conti finanziario. Articolazione Titolo II Uscite per livelli

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 delinearsi

per gli anni a venire, né - tanto meno - ingessare i percorsi della gestione a venire in schemi dettagliati e immodificabili. 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 prospettiche 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 scoordinato. 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 esplicitivi 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 luglio³⁾, 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.

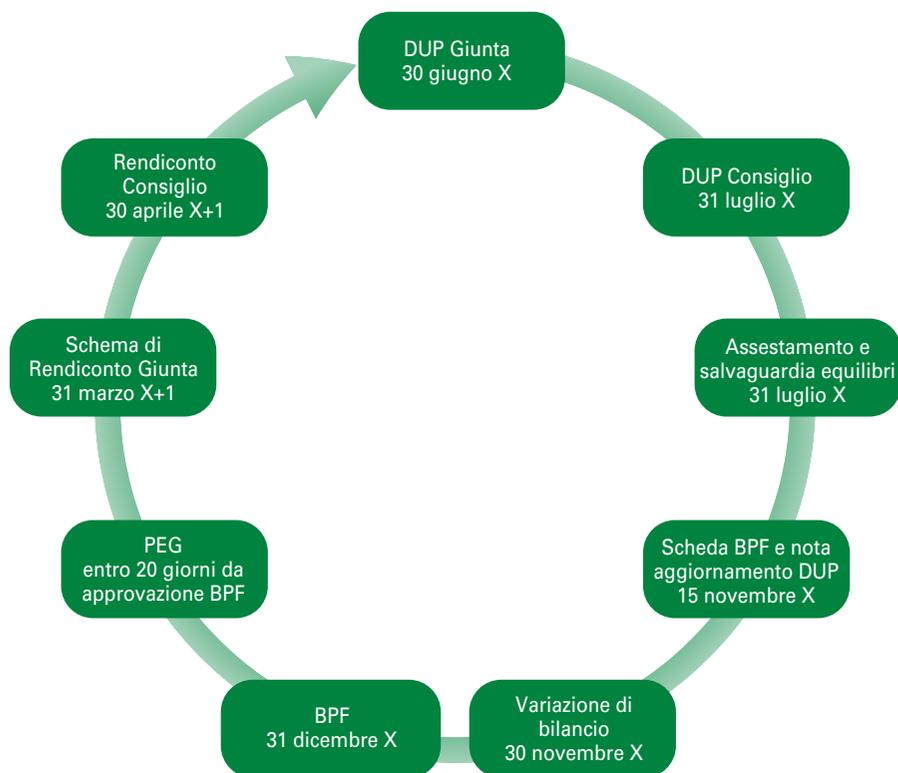
grammi ed eventuali progetti ed essere rilevati, essenzialmente, con il bilancio di mandato. I secondi (risultati di breve termine) espressi in termini di efficienza, efficacia, qualità, soddisfazione dell'utenza ed equità, saranno oggetto delle tecniche del controllo di gestione.

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.

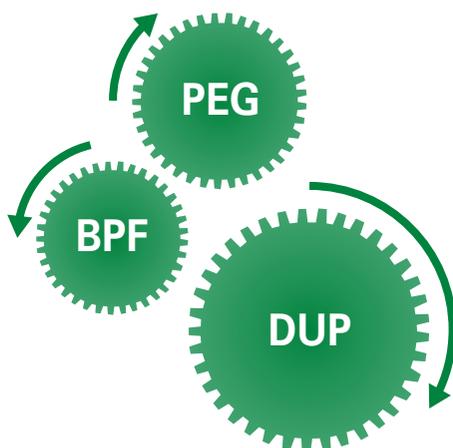
Il DUP ha carattere generale, funge da guida strategica ed operativa dell'Amministrazione e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative. Per svolgere in modo efficace la sua funzione, il DUP deve essere predisposto in modo attento e rigoroso, 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.

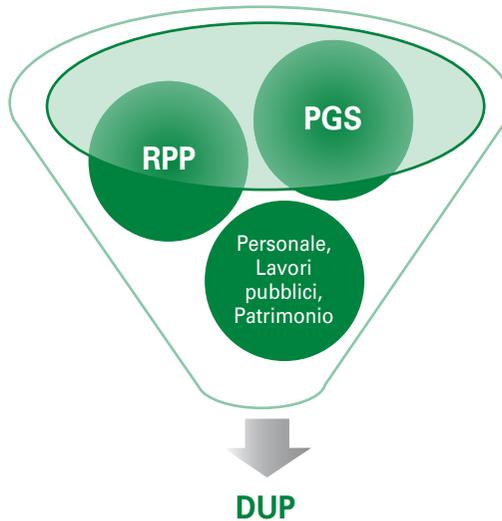
Figura 2.2 DUP, BPF e PEG



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



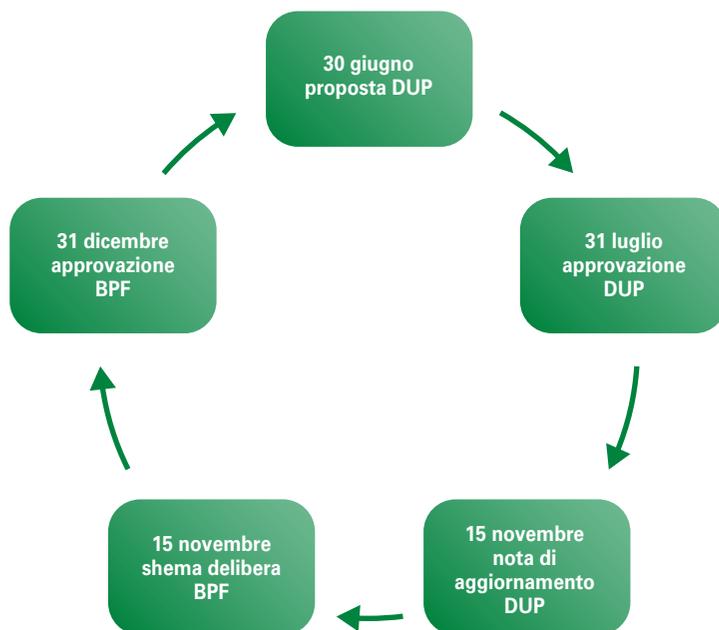
Il DUP sviluppa e concretizza le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato presentate al Consiglio dal Sindaco ai sensi dell'articolo 46, comma 3 del TUEL. Di fatto, "le linee programmatiche" dovrebbero restare l'unico documento di indirizzo strategico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

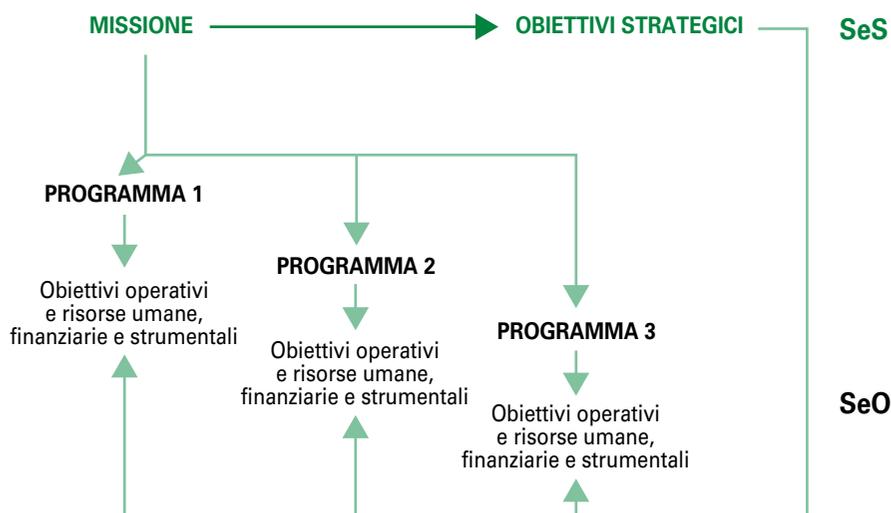
La SeO, di conseguenza, guida e vincola i processi di redazione del BPF

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 rinviemo 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 servizi⁴.

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.

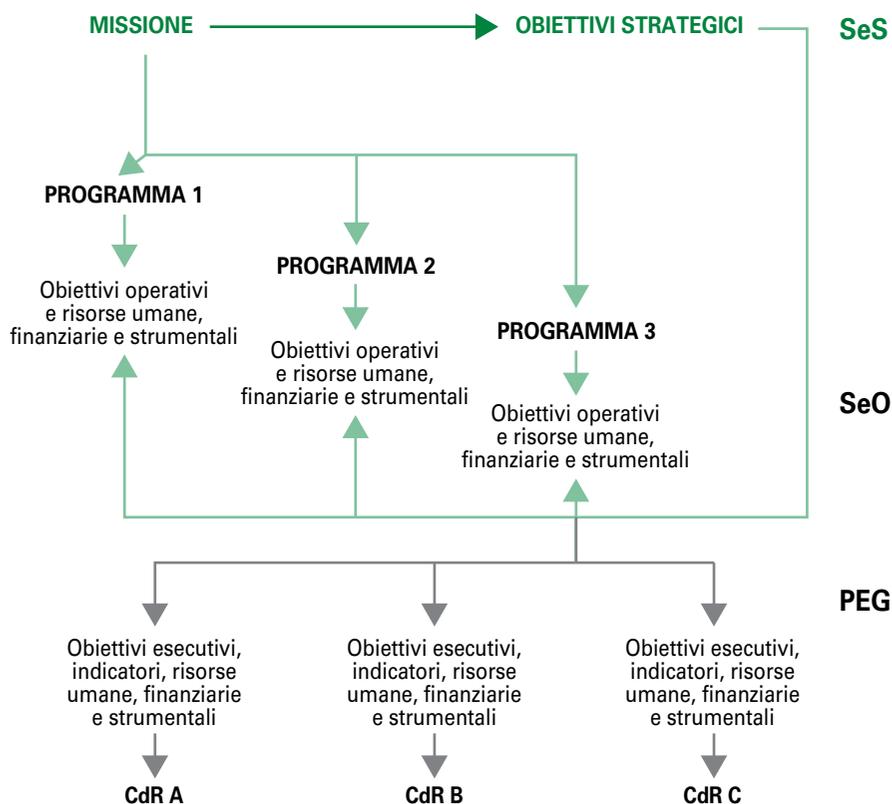
Il PEG, inoltre, deve assicurare un collegamento con la struttura organizzativa dell'ente e con l'articolazione della spesa per programmi.

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, espresse 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	31/12/201 (*)	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'integrità²⁾, 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'ente³⁾ 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-

servizio 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. E' 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.

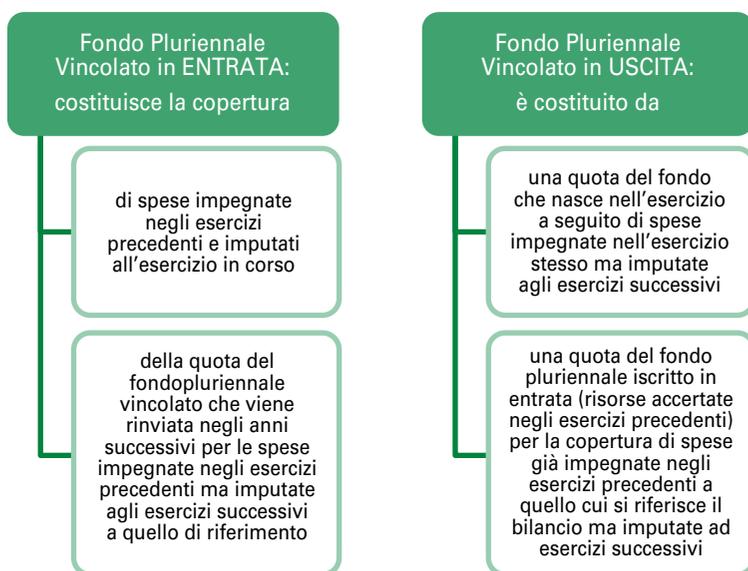
Avendo riguardo agli stanziamenti di spesa:

- 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

Tavola 3.3 Quadro Spesa						
Titolo	Denominazione	Residui presunti al termine dell'Esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio	Previsioni definitive dell'anno precedente quello cui si riferisce il bilancio	Previsioni		
				Dell'anno cui si riferisce il bilancio	Previsioni Anno 2015	Previsioni Anno 2016
Missione 4	Programma 2					
	Altri ordini di istruzione non universitaria					
Titolo 1	Spese correnti		Previsione di competenza			
			Di cui già impegnato			
			Di cui fondo pluriennale vincolato			
			Previsione di cassa			
Titolo 2	Spese in conto capitale		Previsione di competenza	1000	800	350
			Di cui già impegnato			
			Di cui fondo pluriennale vincolato	800	350	0
			Previsione di cassa	200	Xxx	Xxx

Dalla rappresentazione del quadro della spesa del bilancio di previsione, si nota come:

- la previsione di competenza della spesa comprenda anche la previsione del fondo pluriennale vincolato il cui importo è separatamente indicato;
- i singoli fondi pluriennali vincolati sono imputati alla missione e al programma cui si riferisce la spesa.

Più in generale, dall'analisi del quadro entrate e del quadro spese del bilancio di previsione, attraverso il fondo pluriennale vincolato si ha immediata contezza della discrasia temporale esistente tra l'acquisizione delle risorse vincolate e la realizzazione dell'opera. In questo modo il Consiglio, sin dal momento della programmazione, in sede di approvazione del bilancio di previsione, esercita un effettivo controllo sui tempi di attuazione previsti per l'esecuzione delle decisioni di spesa.

Per questo è essenziale che ad ogni investimento del programma triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale⁽⁵⁾ corrisponda un cronoprogramma dell'opera sulla base del quale inserire gli stanziamenti inerenti la spesa e lo sviluppo del fondo pluriennale vincolato.

Se nel corso dell'esercizio il cronoprogramma subisce modifiche e l'esigibilità dei SAL è diversa da quanto inizialmente programmato, l'ente adotterà le necessarie variazioni al bilancio triennale, che interessando più anni, riguarderanno la diversa ripartizione della spesa tra i capitoli intestati al fondo pluriennale vincolato e le quote esigibili della spesa stessa, variando anche il fondo pluriennale vincolato in entrata degli anni successivi.

Laddove non sia possibile prevedere motivatamente l'esigibilità della spesa, il principio applicato al punto 5.4 prevede comunque che l'inse-

⁵ Si ricorda che, in base al principio della programmazione, è previsto l'inserimento dell'elenco annuale delle opere pubbliche nella seconda parte della sezione operativa del DUP.

rimento dello stanziamento dell'opera nell'anno in cui è previsto l'avvio dell'investimento comprenda il fondo pluriennale vincolato.

In questo caso, l'importo del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio corrisponde a quello dello stanziamento, ma non viene ripreso in entrata nel bilancio dell'esercizio successivo. E' richiesto che le cause per le quali non è stato possibile porre in essere la programmazione necessaria per definire il cronoprogramma dell'opera siano dettagliatamente motivate nella nota integrativa.

Quando, nel corso dell'esercizio, verrà definito il cronoprogramma, si apporteranno le necessarie variazioni al bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale vincolato in entrata e in uscita negli esercizi di competenza.

Nel corso della gestione, nel momento in cui viene accertata l'entrata destinata al finanziamento dell'opera, il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile: è possibile, quindi, procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo).

Cosa succede se, nonostante l'entrata vincolata sia stata accertata, non è sorta l'obbligazione giuridica da cui discende la registrazione dell'impegno di spesa e la sua imputazione secondo scadenza? Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria non lascia adito a dubbi: nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione come quota vincolata o destinata, secondo la natura delle entrate poste a copertura della spesa.

Unica eccezione riguarda i quadri economici delle spese di investimento,

i quali possono essere finanziati dal fondo pluriennale vincolato, anche in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate per alcune o per tutte le voci del quadro economico solo se ricorre almeno una delle due condizioni:

- 1) l'intervenuta approvazione del progetto di investimento, a prescindere dall'avvio delle procedure di affidamento dei lavori, se alcune spese del quadro economico sono già state impegnate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, ancorché relativi solo ad alcune spese del quadro economico progettuale, escluse le spese di progettazione. Tale ipotesi consente l'attivazione del fondo in presenza di impegni assunti con riferimento al quadro economico progettuale che evidenziano l'inequivocabile volontà dell'ente di attivare le procedure di affidamento dei lavori. Il sostenimento delle sole spese di progettazione non fornisce adeguate certezze sull'avvio dell'investimento e sul successivo affidamento dei lavori: a fine anno le entrate vincolate acquisite confluiscono nell'avanzo vincolato o destinato.
- 2) l'indizione delle procedure di gara attivate ai sensi dell'art. 53, comma 2, del D.lgs. 163/2006. Questo consente di poter iscrivere il fondo pluriennale vincolato a seguito dell'avvio delle procedure di affidamento riguardanti l'opera, anche se le spese del quadro economico non sono ancora impegnate. Per procedure di gara attivate si intende anche la semplice indizione formale del procedimento ad evidenza pubblica, quindi la pubblicazione del bando (se trattasi di procedura aperta) o l'invito a presentare offerta (se trattasi di procedura negoziata o ristretta). In assenza di aggiudicazione definitiva entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato o destinato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

È utile a questo punto sottolineare due aspetti particolari introdotti dal principio applicato della contabilità finanziaria, che garantiscono flessibilità nella gestione delle opere pubbliche:

- le quote vincolate del risultato di amministrazione sono immediatamente applicabili al bilancio dell'esercizio successivo;
- nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, previa adozione di una delibera di variazione del bilancio provvisorio da parte della Giunta che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Sulla base di quanto appena esposto, anche se a fine anno il fondo pluriennale vincolato non è stato costituito e l'entrata vincolata acquisita per il finanziamento degli investimenti è confluita nell'avanzo vincolato, si può immediatamente applicare l'avanzo vincolato al bilancio approvato dell'esercizio successivo. Se si è in esercizio provvisorio, l'applicazione dell'avanzo vincolato può avvenire solo ed esclusivamente per evitare il danno che deriverebbe all'ente se non si attuasse la decisione di investimento e nei limiti sopra esposti.

Come non è conforme al principio applicato concernente la contabilità finanziaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridiche passive perfezionate (impegni) pur avendo accertato e imputato le relative entrate vincolate, allo stesso modo non risulta corretto, perché sarebbe superfluo, costituire il fondo in presenza di entrate vincolate destinate a dare copertura a spese impegnate e imputate allo stesso esercizio in cui è accertata e imputata l'entrata.

Se la copertura finanziaria dell'opera che, si ricorda, deve essere sempre acquisita prima di dar corso agli investimenti, fosse costituita da contributi a rendicontazione, potrebbe non essere necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato in quanto l'acquisizione dei mezzi finanziari potrebbe avere la stessa scansione temporale dell'impiego degli stessi. Il contributo a rendicontazione è un'erogazione effettuata a favore dell'ente in assenza di controprestazione, previa acquisizione della rendicontazione delle spese sostenute. Per allineare le rilevazioni contabili tra l'ente

che eroga il contributo e l'amministrazione beneficiaria, il principio applicato prevede che l'accertamento dell'entrata sia fatto sulla base della deliberazione di concessione del contributo che, per espressa previsione del legislatore delegato, costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata anche se condizionata alla realizzazione della spesa: l'adozione di tale atto, pertanto, fa nascere l'obbligo della registrazione dell'impegno da parte dell'amministrazione concedente e l'obbligo della registrazione dell'accertamento da parte dell'ente beneficiario.

L'imputazione dell'accertamento avviene seguendo la scansione temporale dell'imputazione del relativo impegno effettuato dall'ente erogante che, in base alle intese intercorse, avrà in precedenza acquisito, oltre al progetto dell'opera, anche il relativo cronoprogramma.

Se nel corso della gestione l'andamento dei lavori dovesse risultare diverso dal cronoprogramma inizialmente posto a base delle rilevazioni finanziarie, l'ente beneficiario è tenuto a darne immediata comunicazione all'amministrazione concedente: entrambi gli enti hanno l'onere di apportare le necessarie variazioni al bilancio di previsione al fine di allineare gli stanziamenti inizialmente previsti all'esigibilità degli stati avanzamento lavori.

La successiva presentazione del rendiconto delle somme spese nell'esercizio consente all'ente beneficiario di mantenere nella parte entrata del bilancio il contributo a rendicontazione di ammontare pari agli stati di avanzamento lavori maturati e rendicontati.

Mentre nell'ordinamento contabile previgente il contributo erogato e la relativa spesa vincolata venivano gestiti a residui, ora la necessità di far emergere dal sistema bilancio solo i crediti e i debiti effettivi obbliga gli enti ad imputare l'obbligazione all'atto della sua scadenza che, nel caso in esame, è dettata:

- a) dal cronoprogramma, in fase di predisposizione del bilancio di previsione,
- b) dai successivi stati di avanzamento lavori nel corso della gestione, in tal modo evitando anticipi di risorse proprie.

Il principio applicato prevede infine la possibilità che ad erogare il contributo a rendicontazione sia un'amministrazione che non applica la con-

tabilità armonizzata. L'obbligazione giuridica sorge all'atto della comunicazione formale della concessione del contributo, mentre l'imputazione dell'entrata è operata avendo riguardo agli esercizi in cui l'ente beneficiario prevede di impegnare la spesa cui il contributo è destinato e, quindi, sulla base del cronoprogramma, in quanto il diritto a riscuotere il contributo sorge a seguito della realizzazione della spesa e sua rendicontazione.

Per completezza della trattazione, si riportano di seguito gli schemi del bilancio di previsione riguardanti il prospetto del fondo pluriennale vincolato, compilato per ognuna delle annualità oggetto della programmazione triennale, con riferimento all'esempio precedente (Tavv. 3.4-3.6). In esso vengono indicate le spese finanziate dal fondo pluriennale, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziata nell'esercizio e destinate alla realizzazione di investimenti già definiti e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione.

Tavola 3.4 Composizione per Missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2015

	Fondo pluriennale vincolato al 31-dic-14	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate al 2015	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2014, non destinata ad essere utilizzata nel 2015 e rinviata al 2016 successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio 2015, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi:				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015
				2016	2017	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
MISSIONI E PROGRAMMI	(a)	(b)	(c) = (a) - (b)	(d)	(e)	(f)	(g)	
4 MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio								
1 Programma 1								
2 Programma 2 Altri ordini di istruzione non universitaria	0	0	0	450	350	0	0	800
3 ...								
TOTALE MISSIONE 4	0	0	0	450	350	0	0	800

Tavola 3.5 Composizione per Missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2016							
MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31-dic-15	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate al 2016	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2015, non destinata ad essere utilizzata nel 2016 e rinviata al 2017 successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio 2016, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi:			Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2016
				2017	2018	Anni successivi	
4	MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio						
1	Programma 1						
2	Programma 2 Altri ordini di istruzione non universitaria	450,00	350,00	0	0	0	350
3	...						
	TOTALE MISSIONE 4	450,00	350,00	0	0	0	0

La previsione di una nuova opera nel 2016 con imputazione al 2017 e al 2018 trova rappresentazione in questa parte dello schema

Tavola 3.6 Composizione per Missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2017

	Fondo pluriennale vincolato al 31-dic-16	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate al 2017	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2016, non destinata ad essere utilizzata nel 2017 e rinviata al 2018 successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio 2017, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi:				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2017
				2018	2019	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
MISSIONI E PROGRAMMI	(a)	(b)	(c) = (a) - (b)	(d)	(e)	(f)	(g)	
4 MISSIONE 4 – Istruzione e diritto allo studio								
1 Programma 1								
2 Programma 2 Altri ordini di istruzione non universitaria	350,00	350,00	0,00	0	0	0	0	0
3 ...								
TOTALE MISSIONE 4	350,00	350,00	0,00	0	0	0	0	0

Il fondo pluriennale vincolato applicato alle spese per il personale

Il criterio della competenza finanziaria potenziata applicato alla rilevazione contabile delle spese del personale prevede che il tabellare che viene corrisposto nelle dodici mensilità dell'anno sia impegnato ed imputato tutto nell'anno di riferimento: pertanto l'impegno per il trattamento fisso e continuativo è effettuato, per l'intero importo, automaticamente, all'inizio di ogni esercizio.

L'impegno relativo ai rinnovi contrattuali, differentemente da quanto accade adesso, non può più essere gestito a residui, in quanto negli anni precedenti il rinnovo non si è ancora perfezionata l'obbligazione giuridica né tantomeno è venuta a scadenza. Ne deriva che i nuovi e maggiori oneri derivanti dal rinnovo del contratto collettivo nazionale sono impegnati solo a seguito della firma del contratto, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici.

Per evitare che la mancata previsione di spesa nei bilanci precedenti il rinnovo contrattuale sia causa di squilibrio finanziario nell'anno in cui avviene il rinnovo o, comunque, crei difficoltà nel reperimento delle risorse per il finanziamento dello stesso, il principio contabile applicato auspica che l'ente, prudentemente, accantoni ogni anno le risorse necessarie, attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti e che confluiscono nel risultato di amministrazione in caso di mancata sottoscrizione del contratto.

Per ciò che concerne le componenti accessorie del trattamento economico, la rilevazione contabile dell'impegno, connessa con il sorgere dell'obbligazione giuridica perfezionata, avviene nell'anno in cui è stato firmato il contratto collettivo decentrato, momento a decorrere dal quale viene formalizzato l'iter procedurale seguito per la determinazione delle componenti del salario accessorio giungendo così alla quantificazione delle stesse. Pertanto alla firma del contratto integrativo con le organizzazioni

sindacali si rileva l'impegno relativo al salario accessorio, con imputazione nell'anno in cui diverrà esigibile.

Se a fine anno il contratto integrativo non è stato firmato, non si è perfezionata l'obbligazione giuridica e, conseguentemente, l'importo del fondo relativo al trattamento accessorio così come determinato dalla deliberazione di costituzione dello stesso, determina un vincolo sull'avanzo di pari importo che sarà applicato alla gestione corrente solo nell'anno in cui avverrà la formale sottoscrizione del contratto collettivo decentrato. A fine anno potrebbe non essere stata materialmente adottata neanche la delibera di costituzione del fondo: in tal caso l'importo che confluisce nell'avanzo è quello che si ottiene applicando le disposizioni previste da legge.

Figura 3.2 La competenza finanziaria potenziata applicata alla registrazione contabile del salario accessorio



L'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata fa emergere, anche in questo caso, come in assenza dell'obbligazione giuridica perfezionata, le somme destinate alla corresponsione del salario accessorio confluiscono nell'avanzo vincolato nella misura individuata dalla delibera di costituzione del fondo o, in sua assenza, nella misura prevista per legge.

Individuata la nascita dell'obbligazione giuridica perfezionata, il criterio dell'imputazione nell'anno in cui viene a scadenza la stessa porta a distinguere i diversi istituti contrattuali che compongono il salario accessorio. L'applicazione puntuale del principio di competenza finanziaria potenziata implica l'imputazione nello stesso anno di riferimento di alcuni istituti contrattuali, come l'indennità di turno, di rischio, di reperibilità, lo straordinario che vengono liquidati mensilmente.

Solo per le indennità accessorie del personale relative al mese di dicembre la disponibilità delle presenze in servizio o di altri elementi di riferimento determina lo slittamento e la liquidazione del pagamento ai primi mesi dell'esercizio successivo: in considerazione dell'effettiva misurabilità di tali indennità solo a consuntivo, l'impegno relativo all'accessorio del mese di dicembre deve essere imputato contabilmente nell'esercizio in cui la prestazione è erogata, e quindi nell'esercizio successivo a quello in cui la prestazione è stata effettuata. Anche per altri istituti contrattuali, come, ad esempio, la produttività collettiva e l'indennità di risultato, l'imputazione non può che avvenire nell'anno successivo a quello di riferimento del salario accessorio, in quanto soggiace alla verifica dei presupposti per la sua erogazione, verifica che avviene di norma nell'anno successivo, stante l'impossibilità di erogare somme la cui esigibilità ancora non è maturata, perché connessa alla performance individuale e collettiva della struttura ed è preliminarmente sottoposta ai previ controlli degli organismi interni di valutazione.

Pertanto, analogamente a quanto avviene per le indennità accessorie del personale relative alla prestazione lavorativa del mese di dicembre, le indennità di risultato e la produttività sono corrisposte nell'anno succes-

sivo, in quanto misurabili solo a consuntivo, con imputazione contabile dell'impegno nell'esercizio in cui la prestazione è erogata, che è quindi successivo a quello in cui la prestazione è stata effettuata.

Chiarito come la naturale applicazione del nuovo principio di competenza porti ad imputare all'anno successivo a quello di riferimento l'importo relativo al salario accessorio, limitatamente a quegli istituti contrattuali per i quali l'esigibilità matura nell'anno successivo, occorre soffermarsi sul tipo di copertura finanziaria richiesta per tali impegni.

Il principio applicato 5.2 è stato oggetto di revisione nel corso del 2013, l'aggiornamento non ha modificato il criterio di imputazione delle spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidato nell'anno successivo a quello cui la produttività si riferisce: tali spese continuano ad essere imputate all'esercizio in cui la spesa è liquidata.

La revisione ha riguardato, oltre alla registrazione dell'impegno di spesa alla firma del contratto integrativo, con imputazione all'esercizio in cui viene liquidata, la necessità di costituire in ciascun esercizio il fondo pluriennale vincolato riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare e pagare nell'anno successivo. Viene in tal modo richiesta copertura dell'intera spesa del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività nell'esercizio cui il fondo si riferisce, anche se parte della spesa è imputata contabilmente nell'esercizio successivo.

E' lo stesso principio applicato della contabilità finanziaria a conferire natura di entrate vincolate alle risorse che finanziano la corresponsione del trattamento accessorio, in quanto spesa vincolata, con la conseguenza che le risorse destinate alla copertura di tale spesa confluiscono nel fondo pluriennale vincolato, che costituirà la copertura del salario accessorio imputato all'anno successivo a quello di riferimento. Il legislatore non vuole rimandare al bilancio dell'anno successivo spese vincolate senza aver preventivamente disposto che la copertura di esse sia assicurata dalle risorse dell'entrata relativa all'anno di riferimento del trattamento accessorio: attribuendo il vincolo a tali risorse, l'applicazione del fondo pluriennale vincolato alla parte corrente della spesa garantisce la copertura delle spese rinviate all'esercizio successivo.

Esempio (Tavv. 3.7-3.8):

Bilancio di previsione 2015 -2017: quadro delle entrate

- Stipendio tabellare per il 2015 da impegnare e imputare nello stesso anno: 3.200 euro
- salario accessorio relativo all'anno 2015 da impegnare nell'esercizio di riferimento, 2015, con imputazione all'esercizio successivo: 350 euro
- Stipendio tabellare per il 2016 da impegnare e imputare nello stesso anno: 3.185 euro
- salario accessorio relativo all'anno 2016 da impegnare nell'esercizio di riferimento, 2016, con imputazione all'esercizio successivo: 345 euro
- Stipendio tabellare per il 2017 da impegnare e imputare nello stesso anno: 3.180 euro
- salario accessorio relativo all'anno 2017 da impegnare nell'esercizio di riferimento, 2017, con imputazione all'esercizio successivo: 340 euro.

Tavola 3.7 Bilancio di Previsione 2015-2017: quadro delle entrate				
ENTRATE				
		Previsione 2015	Previsione 2016	Previsione 2017
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	previsione di competenza	0,00	350,00	345,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
Utilizzo avanzo di Amministrazione	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
<i>- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente</i>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00
Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento	previsione di cassa	xxx	xxx	xxx

Fondo pluriennale di parte corrente destinato a dare copertura al salario accessorio del 2015, imputato contabilmente all'anno 2016.

Fondo pluriennale di parte corrente destinato a dare copertura al salario accessorio del 2016, imputato contabilmente all'anno 2017.

Bilancio di Previsione 2015-2017: quadro delle spese

Le spese del personale sono direttamente imputabili agli specifici programmi di spesa delle diverse missioni; per semplicità di rappresentazione l'esempio prevede l'allocazione delle spese del personale in un unico programma.

Tavola 3.8 Bilancio di previsione 2015-2017: quadro delle spese

Titolo	Denominazione	Residui presunti al termine dell'Esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio		Previsioni definitive dell'anno precedente quello cui si riferisce il bilancio	Previsioni		
					Dell'anno cui si riferisce il bilancio		
					Previsioni	Previsioni	Previsioni
					Anno 2015	Anno 2016	Anno 2017
Missione 4	Programma 2						
	Altri ordini di istruzione non universitaria						
Titolo 1	Spese correnti		Previsione di competenza	3.550	3880	3865	
			Di cui già impegnato				
			Di cui fondo pluriennale vincolato	350	345	340	
			Previsione di cassa	3200	Xxx	Xxx	
Titolo 2	Spese in conto capitale		Previsione di competenza				
			Di cui già impegnato				
			Di cui fondo pluriennale vincolato				
			Previsione di cassa				

In sede previsionale gli enti devono pertanto:

1. stanziare la somma relativa al trattamento economico tabellare nella spesa corrente;
2. stanziare il fondo pluriennale vincolato relativo al salario accessorio dell'anno di riferimento che sarà imputato contabilmente nell'anno successivo in cui diverrà esigibile;
3. stanziare la somma relativa al salario accessorio dell'anno precedente la cui copertura è prevista con il fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata.

Nel primo anno di applicazione dei nuovi principi contabili gli enti incontrano difficoltà nel dimostrare il rispetto delle norme di finanza pubblica che impongono un tetto alla spesa del personale con riferimento a quella sostenuta nell'anno immediatamente precedente: infatti, cambiando il metodo di contabilizzazione della produttività a partire dal 2015, viene alterato il raffronto della spesa del personale che deve essere effettuato nel 2016 rispetto a quella sostenuta nel 2015.

Per evitare il formarsi di un trend di spesa del personale formalmente, anche se non sostanzialmente, in aumento, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria al punto 5.2 prevede analiticamente tre casistiche a cui possono andare incontro gli enti nella rilevazione della spesa del personale, indicando le rilevazioni contabili da effettuare ai fini del rispetto dei limiti di spesa per il personale:

1. gli enti che impegnavano già precedentemente all'entrata in vigore del nuovo sistema contabile il salario accessorio nell'anno successivo a quello di riferimento, non presentano alcuna problematica nell'imputare la spesa per il trattamento accessorio nell'anno successivo a quello di riferimento;
2. gli enti che impegnano e liquidano il salario accessorio nel medesimo anno di riferimento del trattamento accessorio devono avere l'accortezza di procedere al pagamento dello stesso solo dopo aver operato il riaccertamento straordinario dei residui. Infatti nel porre in essere tale operazione, reimputeranno al 2015, anno dell'esigibilità, il residuo

passivo relativo al trattamento accessorio di competenza del 2014, e dopo la variazione connessa al riaccertamento straordinario, pagheranno in conto competenza il salario accessorio reimputato;

3. gli enti che vogliono procedere al pagamento prima dell'operazione di riaccertamento straordinario adottano l'accorgimento di pagare in conto competenza, a valere quindi sullo stanziamento del bilancio provvisorio o del bilancio definitivo 2015. A tal fine l'ente deve nuovamente impegnare la spesa relativa al trattamento accessorio riferita all'anno precedente, nonostante tale spesa risulti già impegnata.

In sede di riaccertamento straordinario l'impegno relativo alla corrispondenza del trattamento accessorio viene reimputato: si provvede pertanto alla variazione dello stanziamento iniziale incrementandolo della produttività riferita all'anno precedente.

Dopo l'operazione di reimputazione, gli stanziamenti del bilancio di previsione 2015, o del bilancio provvisorio, accolgono i seguenti importi:

- a. trattamento tabellare 2015 sul quale è stato pagato il salario accessorio del 2014;
- b. fondo pluriennale vincolato destinato a dare copertura al salario accessorio relativo al 2015 da imputare al 2016;
- c. residuo passivo reimputato al 2015 relativo al trattamento accessorio del 2014.

Siccome non possono sussistere contemporaneamente due impegni per la medesima spesa, dopo la reimputazione l'importo di cui alla lettera c) è cancellato.

Gestendo le spese del personale con gli accorgimenti indicati, non si creano problemi nella dimostrazione del rispetto del tetto di spesa ex comma 557 dell'art. 1 della legge 296/2006.

3.3 Il riaccertamento ordinario dei residui

A regime, il riaccertamento ordinario dei residui è l'attività propedeutica alla predisposizione del conto del bilancio. È svolto periodicamente, con cadenza annuale, ed è finalizzato alla verifica delle ragioni del mantenimento in bilancio dei residui che si sono formati nell'anno.

Alla luce del nuovo criterio di competenza finanziaria potenziata, la verifica dei residui concerne esclusivamente l'aspetto dell'esigibilità, non potendo essere validamente registrati impegni e accertamenti cui non corrisponde un'obbligazione giuridica perfezionata.

A tal proposito, si ricorda che è consentita la copertura con il fondo pluriennale vincolato di spese non impegnate (quindi in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate) solo ed esclusivamente se inserite in un quadro economico progettuale di un'opera pubblica di cui l'ente ne abbia già sostenuto alcune (escluse quelle di progettazione) o abbia indetto il procedimento ad evidenza pubblica per i lavori, sia attraverso la pubblicazione del bando che con l'invio delle lettere d'invito a partecipare alla procedura ristretta, ancorché non abbia proceduto ad effettuare alcun impegno di spesa. In questo caso vi deve essere l'aggiudicazione definitiva entro l'anno, altrimenti le risorse acquisite per la copertura finanziaria dell'opera confluiscono nel risultato di amministrazione.

Il riaccertamento ordinario è disciplinato dall'art. 3, comma 4 del D. lgs. 118/2011, così come integrato e corretto dal D. lgs. 126/2014 per il quale:

- possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate;
- possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Una spesa liquidata nell'anno, seppure non pagata, è sempre relativa ad un debito certo, liquido ed esigibile, per cui non si pongono dubbi sul mantenimento in bilancio della spesa come residuo al momento del riaccertamento ordinario.

Il principio applicato affronta anche la casistica delle prestazioni effettuate e delle forniture rese entro il 31 dicembre per le quali l'ente non ha ancora ricevuto la fattura/ricevuta. In questo caso la spesa è considerata liquidabile e conseguentemente esigibile se nei primi due mesi dell'anno successivo perviene la fattura/ricevuta. In mancanza, il responsabile della spesa ha l'onere di dichiarare, sotto la propria personale responsabilità, valutabile ad ogni fine di legge, che la fornitura è avvenuta o che la prestazione è stata eseguita e che conseguentemente, essendo la spesa liquidabile, il relativo residuo va mantenuto in bilancio.

In merito alla liquidazione, il principio applicato raccomanda una tempestiva adozione di tale provvedimento, al fine di attestare l'esigibilità del credito nell'esercizio in cui è effettuata la liquidazione.

Cosa succede agli impegni e agli accertamenti presi nell'anno per i quali non è stata verificata l'esigibilità/scadenza nell'anno stesso? Devono essere cancellati e reimputati nell'anno in cui si presume diverranno esigibili.

La copertura dei residui passivi reimputati avviene attraverso il fondo pluriennale vincolato che viene iscritto in entrata degli anni successivi per un importo pari ai residui passivi cancellati.

È questo l'unico caso, unitamente al fondo pluriennale vincolato che si crea nel riaccertamento straordinario, in cui tale posta non è formata da entrate vincolate (siano esse di parte corrente o di parte capitale).

I residui attivi cancellati saranno iscritti come una normale entrata nei bilanci degli esercizi successivi interessati dalla reimputazione.

Naturalmente, il riaccertamento ordinario presuppone che ciascun residuo vada analizzato collegando i rispettivi vincoli di entrata e di spesa: per gli impegni cancellati dall'elenco dei residui passivi, finanziati in egual misura o solo parzialmente da accertamenti vincolati cancellati dall'elenco dei residui attivi, il fondo pluriennale vincolato non si forma o si forma per la differenza, mentre solo per spese re-impegnate cui non corrispondono entrate ri-accertate nel medesimo esercizio, la copertura è effettuata attraverso il fondo pluriennale vincolato.

Analizzando i singoli vincoli si avrà immediata contezza di eventuali impieghi di risorse in misura maggiore rispetto alla realizzazione dei mezzi finanziari acquisiti per la copertura dell'opera.

Posto che gli enti si troveranno ad affrontare un riaccertamento ordinario solo con la chiusura del rendiconto di gestione 2015, si vuole sottolineare come, a differenza di quanto avviene nel riaccertamento straordinario, argomento oggetto del prossimo paragrafo, la reimputazione degli impegni che scadono negli esercizi successivi è effettuata, nel riaccertamento ordinario, sempre attraverso il fondo pluriennale vincolato, e non è prevista la compensazione con le entrate che sono oggetto di reimputazione, a meno che non si tratti, come evidenziato precedentemente, di accertamenti e impegni correlati. In questo caso la compensazione è integrale, ed il fondo non si forma o è parziale e si forma in quota parte.

3.4 Il riaccertamento straordinario dei residui

Nell'anno di entrata in vigore dei nuovi principi contabili, non è possibile continuare a gestire residui, che sono il frutto di registrazioni contabili che rispondono al previgente criterio di competenza finanziaria semplice. L'applicazione del nuovo principio di competenza finanziaria, cosiddetta potenziata, a partire dall'1.1.2015 porta inevitabilmente, in sede di chiusura del rendiconto 2014, ad adeguare i residui attivi e passivi al nuovo criterio dell'esigibilità dell'obbligazione giuridica per verificare le ragioni del loro mantenimento in bilancio.

L'operazione di riaccertamento straordinario è detta così in quanto viene effettuata una sola volta, contestualmente all'approvazione del conto del bilancio 2014, chiuso in base agli schemi del DPR 194/96 e al previgente ordinamento di contabilità.

La straordinarietà non lascia adito a dubbi riguardo la non ricorrenza e l'irripetibilità di tale operazione. L'approccio indispensabile che devono avere gli enti parte dal presupposto che il riaccertamento straordinario

non può essere effettuato una seconda volta e che la correttezza contabile e la conformità alle nuove norme è presupposto indefettibile per l'inevitabile applicazione dei principi contabili a regime, nonché condizione indispensabile per bilanci veritieri, che rispecchiano l'effettiva situazione finanziaria dell'ente, vero scopo della riforma della contabilità.

Il riaccertamento straordinario, presupponendo la verifica delle ragioni del mantenimento dei residui in base al nuovo criterio di competenza finanziaria potenziata, può portare a risultati di amministrazione che, a differenza delle risultanze accertate alla chiusura del conto del bilancio 2014 in base alla disciplina previgente, si chiudono in disavanzo, con evidenti ripercussioni sulla programmazione dei futuri esercizi per la salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Inoltre, pervenendo alla determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata per assicurare la copertura ai residui passivi reimputati, particolare attenzione va prestata alla quantificazione dello stesso, al fine di evitare sottostime che potrebbero pregiudicare gli equilibri di bilancio o, al contrario, sopravvalutazioni che congelano impieghi di risorse altrimenti destinabili per altre finalità.

L'operazione di riaccertamento straordinario si articola in diverse fasi e si conclude con l'adozione di una delibera di Giunta corredata dal parere dei revisori. Tale delibera deve adottarsi immediatamente dopo quella che approva il rendiconto 2014.

E' consigliabile che gli enti preparino il riaccertamento straordinario durante la fase del riaccertamento ordinario, propedeutica all'approvazione del conto del bilancio 2014, chiuso con le regole previgenti. A questo fine possono essere preparate apposite schede di riaccertamento dei residui con la duplice funzione di fungere da atto preliminare, sia per il riaccertamento ordinario e la determinazione del risultato di amministrazione al 31.12.2014, sia per il riaccertamento straordinario dei residui e la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione all'1.1.2015.

Le informazioni aggiuntive dovranno andare ad individuare, oltre agli impegni tecnici non perfezionati, anche l'esigibilità dei residui indicando l'anno in cui devono essere reimputati.

Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato distintamente per la parte corrente e per la parte in conto capitale, senza consentire compensazioni tra i residui di parte corrente e quelli in conto capitale.

Prima fase

Gli enti procedono ad analizzare singolarmente ogni singolo residuo attivo e passivo, al fine di verificare se è relativo ad un'obbligazione giuridica perfezionata e se tale obbligazione giuridica è scaduta. Questo è il presupposto fondamentale per far sì che i diritti di credito e debito esigibili rappresentati contabilmente nel conto del bilancio 2014 possano continuare ad essere gestiti come residui attivi e passivi dall'1.1.2015.

I bilanci dei comuni presentano tuttavia degli impegni che non sono obbligazioni giuridiche perfezionate in quanto registrate in contabilità in applicazione del terzo⁽⁶⁾ e del quinto⁽⁷⁾ comma dell'art. 183 del D. lgs. 267/2000.

Lo stock dei residui passivi derivanti dalle gestioni 2014 e precedenti, va pertanto depurato da tutte quelle poste contabili scovre da un'obbligazione

⁶ *Quando la procedura di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.*

⁷ *Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:*

- a) *con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefianziamento accertato in entrata;*
- b) *con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;*
- c) *con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto*
- d) *con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;*
- e) *con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.*

Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.

giuridica perfezionata: in assenza di quest'ultima, il residuo passivo deve essere eliminato e il relativo importo confluire nell'avanzo di amministrazione, conservando i vincoli relativi alla risorsa che lo finanzia (vincoli da trasferimento, da mutuo, da legge, vincoli formalmente attribuiti dall'ente) oppure andando ad alimentare l'avanzo destinato a spese in conto capitale.

Unica eccezione riguarda la spesa corrispondente ai quadri economici progettuali delle opere pubbliche se ci sono voci di costo cui non corrisponde ancora un'obbligazione giuridica perfezionata, purché:

- a) la gara sia stata formalmente indetta (in assenza di aggiudicazione entro l'anno successivo le risorse confluiscono nell'avanzo vincolato);
- b) vi sia stato il sostenimento di una spesa del quadro economico che manifesti l'inequivocabile volontà dell'ente di dar avvio all'investimento (escluse le spese di progettazione).

Solo in questi casi gli impegni che sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita non confluiranno nel risultato di amministrazione come quota vincolata, ma concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato da riaccertamento straordinario che ne costituisce la copertura finanziaria.

Seconda fase

Il passo successivo è quello di verificare se i residui rimasti siano anche residui scaduti: l'assenza dell'esigibilità fa venir meno la condizione essenziale per il mantenimento in bilancio dei residui. Il principio prevede pertanto che il residuo non scaduto vada cancellato ed immediatamente reimputato nell'anno in cui l'obbligazione diventerà esigibile.

La delibera di riaccertamento straordinario deve indicare, per ciascun residuo non scaduto cancellato, l'anno in cui diverrà esigibile.

Il residuo passivo cancellato e reimputato porta con sé la copertura che l'impegno aveva nell'esercizio in cui era stato inizialmente imputato: a tal fine si utilizza il fondo pluriennale vincolato.

Terza fase

Solo nel riaccertamento straordinario i residui attivi e passivi vanno reimputati facendo esclusivo riferimento all' esigibilità dei residui stessi, non tenendo conto dei debiti e crediti correlati (cioè facenti parte del medesimo vincolo finanziario in quanto impieghi di risorse vincolate).

Conseguentemente, l'operazione di cancellazione e di reimputazione dei residui termina con la determinazione del fondo pluriennale vincolato, il cui ammontare è pari alla differenza tra i residui passivi reimputati e i residui attivi reimputati: in questo modo, il fondo pluriennale vincolato garantisce la copertura, unitamente ai residui attivi reimputati, delle obbligazioni giuridiche passive che, rendendosi esigibili negli anni successivi, sono state reimputate nell'anno in cui scadranno.

Se i residui attivi reimputati sono maggiori dei residui passivi reimputati il fondo pluriennale vincolato non si forma, e le obbligazioni passive non scadute troveranno, negli anni successivi, la loro copertura finanziaria solo attraverso i residui attivi reimputati.

La cancellazione di residui attivi non esigibili in misura maggiore di residui passivi ugualmente non esigibili alla data del 31.12.2014, può essere assorbita dall'avanzo di amministrazione, ma può anche far precipitare, se di importo rilevante, il risultato di amministrazione in disavanzo.

Inoltre, è fondamentale verificare gli effetti sugli equilibri degli esercizi interessati dall'operazione di reimputazione, a causa della diversa esigibilità dei residui attivi e passivi, in quanto la distribuzione temporale degli stessi può condurre alla formazione di disavanzi in alcuni esercizi a cui corrispondono avanzi in altri. E' questo quello che viene chiamato disavanzo tecnico: in questo caso negli anni in cui la reimputazione fa emergere un avanzo (cosiddetto avanzo tecnico), tale eccedenza va sterilizzata, portandola ad aumento del fondo pluriennale vincolato in parte spesa, al fine di colmare il disavanzo che si è formato in quegli esercizi dove le spese re-impegnate sono inferiori all'importo del fondo pluriennale

nale vincolato e delle entrate riaccertate. Questo può verificarsi anche se a seguito del riaccertamento non si forma il fondo pluriennale vincolato (i residui attivi reimputati sono maggiori dei residui passivi reimputati): lo sfasamento temporale tra l'esigibilità degli attivi rispetto ai passivi può richiedere un accantonamento al fondo pluriennale nella parte spesa da destinare alla copertura delle spese reimputate negli esercizi successivi. D'ausilio in questa fase è sicuramente la compilazione del prospetto (allegato 5/1 del D. lgs. 118/2014) che conduce alla determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015-2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui alla data del 1° gennaio e che evidenzia, attraverso la compilazione delle righe

**Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata
al fondo pluriennale vincolato di spesa**

**Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV
di entrata e alle entrate riaccertate**

rispettivamente, l'avanzo "tecnico" da destinare all'incremento del fondo pluriennale vincolato e la quota di disavanzo tecnico a carico dell'esercizio. Differentemente da quanto accaduto per gli enti in sperimentazione che hanno dovuto finanziare con entrate proprie il disavanzo di competenza generato dal disavanzo tecnico, la versione integrata e corretta del D. lgs. 118/2011, all'art. 3, comma 13, prevede che gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possano essere chiusi in disavanzo di competenza per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

Di seguito vengono analizzate le diverse casistiche che si possono presentare dopo aver completato l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, per ognuna delle quali viene compilato il prospetto del fondo pluriennale vincolato e considerando, per brevità, solo il fondo pluriennale vincolato in conto capitale.

1^a FATTISPECIE:

Il riaccertamento dei residui dà luogo a:

- un fondo pluriennale vincolato (FPV);
- i residui attivi reimputati sono esigibili prima dei residui passivi reimputati.

Tavola 3.9 Riaccertamento residui - 1^a fattispecie					
			2015	2016	2017
		FPV In entrata	2000	3500	1000
Residui attivi cancellati	3000	Entrate riaccertate	1500	500	1000
Residui passivi cancellati	5000	Spese reimputate	0	3000	2000
Fondo pluriennale vincolato	2000	Utilizzo FPV	0	2500	1000

Il fondo pluriennale vincolato all'1.1.2015 viene iscritto in entrata del bilancio di previsione; a fine anno, a seguito della sola reimputazione dei residui attivi e dell'assenza di residui passivi reimputati, il fondo pluriennale non viene utilizzato e l'eccedenza dei residui attivi è vincolata alla copertura dell'eccedenza degli impegni reimputati all'esercizio 2016 e agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel 2016, conseguentemente, i maggiori residui passivi reimputati rispetto ai passivi sono coperti in parte dagli stessi residui attivi reimputati e in parte dal fondo pluriennale vincolato aumentato dell'eccedenza dei residui attivi del primo esercizio.

Nel secondo anno il FPV iscritto in entrata del bilancio è pari a 3.500 euro, dato dal FPV così come determinato dall'operazione di riaccertamento dei residui, 2.000 euro, e la quota accantonata nel primo anno corrispondente all'eccedenza dei residui attivi, 1.500 euro.

Nel 2016 l'utilizzo fondo è di 2.500 euro, e la restante parte, pari a 1.000 euro, è iscritta nel bilancio di previsione 2017, a copertura, insieme ai residui attivi di 1.000 euro, degli impegni reimputati di 2000 euro.

Tavola 3.10 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2015 e di entrate del bilancio 2016

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2015	4		0
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006, che si prevede esigibili nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	b		
Entrate riaccertate con imputazione al 2015	5		1500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a $(6)=(4)+(b)-(5)$ se positivo, altrimenti indicare 0	6		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(7)=(5)-(4)-(b)$ altrimenti indicare 0	7		1500
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(4)+(b)-(5)-(3)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata del 2016 $(8)=(3)-(6)+(7)$.	8		3500

Tavola 3.11 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2016 e di entrate del bilancio 2017

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2016	9		3000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006, che si prevede esigibili nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	c		
Entrate riaccertate con imputazione al 2016	10		500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11		2500
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$ altrimenti indicare 0	12		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata del 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$.	13		1000

Tavola 3.12 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2017 e di entrate del bilancio 2018

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2017	14		2000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006, che si prevede esigibili nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	d		
Entrate riaccertate con imputazione al 2017	15		1000
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16)=(14)+(d)-(15)$ se positivo, altrimenti indicare 0	16		1000
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)-(d)$ altrimenti indicare 0	17		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(14)+(d)-(15)-(13)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 e del fondo pluriennale di entrata del 2018 $(18)=(13)-(16)+(17)$	18		0

Alla fine del triennio tutti gli impegni reimputati hanno trovato adeguata copertura tra il fondo pluriennale vincolato e i residui attivi reimputati.

2^a FATTISPECIE:

Il riaccertamento dei residui dà luogo a:

- un fondo pluriennale vincolato (FVP);
- residui attivi reimputati esigibili DOPO i residui passivi reimputati.

Tavola 3.13 Riaccertamento residui - 2 ^a fattispecie					
			2015	2016	2017
		FPV In entrata	2000	0	0
Residui attivi cancellati	3000	Entrate riaccertate	500	1500	1000
Residui passivi cancellati	5000	Spese reimputate	3000	2000	0
Fondo pluriennale vincolato	2000	Utilizzo FPV	2000		

Il fondo pluriennale vincolato formatosi a seguito del riaccertamento è utilizzato tutto nel primo esercizio. L'importo dei residui attivi reimputati al 2015 unitamente al fondo pluriennale vincolato non è sufficiente a coprire i residui passivi reimputati. Questo si verifica sia nel 2015 che nel 2016: tale differenza può essere finanziata con risorse proprie o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi nel 2017 con i residui attivi reimputati a tale esercizio di importo eccedente rispetto alla somma dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio.

Conseguentemente, gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

Tavola 3.14 Fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio 2015

		Parte corrente	Conto capitale
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1		5000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del D.Lgs 163/2006, che si prevede esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	a		
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2		3000
Fondo pluriennale vincolato da iscrivere nell'entrata del bilancio 2015, pari a $(3)=(1)+(a)-(2)$ se positivo, altrimenti indicare 0	3		2000

Tavola 3.15 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2015 e di entrata del bilancio 2016

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2015	4		3000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	b		
Entrate riaccertate con imputazione al 2015	5		500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a $(6)=(4)+(b)-(5)$ se positivo, altrimenti indicare 0	6		2000
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(7)=(5)-(4)-(b)$ altrimenti indicare 0 (2)	7		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(4)+(b)-(5)-(3)$ se positivo (3)		Disavanzo tecnico: si può chiudere il bilancio con un disavanzo di competenza	500
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2016 $(8)=(3)-(6)+(7)$.	8		0

Tavola 3.16 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2016 e di entrata del bilancio 2017

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2016	9		2000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006 che si prevede esigibili nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	c		
Entrate riaccertate con imputazione al 2016	10		1500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$ altrimenti indicare 0	12		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo		Disavanzo tecnico: si può chiudere il bilancio con un disavanzo di competenza	500
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$.	13		0

Tavola 3.17 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2017 e di entrata del bilancio 2018

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2017	14		0
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006, che si prevede esigibili nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	d		
Entrate riaccertate con imputazione al 2017	15		1000
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16)=(14)+(d)-(15)$ se positivo, altrimenti indicare 0	16	Eccedenza di entrate non disponibili in quanto destinate a recuperare il disavanzo di competenza dei precedenti esercizi	0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)-(d)$ altrimenti indicare 0	17		1000
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(14)+(d)-(15)-(13)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2018 $(18)=(13)-(16)+(17)$.	18		0

3^a FATTISPECIE:

Il riaccertamento dei residui NON dà luogo al fondo pluriennale vincolato perché i residui attivi cancellati e da reimputare sono maggiori dei residui passivi cancellati e da reimputare.

L'esigibilità dei residui attivi è anticipata rispetto all'esigibilità dei residui passivi.

Tavola 3.18 Riaccertamento residui - 3 ^a fattispecie					
			2015	2016	2017
		FPV in entrata	0	0	0
Residui attivi cancellati	5000	Entrate riaccertate	2500	2500	0
Residui passivi cancellati	3000	Spese reimputate	2000	1000	0
Fondo pluriennale vincolato	0	Utilizzo FPV	0		

In questo caso le spese reimpegnate trovano copertura solo con i residui attivi reimputati. L'esigibilità temporale di questi ultimi è tale che riescono a finanziare i residui passivi, generando un'eccedenza sia nel 2015 che nel 2016.

È assolutamente necessario non considerare liberamente utilizzabile l'eccedenza che si genera nel biennio tra il differenziale dei residui attivi reimputati e i residui passivi reimputati: l'operazione di riaccertamento straordinario, che ha visto la cancellazione di residui attivi in misura maggiore ai passivi, potrebbe aver generato un disavanzo rispetto alle risultanze con cui si è chiuso il rendiconto 2014, secondo l'ordinamento previgente. In questo caso, nel bilancio di previsione del 2015 la parte spesa avrà come prima posta il recupero del disavanzo che si è formato.

Tavola 3.19 Fondo pluriennale da iscrivere in entrata del bilancio 2015

		Parte corrente	Conto capitale
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1		3000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art.3, c. 7, del D.Lgs. 163/2006, che si prevede esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	a		
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2		5000
Fondo pluriennale vincolato da iscrivere nell'entrata del bilancio 2015, pari a $(3)=(1)+(a)-(2)$ se positivo, altrimenti indicare 0	3		0
DISAVANZO DA FINANZIARE			2000

Tavola 3.20 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2015 e di entrata del bilancio 2016

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2015	4	Eccedenza di entrate non disponibili in quanto destinate a recuperare il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui 	2000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs 163/2006, che si prevede esigibile nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	b		
Entrate riaccertate con imputazione al 2015	5		2500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a $(6)=(4)+(b)-(5)$ se positivo, altrimenti indicare 0	6		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(7)=(5)-(4)-(b)$ altrimenti indicare 0	7		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(4)+(b)-(5)-(3)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata del 2016 $(8)=(3)-(6)+(7)$.	8		0

Tavola 3.21 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2016 e di entrata del bilancio 2017

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2016	9	Eccedenza di entrate non disponibili in quanto destinate a recuperare il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	1000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs. 163/2006, che si prevede esigibile nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	c		2500
Entrate riaccertate con imputazione al 2016	10		
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$ altrimenti indicare 0	12		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata del 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$.	13		0

Tavola 3.22 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2017 e di entrata del bilancio 2018

Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2017 e di entrata del bilancio 2018		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2017	14		0
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs. 163/2006, che si prevede esigibile nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	d		
Entrate riaccertate con imputazione al 2017	15		0
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16)=(14)+(d)-(15)$ se positivo, altrimenti indicare 0	16		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)-(d)$ altrimenti indicare 0 (2)	17		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(14)+(d)-(15)-(13)$ se positivo (3)			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 e del fondo pluriennale di entrata del 2018 $(18)=(13)-(16)+(17)$.	18		0

4ª FATTISPECIE:

Il riaccertamento dei residui NON dà luogo al fondo pluriennale vincolato perché i residui attivi cancellati e da reimputare sono maggiori dei residui passivi cancellati e da reimputare.

Rispetto alla fattispecie n. 3, però, l'esigibilità dei residui attivi è posticipata rispetto all'esigibilità dei residui passivi.

Tavola 3.23 Riaccertamento residui - 4ª fattispecie					
			2015	2016	2017
		FPV in entrata	0	0	0
Residui attivi cancellati	5000	Entrate riaccertate	1500	500	3000
Residui passivi cancellati	3000	Spese reimputate	2000	1000	0
Fondo pluriennale vincolato	0	Utilizzo FPV	0		

La cancellazione dei residui attivi significativamente più corposa rispetto a quella dei residui passivi potrebbe aver determinato un disavanzo, se il risultato di amministrazione con il quale si è chiuso il conto del bilancio 2014 secondo l'ordinamento previgente non è abbastanza consistente da sostenere l'abbattimento generato dai residui attivi cancellati e reimputati negli anni successivi.

Inoltre, la distribuzione temporale delle reimputazioni è tale che l'importo dei maggiori residui attivi riaccertato rispetto alle spese reimpegnate genera un disavanzo tecnico, per cui negli esercizi 2015 e 2016 l'ente può scegliere di finanziare con risorse proprie la quota di disavanzo tecnico, o chiudere in disavanzo di competenza, a cui sarà destinata, per la copertura, la sola eccedenza nel 2017 di 1.000 euro.

Tavola 3.24 Fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio 2015

Fondo pluriennale da iscrivere in entrata del bilancio 2015		Parte corrente	Conto capitale
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1		3000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art.3, c. 7, del D.Lgs. 163/2006, che si prevede esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	a		
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2		5000
Fondo pluriennale vincolato da iscrivere nell'entrata del bilancio 2015, pari a $(3)=(1)+(a)-(2)$ se positivo, altrimenti indicare 0	3		0
DISAVANZO DA FINANZIARE			2000

Tavola 3.25 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2015 e di entrata del bilancio 2016

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2015	4		2000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs. 163/2006, che si prevede esigibili nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	b		
Entrate riaccertate con imputazione al 2015	5		1500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a $(6)=(4)+(b)-(5)$ se positivo, altrimenti indicare 0	6		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(7)=(5)-(4)-(b)$ altrimenti indicare 0 (2)	7		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(4)+(b)-(5)-(3)$ se positivo (3)		Disavanzo tecnico: si può chiudere il bilancio con un disavanzo di competenza	500
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2016 $(8)=(3)-(6)+(7)$.	8		0

Tavola 3.26 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2016 e di entrata del bilancio 2017

Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2016 e di entrata del bilancio 2017		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2016	9		1000
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del d.lgs, 163/2006, che si prevede esigibile nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	c		
Entrate riaccertate con imputazione al 2016	10		500
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11		0
Ecceденza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$ altrimenti indicare 0	12		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo		Disavanzo tecnico: si può chiudere il bilancio con un disavanzo di competenza	500
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$.	13		0

Tavola 3.27 Fondo pluriennale di spesa del bilancio 2017 e di entrata del bilancio 2018

		Parte corrente	Conto capitale
Spese reimpegnate con imputazione al 2017	14		0
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, c. 7, del D.lgs. 163/2006, che si prevede esigibili nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	d	<p>Eccedenza di entrate non disponibili in quanto destinate a recuperare il disavanzo di competenza del biennio precedente per un importo pari a 1.000 e il disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui per 2.000</p>	
Entrate riaccertate con imputazione al 2017	15		3000
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16)=(14)+(d)-(15)$ se positivo, altrimenti indicare 0	16		0
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)-(d)$ altrimenti indicare 0	17		0
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(14)+(d)-(15)-(13)$ se positivo			0
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 e del fondo pluriennale di entrata del 2018 $(18)=(13)-(16)+(17)$.	18		0

Quarta fase:

Il riaccertamento straordinario rappresenta un momento fondamentale per l'ente che si trova, immediatamente dopo aver eliminato i residui ai quali non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate e cancellato i residui non esigibili e aver quantificato la consistenza del fondo pluriennale vincolato (che potrebbe anche avere valore nullo), a dover rideterminare il risultato di amministrazione all'1.1.2015, nonché a ricalcolarne le quote accantonate, vincolate e destinate.

A tal fine il D. lgs. 118/2011 prevede la compilazione di un apposito prospetto, allegato 5/2, che partendo dalle risultanze finali del conto del bilancio 2014 chiuso con le regole previgenti perviene alla rideterminazione del risultato di amministrazione e ai relativi vincoli.

Tavola 3.28 Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui

risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014 (a)		
residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (b)	(-)	-
residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (c) ⁽¹⁾	(+)	-
residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)	(-)	-
residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	(+)	-
residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato (f) ⁽⁵⁾	(+)	-
fondo pluriennale vincolato (g)=(e)-(d)+(f) ⁽²⁾	(-)	-
risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)=(a)-(b)+(c)-(d)+(e)+(f)-(g)		-

**Tavola 3.29 Composizione del risultato di amministrazione
al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)**

parte accantonata ⁽³⁾

fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2014 ⁽⁴⁾

fondo ... al 31/12/2014

fondo ... al 31/12/2014

totale parte accantonata (i)

parte vincolata

vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili

vincoli derivanti da trasferimenti

vincoli derivanti dalla contrazione di mutui

vincoli formalmente attribuiti dall'ente

altri vincoli da specificare di

totale parte vincolata (l)

totale parte destinata agli investimenti (m)

totale parte disponibile (n) =(h)-(i)- (l)-(m)

se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015

Come si nota dal prospetto, nei nuovi schemi di bilancio il fondo pluriennale vincolato è una posta a sé stante, che viene rappresentata contabilmente prima del risultato di amministrazione: questo perché il fondo costituisce in ultima analisi la copertura di obbligazioni giuridiche perfezionate, sebbene non scadute, a differenza dell'avanzo che è liberamente utilizzabile ovviamente nei limiti dei vincoli, laddove presenti, e dell'importo destinato a spese di investimento.

Dopo aver proceduto alla rideterminazione del risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio 2015, sulla base dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data, occorre individuare le quote accantonate, vincolate e destinate del risultato di amministrazione.

Nelle quote vincolate e destinate confluiscono gli impegni tecnici eliminati a seguito del riaccertamento in quanto non corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate, con la differenza che la quota destinata agli investimenti accoglie tutte quelle risorse deputate al finanziamento di una generale categoria di spese (trattasi di entrate in conto capitale senza alcun vincolo specifico non ancora destinate agli interventi di spesa, quali alienazioni patrimoniali, proventi derivanti dal rilascio di permessi a costruire).

Anche in questo caso, particolare attenzione va prestata nell'individuare le risorse che confluiscono nei fondi vincolati da quelle che invece vanno a formare l'avanzo destinato, in quanto la particolare disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle risorse destinate: l'avanzo vincolato, infatti, è immediatamente applicabile al bilancio di previsione, a differenza della quota dell'avanzo destinata a spese di investimento, anche nel corso dell'esercizio provvisorio se destinato a garantire la prosecuzione di attività soggette a termini o a scadenza, sulla base di una relazione del dirigente competente.

Si determina, infine, la quota accantonata del risultato di amministrazione rappresentata principalmente dal fondo crediti di dubbia esigibilità, alla cui determinazione si perviene secondo i criteri del principio applicato 3.3 della contabilità finanziaria, ed alla cui trattazione è dedicato il successivo capitolo⁽⁸⁾.

⁸ *“Un disavanzo reale, diverso da quello “tecnico”, si verificherà, senza dubbio, a seguito dell’obbligatoria costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria. L’entità del disavanzo non è da trascurare per la diffusa abitudine, da parte dei comuni, di conservare tra i residui attivi dell’ente crediti che, sebbene scaduti, siano di dubbia o difficile esazione” - Corte dei Conti - Sezione*

In questa sede, si rileva che l'importo delle quote accantonate, vincolate e destinate potrebbero anche essere maggiori del risultato di amministrazione: in questo caso la quota non vincolata rappresenta un disavanzo sostanziale che l'ente deve recuperare, applicandolo alla parte spesa del bilancio 2015.

Come si vedrà meglio nel capitolo 4, il D. lgs. 126/2014, integrativo e correttivo del D. lgs. 118/2011 ha previsto che le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario dei residui siano definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 e prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui.

Nelle more dell'emanazione del decreto, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al primo gennaio 2015 determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato per una quota pari almeno al 10 per cento l'anno. Particolare attenzione va posta alla esatta quantificazione dell'eventuale disavanzo che dovesse emergere dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui: solo per questo tipo di disavanzo il legislatore permette un recupero in dieci anni, a differenza del disavanzo che si genera in fase di riaccertamento ordinario. In tal caso, trova applicazione l'ordinaria procedura di rientro prevista dagli articoli 188 e 193 del D. lgs. 267/2000 così come modificati dal D. lgs. 126/2014.

Autonomie - Audizione sullo schema di decreto legislativo recante "Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi"

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 capacità 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 contabilità 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 veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità, 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 esigibilità. 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 modalità 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 esigibilità solo per le entrate di competenza del primo esercizio in cui è applicato il nuovo principio. La stessa modalità 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 esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità 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 riscosse 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 analoga 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 quinquen- 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 ciascun 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.

Tavola 4.4 Esempio di accantonamento ordinario a rendiconto (media aritmetica semplice) e di accantonamento con applicazione della riduzione sui residui attivi

Totale residui attivi cancellati in sede di Riaccertamento straordinario dei residui		150,00									
Totale residui attivi risultanti dal rendiconto 2013		2.000,00									
Rapporto percentuale di riduzione applicabile ai residui attivi alla data del 1/01		7,50%									
	2010 ANNO n-5	2011 ANNO n-4	2012 ANNO n-3	2013 ANNO n-2	2014 ANNO n-1	Totale quinquen- nio	% FONDO (100% - %media)	Totale residui attivi al 31/12/2015 (31/12/n) Voce di Entrata xx rilevante ai fini dell'accantonamento al FCDE)	Importo minimo FCDE rendiconto		
Residui attivi alla data 1/01	50,00	57,00	67,88	127,02	157,97	459,87					
Incassato in conto residui	9,00	9,12	10,86	19,05	26,85	74,89					
rapporto Incassato in conto residui/Residui attivi iniziali	18,00%	16,00%	16,00%	15,00%	17,00%						
Ipotesi: media aritmetica dei singoli rapporti						16,40%	83,60%	48	40,13 euro		
Residui attivi alla data 1/01	46,25	52,73	62,79	117,49	146,12	425,38					
Incassato in conto residui	9,00	9,12	10,86	19,05	26,85	74,89					
rapporto Incassato in conto residui/Residui attivi iniziali	19,46%	17,30%	17,30%	16,22%	18,38%						
Ipotesi: media aritmetica dei singoli rapporti con residui iniziali ridotti						17,73%	82,27%	48	39,49 euro		

La contabilità a base economico-patrimoniale

5

5.1 Obiettivi

Stabilisce il comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 che *“le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale”* ⁽¹⁾. La contabilità a base economico-patrimoniale (CEP) non sostituisce la contabilità finanziaria (CF) o come sarebbe meglio scrivere, contabilità a base finanziaria. La CF, profondamente riformata dal D. lgs. 118/2011, resta il sistema contabile principale e fondamentale degli enti locali per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. La riforma, invece, impone che la CF e la CEP s'integrino, costituendo un sistema di rilevazione contabile unico ed unitario attraverso il quale:

¹ *Gli enti strumentali degli enti locali che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.*

1. rilevare, nel corso del periodo amministrativo, in modo contestuale e simultaneo, le variazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che conseguono all'effettivo manifestarsi dei fatti di gestione esterna;
2. dare conto della situazione finanziaria, economica e patrimoniale al termine di ogni periodo amministrativo.

La CEP è puntualmente regolata dal "principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria" (d'ora in poi, per brevità, principio applicato)².

Ciò premesso, lo scopo fondamentale di questo capitolo è fornire la possibilità di comprendere le logiche di base e i meccanismi di funzionamento della CEP, senza alcuna pretesa di esaustività.

5.2 Le ragioni del cambiamento

Il "conto", come strumento di rilevazione quantitativa, è una fonte preziosa di informazioni per:

1. assumere decisioni sull'impiego delle risorse per il conseguimento di specifici obiettivi;
2. controllare i risultati delle decisioni assunte.

Conseguentemente, i sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile cambiano, anche attraverso l'intervento normativo, quando mutano gli obiettivi conoscitivi e le aspettative informative che, a loro volta, sono inscindibilmente legate alle modificate condizioni dello scenario socio-economico di riferimento.

Per la quasi totalità dei Paesi, incluso il nostro, la ragione fondamentale per l'introduzione della CEP è la necessità di rendere gli enti locali più re-

² Per una più ampia e approfondita trattazione, specie con riguardo ai numerosi esempi di registrazioni contabili illustrati e commentati nell'appendice tecnica, si rinvia al principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, consultabile all'indirizzo <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/PrincipiContabili>

sponsabili e trasparenti per l'impiego delle risorse pubbliche e ciò come conseguenza di due macro-fenomeni sostanzialmente concomitanti dal punto di vista temporale:

1. la necessità di contenere e tenere sotto stretto controllo spesa pubblica e debito pubblico;
2. la rinegoziazione del patto sociale fra cittadini (utenti e contribuenti) e sistema delle amministrazioni pubbliche nel suo insieme quale effetto della profonda insoddisfazione per la qualità e per la quantità dei servizi pubblici resi rispetto al carico fiscale e tariffario imposti.

Con specifico riguardo agli enti locali italiani una spinta formidabile nella direzione dell'ammodernamento dei sistemi contabili dovrebbe venire dalla faticosa affermazione del principio secondo il quale non si possono disgiungere la responsabilità della spesa e la responsabilità dell'entrata o, come sarebbe opportuno cominciare ad affermare, dei costi/oneri e dei proventi/ricavi (federalismo fiscale). L'accrescersi della quota di ricchezza che perviene, in varie forme, dalla comunità amministrata tende a modificare i contenuti delle relazioni fra enti locali e il proprio territorio. Queste relazioni, pur conservando una significativa e irrinunciabile dimensione socio-politica, acquistano progressivamente una forte valenza economica. È del tutto naturale che qualsivoglia organizzazione renda il conto in primo luogo a chi le mette a disposizione le risorse necessarie al suo funzionamento. Dovendo soddisfare le esigenze conoscitive di una comunità amministrata che progressivamente diventa loro prima finanziatrice, la legge richiede agli enti locali di adeguare i sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile per consentire, tanto all'interno che all'esterno del perimetro organizzativo, un'attendibile valutazione del rapporto fra risorse impiegate e risultati conseguiti. Tutto ciò è possibile correggendo le distorsioni informative del sistema contabile attualmente in uso (un sistema che non consente neppure l'esatta quantificazione dei debiti degli enti) ed ampliandone la portata informativa. Integrare la CEP alla CF permetterà alla comunità amministrata, fra l'altro, di valersi del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale come strumenti informativi insostituibili per alimentare il processo decisionale di natura economica, sociale e politica.

Da questo quadro generale di riferimento, discendono esigenze più specifiche quali:

1. ampliare l'area del "dovere rendere conto" e accrescere la trasparenza dei risultati economici dell'operato degli enti locali;
2. dare conto dell'uso effettivo delle risorse pubbliche;
3. giungere ad una valutazione attendibile del patrimonio per favorirne un più efficace, trasparente ed economico utilizzo;
4. quantificare in modo appropriato e tenere sotto controllo il debito pubblico;
5. rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato di ciascun ente locale con i propri enti e organismi strumentali;
6. porre le basi per giungere a individuare nella *intergenerational equity* la *bottom line* della rendicontazione degli enti locali;
7. avere a disposizione una base informativa adeguata ad alimentare la contabilità direzionale, in particolare la contabilità dei costi, e ciò al fine di supportare il processo decisionale della dirigenza, i sistemi di controllo interno della gestione e i sistemi incentivanti, misurare e tenere sotto controllo i costi della produzione pubblica³.

In sostanza, il cambiamento delle regole contabili può leggersi come uno degli effetti delle modifiche dei concetti di risultato, responsabilità e controllo nel rapporto fra collettività amministrata e enti locali, oltre che fra questi e gli altri livelli di governo, da cui deriva una profonda innovazione della cultura organizzativa e delle tecniche di misurazione, che da un'impostazione tradizionalmente solo giuridico-finanziaria devono muovere verso una prospettiva manageriale pubblica. Tale prospettiva implica il superamento della "amministrazione per atti" e stimola e guida il comportamento in modo coerente con i fini da raggiungere, secondo un'impostazione concettuale e pratica che impone il rinnovamento dell'azione amministrativa e l'adozione di comportamenti economicamente razionali e responsabili in

³ *Conoscere l'ammontare dei costi di produzione dei servizi è il presupposto informativo irrinunciabile per accrescere il livello di efficienza nell'uso delle risorse disponibili e per fare fronte ad una domanda di servizi pubblici crescente e differenziata che si accompagna ad una riduzione delle risorse pubbliche.*

quanto misurabili e valutabili. È per questo motivo che, pur fondandosi sulla predisposizione di piani e programmi che prefigurano classi di bisogni da soddisfare, acquisizione e combinazione di risorse, produzione e rilevazione dei risultati, è caratteristica propria della managerialità pubblica la costante verifica fra risultato realizzato effettivamente e risultato ipotizzato, alla costante ricerca della migliore combinazione possibile fra risorse impiegate e valore prodotto in termini di capacità di soddisfare i bisogni delle comunità di riferimento. In sostanza, i sistemi democratici contemporanei richiedono e promuovono il principio sul quale si basa *l'accountability*, ovvero il principio della reciprocità (l'aspettativa di scambiare benefici di valore paragonabile) che, in termini contabili, è identica a quella su cui si fonda la CEP. In questa prospettiva, si ritiene che l'informazione contabile che discende dalla CEP possa essere usata dall'esterno per tenere sotto controllo e far rispettare le clausole dei contratti economici, sociali e politici fra comunità amministrata ed enti locali e fra questi e gli altri livelli di governo. Naturalmente, bisogna tener conto che il principio di reciprocità deve essere declinato tanto al singolare (nei rapporti fra enti locali e singolo cittadino, utente e contribuente) che al plurale (nelle relazioni, certamente più complesse, fra gli enti locali e la comunità amministrata o sue significative articolazioni) e fra diversi livelli di governo. In ultimo, ma non certo per importanza, non può trascurarsi di rammentare che a livello comunitario è stato già avviato da EUROSTAT un processo di armonizzazione della contabilità dei governi centrali, regionali e locali. È un percorso che non si prevede né breve né semplice. Tuttavia, è già chiaro e deciso che l'armonizzazione contabile europea sarà fondata sui cosiddetti *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) che impongono, naturalmente, l'impianto della CEP.

5.3 La contabilità a base economico-patrimoniale come sistema di scritture

La CEP è un sistema di scritture. Le scritture si compongono a sistema quando sono atte a considerare un singolo "oggetto complesso" (di norma, il patrimonio o il reddito) a rilevarne la misura e a tenerne in evidenza le va-

riazioni. Per cogliere la dimensione unitaria dell'oggetto complesso di cui si vogliono seguire le vicende, è indispensabile seguire le variazioni di valore degli oggetti semplici che lo compongono, intestando a ciascuno di essi singoli conti⁴. La considerazione correlata e continuata delle variazioni monetarie degli oggetti semplici è resa possibile attraverso la rilevazione sistematica dei fatti di gestione esterna che interessano quei medesimi oggetti. In altre parole, il valore degli oggetti semplici che compongono l'oggetto complesso varia, durante il periodo amministrativo (1 gennaio-31 dicembre di ogni anno), a seguito del manifestarsi delle transazioni economico-finanziarie fra l'organismo socio-economico di cui vogliamo tenere la CEP (l'ente locale in questo caso) e qualunque altro organismo (amministrazione pubblica, impresa privata, famiglia, organizzazione senza scopo di lucro, ecc.).

A prescindere dall'oggetto complesso prescelto, la CEP consente la predisposizione congiunta e periodica:

- dello Stato Patrimoniale (SP) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari della composizione quali-quantitativa del patrimonio di funzionamento dell'ente locale, ovvero degli elementi attivi, passivi e, per differenza algebrica fra loro, del patrimonio netto;
- del Conto Economico (CE) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari delle "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, ovvero le cause positive (proventi e ricavi di esercizio) e negative (costi ed oneri di esercizio) che hanno portato alla determinazione periodica del risultato economico d'esercizio (avanzo economico, disavanzo economico o perdita di esercizio), cioè, come si spiegherà, della variazione subita dal patrimonio netto.

Fra gli ulteriori scopi della CEP, ci si limita, di nuovo, a ricordare vi è pure l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società.

⁴ Per quanto esistano "conti a quantità" (nel senso di quantità fisiche), i conti utilizzati in CEP sono "conti a valore," cioè conti che consentono di seguire le variazioni del valore, espresso in moneta, che hanno subito i singoli oggetti semplici a seguito del verificarsi dei fatti di gestione esterna.

I fatti di gestione esterna che interessano un ente locale da registrare in CEP possono sostanzialmente ricondursi a due tipologie:

- 1) operazioni di scambio di mercato (acquisti e vendite) le quali, alternativamente, danno luogo a:
 - a. uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente costi sostenuti;
 - b. entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente ricavi conseguiti;
- 2) operazioni non riconducibili alle logiche dello scambio di mercato, ovvero che non traggono motivazione dalla volontà di vendere contro il pagamento di un prezzo atto a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati per la produzione e distribuzione di quanto si vende. Si tratta di operazioni conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, ecc.) che, alternativamente, danno luogo a:
 - a. uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente oneri sostenuti;
 - b. entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente proventi conseguiti.

Laddove, nella pratica contabile, il termine "onere" è spesso usato in luogo di "costo" e viceversa, l'impiego di "ricavi" invece di "proventi" (ben più che viceversa) può essere foriero di importanti e negative conseguenze sul piano dell'interpretazione dei bilanci pubblici e del concetto stesso di risultato economico. L'individuazione del ricavo è possibile solo a seguito del verificarsi di un'operazione di vendita. Il conseguimento del ricavo implica che si acquisiscano moneta o suoi sostituti e/o il diritto di ricevere moneta in futuro quale corrispettivo spettante a fronte della cessione di beni o servizi prodotti per essere scambiati sul mercato contro il pagamento di un prezzo. Pertanto, mentre i ricavi misurati dai prezzi di vendita, rappresentano la traduzione in termini monetari delle utilità incorporate nel prodotto (bene o servizio) ceduto, cioè sono una misura accettabile del valore riconosciuto dall'acquirente al venditore, lo stesso non può dirsi per i tributi propri e trasferiti, multe, sanzioni amministrative etc. la cui quantificazione monetaria prescinde totalmente da qualsivoglia considerazione di tipo commerciale o egoistico.

Figura 5.1 Operazioni di mercato

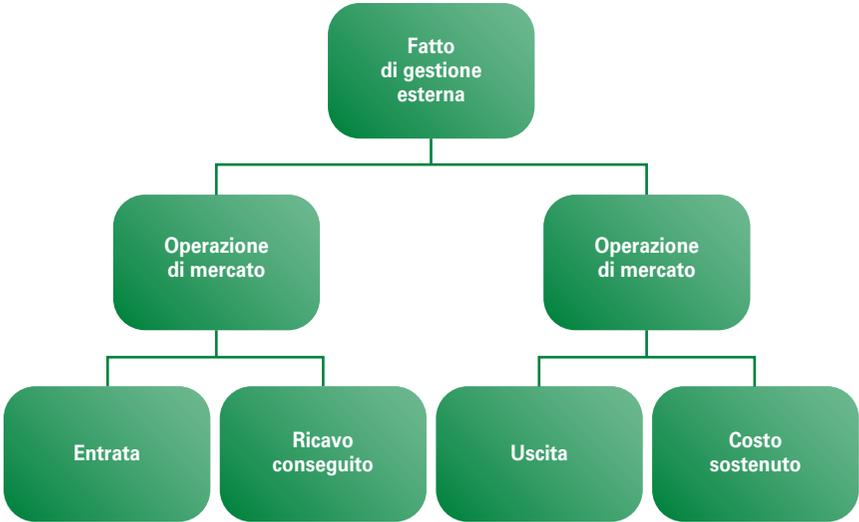
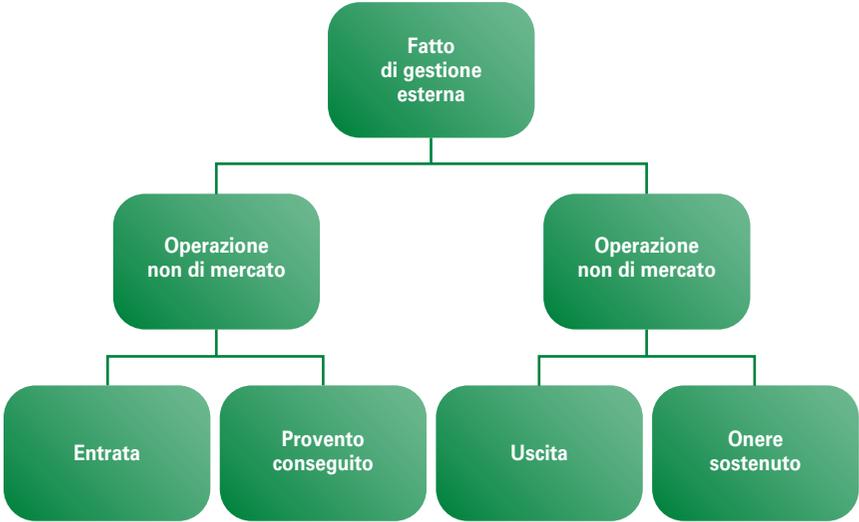


Figura 5.2 Operazioni non di mercato



5.4 La natura dei conti utilizzati per la contabilità a base economico-patrimoniale

La rilevazione unitaria dei fatti di gestione esterna è resa possibile dal piano dei conti integrato ovvero dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali. Il piano dei conti, essendo stato costruito anche per favorire il rigoroso monitoraggio della finanza pubblica, è unico e obbligatorio non solo per tutti gli enti locali ma, con i necessari adattamenti, anche per tutte le amministrazioni pubbliche.

Per tenere le scritture di CEP occorre usare due serie di conti denominati:

- 1) conti patrimoniali i quali accolgono le variazioni monetarie intervenute negli elementi attivi e passivi del patrimonio;
- 2) conti economici i quali accolgono costi/oneri e ricavi/proventi annuali o di esercizio⁵.

I conti patrimoniali sono accesi a:

- elementi patrimoniali attivi (voci dell'attivo patrimoniale) e accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Dare e le diminuzioni nella sezione Avere;
- elementi patrimoniali passivi (voci del passivo patrimoniale) e accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Avere e le diminuzioni nella sezione Dare.

Graficamente:

Elemento attivo		Elemento passivo	
Dare	Avere	Dare	Avere
Valore iniziale	Diminuzioni	Diminuzioni	Valore iniziale
Aumenti			Aumenti

⁵ Rinviamo al successivo paragrafo 5.7 per l'indispensabile distinzione fra costi e oneri sostenuti e di competenza economica dell'esercizio e ricavi e proventi conseguiti e di competenza economica dell'esercizio.

C'è poi da considerare il conto

- *patrimonio netto* (sul cui significato si tornerà in seguito) che accoglie per convenzione il valore iniziale e gli aumenti nella sezione *Avere* e le diminuzioni nella sezione *Dare*.

Capitale Netto	
Dare	Avere
Diminuzioni	Valore iniziale
	Aumenti

Quanto evidenziato in termini grafici, si sostanzia algebricamente nella "formula" seguente:

$$\text{Attività} - \text{Passività} = \text{Patrimonio Netto}$$

o, alternativamente

$$\text{Attività} = \text{Passività} + \text{Patrimonio Netto}$$

Il patrimonio netto, algebricamente il risultato di una sottrazione, è un valore di natura astratta ed è unico e inscindibile. Non è possibile associarlo, né associare una sua parte, a specifici elementi delle attività o della passività, anche se per finalità pratiche e giuridiche può essere suddiviso in "quote ideali".

Ciò chiarito, da quanto scritto consegue che la rilevazione di un fatto di gestione esterna può comportare il solo utilizzo di conti patrimoniali accesi a elementi attivi e passivi.

Se, a seguito di un fatto di gestione esterna, ad esempio l'incasso di un credito verso contribuenti per un'imposta locale pari a euro 10.000, il valore di un elemento patrimoniale attivo aumenta (+10.000 euro disponibilità liquide) e il valore di un altro elemento patrimoniale attivo diminuisce per il medesimo importo (-10.000 euro crediti verso contribuenti) il patrimonio netto resta invariato.

Pagare un debito commerciale, riscuotere un credito, ricevere un prestito, acquistare un bene durevole sono tutti esempi di fatti di gestione esterna per registrare i quali in CEP bastano i soli conti patrimoniali attivi e/o passivi.

Tali fatti di gestione esterna si dicono **fatti permutativi**⁶⁾.

Quando i fatti di gestione esterna comportano il determinarsi di variazioni patrimoniali che non si compensano fra loro, si determina una modifica del patrimonio netto.

Sono possibili due ipotesi:

1) si rileva una sola variazione patrimoniale (attiva o passiva). Si consideri, ad esempio, la rilevazione del diritto a riscuotere un canone di affitto per euro 1.000. In questa ipotesi, l'unica variazione patrimoniale riscontrata è quella aumentativa di un elemento attivo patrimoniale (+1.000 creditori diversi).

In tal caso, il fatto di gestione esterna è definito **fatto modificativo**⁷⁾;

2) si rileva una permutazione patrimoniale, ma con valori che non si compensano esattamente. Si consideri, ad esempio, il rimborso di una rata di un mutuo passivo per euro 54.000 che includa oltre alla quota capitale (euro 50.000) anche gli interessi passivi (euro 4.000). In tal caso, la riduzione del valore che interessa l'elemento patrimoniale attivo (-54.000 euro Istituto tesoriere) non si compensa esattamente con la riduzione del valore che interessa l'elemento patrimoniale passivo (-50.000 euro Debiti di finanziamento)⁸⁾. Ciò accade proprio per

⁶ Le permutazioni possono riguardare solo elementi dell'attivo (ad esempio, riscossione di un credito commerciale) o solo elementi del passivo (ad esempio, trasformazione di una parte di un debito a lungo termine in debito a breve termine) o elementi dell'attivo e del passivo contemporaneamente (ad esempio, accensione di un mutuo passivo). Ciò che rileva è che le variazioni patrimoniali in aumento e in diminuzione si compensino esattamente fra loro.

⁷ Modificativo del patrimonio netto.

⁸ È appena il caso di ribadire che la riduzione di valore di un elemento patrimoniale attivo si registra nella sezione *Avere* del conto che ne segue le vicende mentre la riduzione del valore di un elemento patrimoniale passivo si registra nella sezione *Dare* del conto che ne segue le vicende. Ovvero, le due "riduzioni di valore" si registrano in sezioni opposte di conti diversi perché l'una riguarda un elemento attivo e l'altra un elemento passivo del patrimonio dell'ente.

ché la somma corrisposta all'istituto finanziatore include anche l'ammontare degli interessi passivi che individuano la remunerazione del servizio offerto da chi ha prestato il denaro all'ente. In tal caso, il fatto di gestione esterna, essendo al contempo permutativo e modificativo, è definito **fatto misto**⁹⁾.

Ripartendo dalla "formula" fondamentale

$$\text{Attività} - \text{Passività} = \text{Patrimonio Netto}$$

e assunto che le variazioni degli elementi patrimoniali possono essere:

- attive (V_a), ovvero aumenti di elementi attivi o diminuzioni di elementi passivi;
- passive (V_p), ovvero aumenti di elementi passivi o diminuzioni di elementi attivi;
- nette (V_n) ovvero aumenti del patrimonio netto o variazioni attive nette (V_{an}) o diminuzioni del patrimonio netto ovvero variazioni passive nette (V_{pn});

ne consegue che, a seguito del manifestarsi di fatti di gestione esterna, possono originarsi le seguenti ipotesi di variazioni patrimoniali e conseguenti classi di fatti amministrativi:

Variazioni patrimoniali	Classi di fatti amministrativi
$V_a = V_p$	Fatto permutativo
$V_a = V_{an}$	Fatto modificativo
$V_p = V_{pn}$	Fatto modificativo
$V_a = V_p + V_{an}$	Fatto misto
$V_p = V_a + V_{pn}$	Fatto misto

⁹⁾ Misto in quanto alla permutazione fra elementi del patrimonio si accompagna una modifica del patrimonio netto.

Per registrare in CEP i fatti modificativi e misti, non sono quindi sufficienti i conti patrimoniali. Per il risolvere “il problema” basterebbe utilizzare a compensazione il conto patrimonio netto, movimentandolo nella sezione opportuna. Tuttavia, in tal modo non si potrebbero conoscere le ragioni che hanno determinato le variazioni patrimoniali nette e, quindi, non si sarebbe in grado di capire il perché il patrimonio netto sia variato, ovvero quali siano state le cause positive e negative che hanno portato alla determinazione del risultato economico.

È proprio per questa ragione che in tali circostanze, si fa ricorso a una seconda serie di conti, i **conti economici**.

È come se, in buona sostanza, i conti economici derivassero da un conto capostipite che è il patrimonio netto per potere tenere memoria delle ragioni economiche che ne determinano la variazione per effetto del verificarsi dei fatti di gestione esterna.

Ciò conferma, di fatto, che il patrimonio netto è una grandezza di natura economica (non finanziaria!) che corrisponde alla differenza tra le Attività e le Passività e indica la complessiva ricchezza (composta oltre che da risorse finanziarie anche da beni, diritti, ecc. e al netto di tutte le passività) accumulata negli esercizi precedenti che è a disposizione per il futuro dell'amministrazione.

È bene specificare che il conto patrimonio netto o meglio le sue “parti ideali” alle quali sono accesi singoli conti (fondo di dotazione, Riserve, ecc.) si movimentano solo quando le registrazioni li interessano direttamente (accantonamento a riserva, conferimento di fondi di dotazione, ecc.).

I conti economici sono accesi a:

- costi e oneri annuali ed accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Dare;
- ricavi e proventi annuali ed accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione Avere⁽¹⁰⁾.

¹⁰ Come si vedrà nelle pagine seguenti, nei conti economici si rilevano durante il periodo amministrativo i costi/oneri annuali sostenuti e ricavi/proventi conseguiti. È solo al termine

Graficamente:

Costi/Oneri Annuali		Ricavi/Proventi annuali	
Dare	Avere	Dare	Avere
Valore iniziale			Valore iniziale
Aumenti			Aumenti

I conti economici, fatte salve le necessità di rettifica dei valori in essi iscritti (registrazione di un risconto attivo o passivo, ad esempio), sono conti "monofasi" cioè che si usano in una sola sezione. Ciò è del tutto ovvio non potendosi, di norma, manifestare una diminuzione di un costo/onere annuale o di un ricavo/provento annuale già registrato in CEP durante l'esercizio.

5.5 Il metodo di registrazione partiduplicistico

Un sistema di scritture richiede sempre un metodo di registrazione. La memorizzazione dei fatti di gestione esterna che interessano l'oggetto complesso di cui si vogliono seguire le vicende con la CEP non può essere disordinata. È indispensabile consentire, anche attraverso opportuni riepiloghi, di determinare le relazioni fra gli oggetti semplici e i risultati che da tali relazioni scaturiscono. Pertanto, per tenere la CEP occorre fare ricorso ad un metodo di registrazione, cioè a un insieme ordinato ed organico di regole da seguire per la compilazione delle scritture. Come già ricordato, per consentire la registrazione dei fatti di gestione esterna si fa uso di appositi prospetti, che possono assumere diverse forme grafiche (a sezioni sovrapposte, a sezioni contrapposte, a scalare) gestiti da software di contabilità, denominati conti.

del periodo amministrativo, con opportuni procedimenti di valutazione e conseguenti scritture di assestamento economico che si determina quanta parte di questi costi/oneri e ricavi/proventi sono di competenza economica dell'esercizio.

I conti, a prescindere dalla loro forma grafica, hanno due sezioni. Per convenzione oltre che per precise ragioni storiche che si omette di richiamare, la sezione di sinistra di ogni conto è denominata sezione Dare e la sezione destra di ogni conto è denominata sezione Avere. I conti hanno un loro “vocabolario”

Nella tavola 5.1 si riassume la terminologia fondamentale.

Tavola 5.1 “Vocabolario” dei conti	
Espressione	Significato
Intestare un conto	Individuare l’oggetto semplice di cui il conto deve seguire le vicende ed iscrivere “in testa” al conto la denominazione di quell’oggetto.
Aprire un conto	Iscrivere nella corretta sezione il valore iniziale dell’oggetto semplice cui il conto è intestato. La sezione del conto in cui iscrivere il valore dipende dalla “natura” del conto.
Addebitare un conto	Iscrivere un valore nella sezione sinistra (sezione Dare) di un conto. I valori iscritti nella sezione Dare di un qualunque conto si chiamano addebitamenti.
Accreditare un conto	Iscrivere un valore nella sezione destra (sezione Avere) di un conto. I valori iscritti nella sezione Avere di un qualunque conto si chiamano accreditamenti.
Determinare il saldo di un conto	Calcolare la differenza fra i totali delle due sezioni, sottraendo dal totale maggiore quello minore.
Chiudere un conto	Iscrivere il saldo nella sezione il cui totale è inferiore in modo che i valori iscritti nelle due sezioni siano del medesimo importo.

Il metodo di registrazione da secoli utilizzato per tenere la CEP è il metodo di registrazione partiduplistico (metodo della partita doppia). La logica posta a base del suo funzionamento è molto semplice.

Ogni fatto di gestione esterna da memorizzare in CEP deve essere sempre registrato tanto nella sezione Dare di un conto (patrimoniale o economico) o suddiviso fra le sezioni Dare di più conti (patrimoniali o economici o gli uni e gli altri insieme) quanto nella sezione Avere di un altro conto (patrimoniale o economico) o suddiviso fra le sezioni Avere di più conti (patrimoniali o economici, o gli uni e gli altri insieme).

Al termine della registrazione in partita doppia di ogni fatto di gestione esterna il totale delle somme scritte nella sezione Dare di uno o più conti (totale addebitamenti) deve essere sempre uguale al totale delle somme iscritte nella sezione Avere di uno o più conti (totale degli accreditamenti), ovvero

$$\text{Addebitamenti} = \text{Accreditamenti}$$

È del tutto intuitivo che la constatazione dell'eguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti è una verifica solo formale della correttezza della registrazione cui deve sempre accompagnarsi una verifica sostanziale attraverso un attento esame della natura dei conti utilizzati e, conseguentemente, dell'iscrizione dei valori nelle apposite sezioni.

5.6 Le scritture continuative

Per scritture continuative (rilevazioni d'esercizio) qui s'intendono le registrazioni in CEP effettuate durante il periodo amministrativo in conseguenza del manifestarsi dei fatti di gestione esterna.

Per tenere la CEP occorre, anzitutto, definire il momento in cui si esegue la registrazione contabile⁽¹¹⁾. In CEP, durante il periodo amministrativo, la

¹¹ *In linea di principio, la registrazione dovrebbe essere conseguente alla rilevazione, nel senso che prima un fenomeno si individua a seguito di osservazione e poi lo si annota nei profili qualitativi e quantitativi che opportunamente lo rappresentano. Tuttavia, seguendo un uso consolidato, si utilizzeranno indifferentemente i termini seguenti: rilevazioni, registrazioni, scritture.*

registrazione di un fatto di gestione esterna è realizzabile solo al momento in cui è possibile quantificare in modo oggettivo e certo, sulla base di adeguata documentazione (fatture, note di addebito e di accredito, atti di acquisto e di vendita, verbali, ecc.) i valori espressi in termini monetari di quanto è oggetto di una transazione. È l'entrata (immediata - la riscossione o futura - il diritto a riscuotere una somma certa e definita ovvero un credito di regolamento) che accompagna e misura finanziariamente la variazione economica positiva (ricavo/provento annuale) e/o patrimoniale passiva (aumento di valore di un elemento patrimoniale passivo o una diminuzione di valore di un elemento patrimoniale attivo). Simmetricamente, è l'uscita (immediata - il pagamento o futura - l'obbligo a pagare una somma certa e definita) che accompagna e misura finanziariamente la variazione economica negativa (costo/onere annuale) e/o la variazione patrimoniale attiva (aumento di valore di un elemento patrimoniale attivo o una diminuzione di valore di un elemento patrimoniale passivo). La CEP in sostanza, rileva le correlate grandezze (patrimoniali ed economiche) nel momento in cui i fatti di gestione si manifestano in variazioni nei mezzi di pagamento comprovate da documenti che conferiscono alle operazioni stesse carattere di certezza (l'operazione esiste) e misurabilità. Dovendo gli enti locali tenere un sistema di scritture integrato, sono le rilevazioni della CF che costituiscono la misura finanziaria dei fatti gestionali rilevati dalla CEP nel corso del periodo amministrativo.

In altre parole, è la CF che innesca la CEP onde, in corso d'anno, la doppia rilevazione in CEP è simultanea, ma conseguente a quella in CF. Ovvero, senza rilevazione in CF non si registra un fatto di gestione esterna in CEP durante il periodo amministrativo.

Poiché la rilevazione in CEP della variazione finanziaria (che è una variazione patrimoniale) positiva - entrata/diritto a riscuotere - o negativa - uscita/obbligo a pagare - è conseguente e monetariamente quantificata dalla rilevazione in CF, è indispensabile chiarire la correlazione fra scritture in CF e scritture continuative in CEP.

Al riguardo, così si esprime il principio applicato:

“Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa e il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Costituiscono eccezione a tale principio:

- *i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;*
- *le entrate dei titoli 5 “Entrate da riduzione di attività finanziaria”; 6 “Accensione di prestiti”; 7 “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e 9 “Entrate per conto terzi e partite di giro”; il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi;*
- *le spese del titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”; 4 “Rimborso Prestiti”; 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere” e 7 “Uscite per conto terzi e partite di giro”; il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi;*
- *le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;*
- *la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari ;*
- *l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.”*

Quanto riportato nel principio, tenuto conto dell'impostazione concettuale fin qui seguita, può sintetizzarsi nelle tavole 5.2 - 5.4.

**Tavola 5.2 Correlazione fra rilevazioni in CF e in CEP
(accertamento entrate)**

CF		CEP	
	Titolo 1	Variazione patrimoniale attiva (Aumento di un credito o delle disponibilità liquide)	Variazione economica positiva (Provento o Ricavo annuale)
	Titolo 2		
	Titolo 3		
	Contributi agli investimenti		
	Trasferimenti in c/capitale		
Accertamento Entrate			
	Titolo 5	Variazione patrimoniale attiva (Aumento di un credito o delle disponibilità liquide)	Variazione patrimoniale passiva (Riduzione di valore di un elemento attivo patrimoniale oppure Aumento di valore di un elemento passivo patrimoniale)
	Titolo 6		
	Titolo 7		
	Titolo 9		

**Tavola 5.3 Correlazione fra rivelazioni in CF e in CEP
(liquidazione spese)**

CF		CEP	
	Titolo 1 (esclusi Trasferimenti correnti)	Variazione patrimoniale passiva (Aumento di un debito)	Variazione economica negativa (Costo o Onere annuale)
Liquidazione spese			
	Titolo 2 (esclusi Trasferimenti in c/ capitale e Contributi agli investimenti)	Variazione patrimoniale passiva (Aumento di un debito)	Variazione patrimoniale attiva (Riduzione di valore di un elemento passivo patrimoniale oppure Aumento di valore di un elemento attivo patrimoniale)
	Titolo III Titolo IV		

Tavola 5.4 Correlazione fra rilevazioni in CF e in CEP (impegno spese)			
CF		CEP	
	Trasferimenti correnti	Variazione patrimoniale passiva	Variazione economica negativa
	Trasferimenti in c/capitale	(Aumento di un debito)	(Costo o Onere annuale)
	Contributi agli investimenti		
Impegno spese			
	Titolo 2	Variazione patrimoniale passiva	Variazione patrimoniale attiva
	Titolo 3		
	Titolo 4	(Aumento di un debito)	(Riduzione del valore di un elemento passivo patrimoniale oppure Aumento del valore di un elemento attivo patrimoniale)

In conformità a quanto sopra riportato, per registrare in CEP un fatto di gestione esterna occorre:

1. osservare il fatto nella sua dimensione finanziaria rilevandolo in CF (accertamento per le entrate e liquidazione o impegno per le spese) e nei suoi correlati profili patrimoniale (variazione patrimoniale attiva o passiva) ed economico (ricavo/provento annuale o costo/onere annuale) solo se si tratta di fatto modificativo o misto;
2. iscrivere i valori di natura finanziaria nei conti finanziari (CF);
3. iscrivere i valori di natura patrimoniale nei conti patrimoniali seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento (CEP);
4. iscrivere, solo se il fatto di gestione esterna è modificativo o misto,

i valori di natura economica nei conti economici seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento (CEP);

5. con riferimento ai conti di cui ai punti 3 e 4 verificare al termine della registrazione in CEP che il totale degli addebitamenti sia pari a quello degli accreditamenti.

Esempio 5.1: acquisto di bene da terze economie

In data 18/07/2014, il Comune Z acquista dalla ditta Y una macchina per ufficio per un importo di 3.000 euro inclusa iva.

In data 18/07/2014 è sottoscritto il contratto di acquisto del bene e nella stessa data è eseguita la liquidazione e il relativo pagamento con contestuale emissione della fattura dalla ditta Y. In CF si rileva l'impegno di euro 3.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida per lo stesso importo la relativa spesa.

Analizzando il fatto di gestione esterna, si è di fronte alla tipica operazione di scambio di mercato. La ditta Y vende al Comune Z che compra.

Contestualmente alla liquidazione della spesa, per il Comune Z sorge un debito di natura commerciale nei confronti del fornitore Y; tale debito, come da fattura, è pari a euro 3.000 ovvero al valore della macchina per ufficio che la Ditta Y ha venduto all'amministrazione. Il Comune Z ha la disponibilità della macchina per ufficio e può utilizzarla a prescindere dalla circostanza che non l'abbia ancora pagata.

In CEP occorre registrare, in concomitanza alla liquidazione della spesa in CF, da un lato, il sorgere del debito (variazione patrimoniale passiva) per 3.000 euro e, dall'altro, la ragione che l'ha determinato, in altre parole l'acquisto della macchina per ufficio che si sostanzia in un aumento di un elemento patrimoniale attivo (variazione patrimoniale attiva).

Il fatto di gestione esterna non ha comportato variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

18/07/2014

Macchine per ufficio		Debito verso fornitori	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000			3.000

In data 25/07/2014 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in CF l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 3.000.

Analizzando il fatto di gestione esterna, si è di fronte al pagamento di un debito di natura commerciale che conclude l'operazione di acquisto.

A fronte di una riduzione di un debito verso i fornitori, cioè alla diminuzione di un elemento patrimoniale passivo (variazione patrimoniale attiva), si genera - per il medesimo importo di euro 3.000 - una diminuzione di un elemento patrimoniale attivo (variazione patrimoniale passiva) consistente in una riduzione delle disponibilità liquide del Comune Z.

Il fatto di gestione esterna non ha comportato variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

25/07/2014

Debiti verso fornitori		Istituto Tesoriere	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000*	3.000	**XXXXX	3.000

* valore conseguente alla precedente registrazione.

** nella sezione Dare saranno presenti i fondi necessari a fare fronte al pagamento.

É appena il caso di evidenziare che quando il tesoriere effettua il pagamento del fornitore non occorre effettuare alcuna scrittura in CEP.

Esempio 5.2: Liquidazione e pagamento dei contributi obbligatori per il personale a carico dell'ente⁽¹²⁾

Dopo avere effettuato le necessarie scritture di impegno in CF, si supponga che relativamente agli stipendi del personale del mese di luglio 2014, il comune Z abbia provveduto, il 25 luglio, a liquidare euro 200.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale" con emissione del relativo ordine di pagamento alle scadenze previste dalla legge.

Analizzando il fatto di gestione esterna, emerge come, contestualmente alla liquidazione della spesa, per il Comune Z sorga un debito nei confronti degli istituti previdenziali ai quali devono essere corrisposti i contributi a carico dell'ente. Tale debito misura una parte del costo del lavoro che il Comune Z deve sopportare per avere usufruito delle prestazioni rese dai suoi dipendenti.

In CEP occorre registrare, in concomitanza alla liquidazione della spesa in CF, da un lato, il sorgere del debito (variazione patrimoniale passiva) per 200.000 euro e, dall'altro, la ragione che l'ha determinato, in altre parole il costo per i contributi obbligatori (variazione economica negativa).

Il fatto di gestione esterna ha comportato variazioni del patrimonio netto, senza alcuna permutazione patrimoniale. È quindi necessario fare ricorso anche a un conto di natura economica per registrare l'operazione, mentre sarà movimentato un solo conto patrimoniale. Si registra un fatto modificativo.

¹² Per una esemplificazione completa sulla remunerazione del personale dipendente, si rinvia all'esempio n.5 dell'appendice tecnica del principio applicato.

25/07/2014

Contributi obbligatori per il personale		Debito verso Istituti previdenziali	
Dare	Avere	Dare	Avere
200.000			200.000

A seguito dell'emissione del mandato, in CEP occorre registrare, da un lato, la riduzione per il suo intero importo del Debito verso Istituti previdenziali (variazione patrimoniale attiva) per 200.000 euro e, dall'altro, la riduzione delle disponibilità liquide presso l'Istituto tesoriere (variazione patrimoniale passiva).

Il fatto di gestione esterna non comporta variazioni del patrimonio netto. Non è necessario fare ricorso anche a conti di natura economica per registrare l'operazione. Si registra un fatto permutativo.

25/07/2014

Debito verso Istituti previdenziali		Istituto Tesoriere	
Dare	Avere	Dare	Avere
200.000	*200.000	**XXXXX	200.000

* valore conseguente alla precedente registrazione

** nella sezione Dare saranno presenti i fondi necessari a fare fronte al pagamento

Naturalmente, gli esempi di scritture continuative possono essere numerosissimi. Tuttavia, ciò che conta è avere chiare le regole di base e poi applicarle in modo costante. Si ricordi sempre che l'entrata e l'uscita rilevata in CF che innescano le scritture continuative in CEP individuano, rispettivamente, sempre una variazione patrimoniale attiva e una variazione patrimoniale passiva. Più semplicemente, per registrare un fatto di gestione esterna in CEP almeno un conto patrimoniale serve sempre. Gli altri conti saranno solo di natura patrimoniale e/o economica a seconda che il fatto di gestione esterna si qualifichi come permutativo, modificativo o misto.

5.7. La competenza economica

La necessità di giungere a determinazioni periodiche dei risultati comporta l'esigenza di ripartire idealmente la gestione in periodi amministrativi. La CEP si prefigge di registrare, durante il periodo amministrativo (rilevazioni d'esercizio) le correlate grandezze (patrimoniali ed economiche) nel momento in cui i fatti di gestione si manifestano in variazioni nei mezzi di pagamento comprovate da documenti (ad es. la fattura) che conferiscono alle operazioni stesse carattere di certezza e di misurabilità. Utilizzare la CEP, tuttavia, non implica solo individuare il momento in cui registrare i fatti di gestione esterna e quindi ampliare la quantità e la qualità dei "fenomeni" rilevati. La CEP serve a "fare i conti" e a "rendere il conto" a un vasto insieme di *stakeholders* rispetto alle vicende economico-finanziarie che hanno interessato un oggetto complesso (patrimonio, reddito). Le scritture economico-patrimoniali ordinate a sistema consentono di seguire quanto accade all'oggetto complesso osservato durante il periodo amministrativo e di verificarne a scadenze determinate, per solito con riferimento al termine dell'anno solare, le variazioni intervenute e le cause le hanno determinate. Tenere un CEP significa, quindi, dovere attribuire un valore ai "fenomeni" oggetto di rilevazione non solo man mano che questi si manifestano, ma anche quando bisogna rendicontarli.

Per questo motivo, è importante definire il concetto di competenza economica.

Il principio applicato afferma:

"La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti) I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base raziona-

le e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;

- *per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.*

In particolare quando:

- a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;*
- b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;*
- c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).*

I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica."

Persino una lettura superficiale di quanto sopra riportato fa comprendere un concetto molto semplice: per attribuire all'esercizio i costi/oneri e ricavi/proventi di sua competenza economica, quantificare in termini monetari le attività e le passività e per differenza il patrimonio netto dell'ente non è sufficiente a determinare i totali dei conti movimentati in CEP durante il periodo amministrativo. Ciò è come affermare che la predisposizione della SP e del CE non è possibile, dato il principio di competenza economica, semplicemente considerando i totali dei conti come determinatisi a seguito dei fatti di gestione esterna.

Ad esempio, il valore di fine esercizio di un elemento patrimoniale non si può semplicemente determinare considerando le variazioni aumentative e diminutive che ha subito durante il periodo amministrativo per effetto di specifici fatti di gestione esterna che lo hanno interessato a seguito del manifestarsi di entrate e di uscite. Ciò equivale ad affermare che il totale di un conto acceso a un elemento patrimoniale non rappresenta con certezza il valore dell'oggetto semplice cui il conto è acceso, al 31 dicembre di ogni anno.

Un esempio può chiarire meglio quanto sopra.

Nel bilancio di verifica al 31 dicembre 2014⁽¹³⁾ risulta che il conto Mezzi di trasporto stradali (conto patrimoniale acceso ad un elemento attivo) si presenta come segue

Mezzi di trasporto stradali	
Dare	Avere
150.000	

Un non esperto di CEP, osservando il conto, potrebbe ritenere che il valore dei mezzi di trasporto al 31 dicembre 2014 sia pari a 150.000 euro. Una simile conclusione risulta erranea: durante il periodo amministrativo i mezzi di trasporto stradali hanno contribuito alla realizzazione delle attività produttive (istituzionali e/o di scambio di mercato) dell'ente; queste attività, a loro volta, sono state strumentali all'acquisizione di nuova ricchezza sotto forma di proventi e/o ricavi. Più semplicemente, i mezzi di trasporto stradali sono stati utilizzati per produrre prestazioni. Il valore economico dei mezzi di trasporto stradali, alla fine del periodo amministrativo, è - salvo eccezioni qui trascurabili - certamente inferiore a 150.000 euro. In sostanza, la partecipazione dei mezzi di trasporto ai processi economici di produzione

¹³ Il bilancio di verifica si compila alla data di chiusura dell'esercizio per tutti i conti che sono stati interessati da registrazioni nel corso del periodo amministrativo allo scopo di confermare l'uguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti ed individuare e correggere eventuali errori (inversioni di cifre, utilizzo di conti errati, ecc.).

dell'ente locale ha contribuito all'acquisizione di nuova ricchezza, ma ha anche comportato una riduzione di ricchezza pari al valore delle utilità che quelle immobilizzazioni materiali hanno ceduto nel corso del periodo amministrativo per effetto del loro utilizzo, cioè della loro partecipazione alla realizzazione dei processi di trasformazione economica. Per tale perdita di valore, chiamata quota di ammortamento, manca una misura finanziaria oggettivabile e comprovabile da documenti a rilevanza finanziaria come avviene per le operazioni di cui alle scritture continuative.

Se si vuole - come si deve - dare un valore ai mezzi di trasporto stradali con riferimento al 31 dicembre 2014 occorre procedere ad una stima (per definizione, quindi, non una misura oggettiva) del valore monetario delle utilità che quelle immobilizzazioni materiali hanno ceduto nel periodo considerato (la quota di ammortamento) e sottrarre tale valore dal saldo del conto. La quota di ammortamento dei mezzi di trasporto rappresenta quindi una variazione passiva netta (cioè una riduzione del patrimonio netto), ovvero un costo da imputare all'esercizio e da iscrivere nel CE. Il valore in questione è quindi registrato in un conto economico acceso a un costo annuale di competenza dell'esercizio. Si tornerà sul tema.

Assunto che i totali dei conti patrimoniali ed economici così come determinati a seguito della corretta registrazione in CEP dei fatti di gestione esterna durante il periodo amministrativo non consentono di predisporre immediatamente lo SP e il CE, come e dove si possono quindi reperire le informazioni che servono per rettificare i conti in modo che sia possibile determinare il patrimonio netto e il risultato economico di periodo? La risposta a questa domanda, a rigore, è l'inventario. È sulla base della valutazione degli elementi patrimoniali, effettuata in via extra-contabile attraverso la procedura di inventariazione, che si procede, con riferimento al termine del periodo amministrativo, ad acquisire le informazioni indispensabili per predisporre le scritture di assestamento economico con le quali si adeguano i valori contabili (ovvero quelli esposti nel bilancio di verifica) a quelli dell'inventario. Tutto ciò, a sua volta, è propedeutico alla chiusura delle scritture e alla predisposizione dello SP e del CE.

5.8 L'inventario

Il procedimento d'inventariazione è un'operazione complessa indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato. L'inventariazione mette in evidenza valori determinati in via extra-contabile. La predisposizione dell'inventario iniziale e il successivo aggiornamento sono operazioni imprescindibili per l'ordinata tenuta della CEP. Il mancato costante aggiornamento degli inventari rende lo SP e il CE non attendibili e ne altera la portata informativa.

Secondo la migliore dottrina contabile, l'inventariazione si articola in quattro distinte ma interconnesse fasi (operazioni semplici), di seguito descritte sinteticamente.

- a) **Ricerca o ricognizione:** identificare fisicamente i beni e definire la loro natura tangibile e intangibile in modo da consentire classificazioni omogenee. Data la definizione di patrimonio dell'ente locale, la ricerca non può limitarsi ai beni ma deve estendersi ai rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente e suscettibili di valutazione. In assenza di accurati inventari predisposti in passato, la ricognizione deve essere affiancata dalla consultazione di fonti informative anche diverse da quelle contabili che possono consistere nei documenti più diversi (contratti, rogiti notarili, certificati, ecc.). Non può certo trascurarsi che la tradizionale CF non rileva fenomeni assolutamente importanti ai fini di cui si tratta quali: costruzioni in economia, demolizioni, trasformazioni di immobili. Determinante, e non solo a questi fini, è la piena integrazione fra i sistemi informativi dell'Ufficio Patrimonio e dell'Ufficio Ragioneria dell'ente locale. I dati sul patrimonio devono essere aggiornati tempestivamente e resi acquisibili attraverso un unico sistema informatico.
- b) **Classificazione:** raggruppare i beni in categorie o classi, assegnando a ciascuna di esse quelli che presentano comuni caratteristiche fisiche, merceologiche, naturali od economiche. In questa fase è fondamentale trovare un giusto equilibrio fra analiticità (un'eccessiva numerosità delle classi di beni potrebbe rendere difficile la consultazione delle

informazioni) e sintesi (un numero di classi troppo esiguo potrebbe causare una perdita di utili informazioni).

- c) **Descrizione:** enunciare le caratteristiche o proprietà fisiche, tecniche, mercantili, ecc., dei componenti di ciascuna classe. Gli elementi patrimoniali sono cioè catalogati (con archiviazione su supporto informatico) mediante apposite schede ove si riportano le informazioni più significative. Questa fase conclude l'inventario "fisico" o "a quantità".
- d) **Valutazione:** attribuire un valore monetario a ciascun elemento patrimoniale attivo e passivo. Si tratta, a tutta evidenza, della fase più delicata ed importante. Va condotta in modo assolutamente rigoroso e nel pieno rispetto dei criteri di valutazione dettati dal principio applicato. Ogni valutazione, per quanto rispettosa degli standard che la legge impone di osservare, conserva, per sua natura, un certo grado di soggettività. È quindi decisivo avere a disposizione dati aggiornati ed attendibili che permettano di quantificare valori stimati ragionevoli. In ogni caso, devono fungere da punto di riferimento costante e irrinunciabile i postulati di bilancio (prudenza, competenza economica, correlazione costi-ricavi, ecc.). La valutazione e gli elementi patrimoniali attivi e passivi è effettuata nella prospettiva della continuità dell'attività dell'ente.

La tavola 5.5 espone, in via molto sintetica, i criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal principio applicato al quale si rinvia per ogni ulteriore dettaglio. Si ricorda, inoltre, che per quanto non specificatamente previsto nel principio, si rinvia al Decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione" e successive modifiche e integrazioni.

Tavola 5.5 Criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal principio applicato

Elemento patrimoniale	Criterio di valutazione
<p>Costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali. Migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato)</p>	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>Costo di acquisto o di produzione. Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione e i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.</p> <p>La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e spese incrementative su beni di terzi) è quinquennale.</p>
<p>Diritti di brevetto industriale ed utilizzazione opere dell'ingegno</p>	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>Devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al <i>fair value</i> dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.</p>

Avviamento (va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale).	<p>Principio OIC n. 24.</p> <p>In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'ente. La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.</p>
Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee⁽¹⁴⁾	<p>Costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori se sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.</p> <p>Valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale se acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione). Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.</p>
Immobilizzazioni in corso (lavori in economia).	<p>Costo di produzione.</p> <p>Tale costo comprende: i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene; i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne); i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del</p>

¹⁴ Sui criteri di valutazione di rendite, usufrutto e nuda proprietà, uso ed abitazione, superficie ed enfiteusi, per ragioni di sintesi si rinvia al principio applicato.

	<p>bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.</p> <p>Non sono in ogni caso comprese le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.</p>
<p>Immobilizzazioni materiali</p>	<p>Costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.</p> <p>Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.</p> <p>Le rivalutazioni sono ammesse solo in caso di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.</p>
	<p>Beni mobili ricevuti a titolo gratuito</p> <p>Valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentate legale dell'ente medesimo.</p> <p>La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).</p>

	Copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte	Prezzo di copertina.
	Libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente	Il costo di acquisto è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati in quanto sono considerati beni di consumo.
	Beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs.42/2004	Iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento.
	Libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.),	Costo di acquisto. Tali beni devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni. Sono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso.

	Immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito.	Relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del Sindaco.
Le immobilizzazioni in corso (lavori in economia)		<p>Costo di produzione.</p> <p>Tale costo comprende: i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene; i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne); i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.</p> <p>Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.</p>
Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc.)		Costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengono durevoli.
	Azioni	Costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Le eventuali perdite sono portate a conto economico.

	Partecipazioni non azionarie	Come le azioni.
	Titoli	Art. 2426 del codice civile. I titoli immobilizzati, si valutano al costo di acquisto da rettificare in presenza di diminuzioni di valore aventi natura durevole. Il costo relativo all'acquisto di un titolo a reddito fisso è il cosiddetto "corso secco". All'atto della vendita si evidenzierà la plusvalenza o la minusvalenza derivante dall'operazione.
	I crediti concessi dall'ente⁽¹⁵⁾	Valore nominale, al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.
	Derivati di ammortamento	Valore nominale delle risorse che l'ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato per estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo a carico dell'ente derivante dalla sottoscrizione del contratto di derivato, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.
	Rimanenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione.)	Il minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato. Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione (art. 2426, n. 9, codice civile).

¹⁵ Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità.

Crediti di funzionamento	Valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge).	Art. 2426 del codice civile. Al minore tra il costo di acquisto e il valore di realizzazione desumibile dal mercato ¹⁶ . La configurazione di costo da utilizzare sarebbe quella del costo specifico. In caso di titoli fungibili si può fare ricorso a una delle metodologie di calcolo dei costi (LIFO, FIFO, costo medio ponderato) previste dal codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso a un esperto esterno
Ratei e risconti	Art. 2424-bis, comma 6, del codice civile. Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

Si segnala che il principio applicato fornisce specifiche indicazioni ai fini della redazione del primo stato patrimoniale - in merito si rinvia al principio applicato stesso.

¹⁶ Sul concetto di "andamento di mercato" si rinvia al principio contabile OIC n. 20.

5.9 Le scritture di assestamento economico

I saldi dei conti patrimoniali e dei conti economici così come determinati a seguito delle registrazioni di esercizio non sono sempre rappresentativi del valore da esporre nello SP e nel CE secondo quanto richiesto dal principio di competenza economica, poiché quei saldi contabili non includono le modifiche di valore intervenute nel periodo amministrativo che non sono conseguenti a fatti di gestione esterna e che, quindi, non sono state rilevate finanziariamente durante il periodo amministrativo.

Ciò, in linea di principio, può riguardare qualunque conto. Le variazioni di valore possono essere negative o positive con conseguente determinazione di variazioni patrimoniali nette negative o positive, cioè di costi e di ricavi da imputare all'esercizio e da iscrivere nel CE con conseguenti riflessi patrimoniali (per averne contezza è sufficiente ricordare che Attività - Passività = Patrimonio Netto).

Quanto accennato comporta la necessità di redigere, con riferimento al 31 dicembre di ciascun anno, apposite scritture atte ad adeguare il saldo dei conti al valore risultante da specifici procedimenti di stima che, di norma, dovrebbero provenire dall'inventario.

In pratica, la determinazione del patrimonio di funzionamento e del risultato economico dell'esercizio implica la registrazione delle cosiddette scritture di assestamento economico in applicazione del principio della competenza economica. Tradizionalmente, le scritture di assestamento economico si distinguono in: scritture di rettifica, integrazione e ammortamento. Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili, sulla base di idonea e completa documentazione⁽¹⁷⁾.

¹⁷ Il principio applicato suggerisce che le procedure informatiche prevedano, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa, la possibilità di indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito). "In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le

Più dettagliatamente, il principio applicato così si esprime in merito alle scritture di assestamento economico: *“Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell’esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:*

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

Rinviando all’appendice tecnica del principio applicato per una più ricca esemplificazione, ci si limita ad alcuni esempi fondamentali.

Il primo riguarda l’ammortamento delle immobilizzazioni materiali. L’ammontare della quota di ammortamento annuale delle immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere determinata sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzo del bene durevole, in quanto soggetto a deperimento ed obsolescenza.

procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).”

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, il principio applicato suggerisce il ricorso ai coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti e inoltre suggerisce appositi coefficienti per beni demaniali e i beni immateriali. Per l'elenco dei coefficienti, si rinvia al principio applicato⁽¹⁸⁾.

Si osservi che nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello SP la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Inoltre, non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto non soggetti a deperimento e consumo: terreni⁽¹⁹⁾, materiali preziosi e i beni di valore. Immobilizzazioni in corso e acconti, ovviamente, non sono soggetti ad ammortamento.

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. 136 del medesimo decreto, non sono assoggettati ad ammortamento.

Per proporre un'esemplificazione, si utilizza l'esempio già trattato nelle pagine precedenti e relativo al conto patrimoniale attivo Mezzi di trasporto stradali che presentava, nella sezione Dare, un valore pari ad euro 150.000.

¹⁸ Per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene è pronto per l'uso.

¹⁹ Fanno eccezione le cave e i siti utilizzati per le discariche.

Per registrare contabilmente la quota di ammortamento si può, alternativamente, seguire il procedimento di ammortamento diretto (o in conto) o quello indiretto con la conseguente creazione del conto Fondo ammortamento Mezzi di trasporto stradali, il cui ammontare deve essere poi portato in deduzione al valore dei Mezzi di trasporto stradali esposto nell'Attivo dello SP.

Ammortamento diretto

31/12/2014

Ammortamento Mezzi di trasporto stradali		Mezzi di trasporto stradali	
Dare	Avere	Dare	Avere
30.000		150.000	30.000

Seguendo questo procedimento, il saldo del conto Mezzi di trasporto stradali esprime il valore attribuito a quell'elemento attivo al 31 dicembre 2014 e così apparirà nell'Attivo dello SP. La quota di ammortamento, costo di competenza economica dell'esercizio 2014, è collocata nel CE.

31/12/2014

Stato Patrimoniale	
Attivo	Passivo
Mezzi di trasporto stradale 120.000	

Conto Economico*	
Componenti negativi	Componenti positivi
Ammortamenti mezzi di trasporto stradali 30.000	

* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

Alternativamente, si può procedere come esemplificato di seguito.

Ammortamento indiretto

31/12/2014

Ammortamento Mezzi di trasporto stradali		Fondo ammortamento Mezzi di trasporto stradali	
Dare	Avere	Dare	Avere
30.000			30.000

Seguendo questo secondo procedimento, suggerito dal principio applicato, nel prospetto di SP apparirà il saldo del conto Mezzi di trasporto stradali così come risulta dalle scritture continuative (150.000 euro) dal quale verrà posto in deduzione il Fondo di ammortamento Mezzi di trasporto stradali così da ottenere per differenza il "valore effettivo" attribuito a quei beni durevoli al 31 dicembre 2014.

La quota di ammortamento, costo di competenza economica dell'esercizio 2014, è collocata nel CE.

31/12/2014

Stato Patrimoniale			
Attivo		Passivo	
Mezzi di trasporto stradale	150.000 -		
Fondo ammortamento	30.000		
	120.000		

Conto Economico*	
Componenti negativi	Componenti positivi
Ammortamenti mezzi di trasporto stradali	30.000

* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

Le scritture di assestamento economico possono riguardare anche i conti economici movimentati in CEP durante il periodo amministrativo.

Ricordiamo che nel corso del periodo amministrativo sono stati utilizzati i conti economici per memorizzare i costi e gli oneri annuali sostenuti e i ricavi e proventi annuali conseguiti.

Giunti al termine del periodo amministrativo, occorre determinare il risultato economico confrontando i proventi/ricavi con i costi/oneri di competenza economica dell'esercizio. In sostanza, anzitutto, occorre chiedersi se i costi/oneri sostenuti e i ricavi/proventi conseguiti sono interamente di competenza economica dell'esercizio.

Tale coincidenza non sempre si realizza. Ad esempio, un ricavo derivante dall'introito di consulenze (6.000 euro), riscosso per intero anticipatamente, potrebbe riferirsi a un arco di tempo (1 ottobre/31 marzo) che travalica il 31 dicembre e sconfinava nel periodo amministrativo successivo. Dalla CEP risulterà che il totale del conto "Consulenze" - che è un conto economico acceso a un ricavo annuale - è pari a 6.000 euro. Sarebbe erroneo attribuire all'esercizio l'intero ricavo conseguito, in quanto verrebbe alterato il risultato economico dell'esercizio in chiusura e di quello successivo, con inevitabile e conseguente alterazione del valore del patrimonio netto dei medesimi esercizi. Conseguentemente, sarà necessario apportare una rettifica al conto "Consulenze" in modo tale da imputare all'esercizio in chiusura solo la quota di competenza economica (3.000 euro) e rinviare all'esercizio successivo la quota di ricavo (3.000 euro) che

sarà di sua competenza. Per tale rettifica si farà ricorso al conto "Risconti passivi" da utilizzare in contropartita al conto Consulenze che deve essere ridotto e quindi movimentato nella sezione Dare. Risconti passivi è, naturalmente, un conto patrimoniale acceso a un elemento passivo che accoglie il valore iniziale nella sezione Avere e, in questo caso, segnala la sospensione di un ricavo da un esercizio ad un altro⁽²⁰⁾.

Risconto passivo

31/12/2014

Consulenze		Risconto passivo	
Dare	Avere	Dare	Avere
3.000	6.000*		3.000

* valore conseguente alla scritture continuative

31/12/2014

Stato Patrimoniale	
Attivo	Passivo
	Risconti passivi 3.000

Conto Economico*	
Componenti negativi	Componenti positivi
	Ricavi dalla vendita di servizi
	Consulenze 3.000

* Ai soli fini di una maggiore chiarezza, il prospetto è proposto nella forma a sezioni contrapposte.

²⁰ A rigore il conto risconto passivo e il relativo valore dovrebbero risultare dall'inventario.

L'esempio degli ammortamenti e quello dei risconti passivi fanno riferimento a "rettifiche" di valori in conti patrimoniali ed economici misurati finanziariamente durante il periodo amministrativo. Tuttavia, può ben accadere che si debbano attribuire all'esercizio costi o ricavi di competenza economica, ma non ancora finanziariamente sostenuti o conseguiti.

Si pensi, ad esempio, a costi relativi a servizi di consulenze utilizzati, ma non fatturati e misurati finanziariamente, in via provvisoria con riferimento al 31 dicembre, dal conto "fatture da ricevere".

Di fatto, nell'ipotesi richiamata, bisogna "aggiungere" costi di competenza dell'esercizio che altrimenti risulterebbero interamente addossati all'esercizio seguente, ovvero quello in cui arriverà la fattura.

Così operando, invece, si attribuisce correttamente, all'esercizio in chiusura, un costo per il valore dei servizi effettivamente utilizzati in quel periodo amministrativo.

Con la stessa logica funzionano i ratei passivi (per imputare un costo la cui manifestazione finanziaria si avrà nel futuro esercizio) e i ratei attivi (per imputare un ricavo la cui manifestazione finanziaria si avrà nel futuro esercizio).

Una particolare attenzione merita la svalutazione dei crediti di funzionamento. Ciò perché in CF esiste e si movimentata, con regole puntualmente definite nel pertinente principio contabile applicato, il fondo crediti di dubbia e difficile esazione mentre in CEP si utilizza il fondo svalutazione crediti. La presenza di due conti simili, ma con denominazioni diverse nel sistema contabile integrato, merita un rapido approfondimento.

In CEP, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti si effettua nelle scritture di assestamento economico al fine di quantificare un costo di competenza economica dell'esercizio da collocare nel CE fra i Componenti negativi della gestione e più precisamente fra gli Accantonamenti. La somma da accantonare è pari all'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da

quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. La ragione per la quale si accantona è il rispetto del principio della prudenza oltre che quello della competenza economica.

31/12/2014

Accantonamento a Fondo svalutazione crediti		Fondo svalutazione crediti	
Dare	Avere	Dare	Avere
X			X

Accantonare al fondo svalutazione crediti significa addossare all'esercizio in chiusura un costo (non pagato) per "perdite da inesigibilità già manifestatesi o presunte" a fronte di rischi di inesigibilità già concretizzati o ragionevolmente prevedibili. Ciò comporta, conseguentemente, che quando il rischio si concretizzerà non ci saranno conseguenze economiche (ovvero sul risultato economico e sul patrimonio netto) di quel periodo amministrativo se il fondo svalutazione crediti sarà capiente e potrà essere utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità sarà ritenuta definitiva. Naturalmente, se il fondo svalutazione crediti risultasse insufficiente, si determinerebbe - per la differenza - una perdita realizzata su crediti da imputare al CE. Le cause di inesigibilità, quindi, si riferiscono ai crediti iscritti nello SP. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti. Nello SP i crediti sono iscritti al valore nominale e sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti che li riguarda.

Il fondo deve essere quindi ripartito tra le tipologie di crediti iscritti nello SP. Tale ripartizione non è necessariamente correlata alla ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia e difficile esazione accantonato nel risultato di amministrazione, in quanto:

- 1) i residui attivi possono essere di importo differente rispetto ai crediti iscritti nello SP;

- 2) il fondo svalutazione crediti può avere un importo maggiore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i Titoli da 1 a 4 delle Entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello SP di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalla CF nel corso dell'esercizio.

Pertanto, il valore dei due fondi in questione potrebbe essere diverso per due motivi:

- 1) in CEP sono conservati i crediti stralciati dalla CF per i quali deve essere iscritto in CEP un fondo pari al loro ammontare;
- 2) in CEP potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, sono imputati in CF nel bilancio di anni successivi a quello cui lo SP si riferisce. Conseguentemente, mentre in CEP tali crediti devono essere subito oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione crediti, in CF tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

L'accantonamento al fondo svalutazione crediti in CEP può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo stesso pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Del fondo svalutazione crediti è necessario evidenziare anche le sue diverse componenti:

1. quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti;
2. quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla CF;
3. quella relativa alla presenza, nello SP, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

Si noti, infine, che l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione cre-

diti determina la rilevazione di insussistenze dell'attivo, onere straordinario (variazione economica negativa) il cui sorgere comporta come effetto la riduzione del risultato economico di periodo e, *coeteris paribus*, del patrimonio netto.

Diversamente da quanto osservato riguardo al possibile disallineamento fra fondo svalutazione crediti e fondo crediti di dubbia e difficile esazione, gli accantonamenti a costi futuri e a fondi rischi confluiti nel risultato di amministrazione finanziario come determinato in CF devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in CEP. Le scritture relative all'accantonamento a questi fondi sono del tutto simili, fatta salva la denominazione dei conti, a quelle relative all'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

In conclusione, ciò che rileva osservare è che le scritture di assestamento economico compilate con riferimento al 31 dicembre di ogni anno non sono predisposte a seguito di fatti di gestione esterna finanziariamente rilevati dalla CF. Di fatto, sono scritture che discendono da stime economiche, quantificate e tradotte in termini finanziari in via extra-contabile e poi registrate in CEP.

5.10 Scritture di riepilogo e di chiusura

Dopo avere predisposto le scritture di assestamento economico, i valori esposti nei conti utilizzati in CEP non dovrebbero più subire altre modifiche. Compilato un bilancio di verifica definitivo, il cui scopo è sempre quello di confermare l'uguaglianza fra addebitamenti e accreditamenti, si deve procedere alle operazioni di riepilogo e di chiusura di tutti i conti utilizzati in CEP.

Si comincia con i conti economici epilogando al conto "Conto Economico" prima i conti accesi ai costi e oneri, in altre parole ai componenti economici negativi ormai certamente di competenza economica dell'esercizio, e poi quelli accesi a ricavi e proventi ovvero ai componenti economici

positivi, ormai certamente di competenza economica dell'esercizio. Il saldo di tale scrittura costituisce, conseguentemente, il risultato economico dell'esercizio. Pertanto, se la somma dei saldi dei conti accesi a ricavi/proventi sarà superiore alla somma dei saldi dei conti accesi a costi/oneri l'ente locale ha conseguito un risultato economico positivo (avanzo economico), in altre parole il suo patrimonio netto sarà accresciuto. Viceversa, l'ente locale avrà subito una perdita (disavanzo economico) e il suo patrimonio netto sarà diminuito.

Date le regole di funzionamento dei conti di natura economica, per chiudere i conti economici accesi a costi/oneri occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione *Avere* e per chiudere i conti economici accesi a proventi/ricavi occorrerà iscrivere il saldo di ciascuno di essi nella sezione *Dare*.

Si procede come segue:

31/12/2014

Conto Economico	a	Diversi		XXX
	a	Acquisto di materie prime	X	
	a	Personale	X	
	a	Ammortamento mezzi di trasporto stradale	X	
		

31/12/2014

Diversi	a	Conto Economico		XXX
Imposta municipale propria			X	
Ricavi da vendita di servizi			X	
Trasferimenti correnti da amministrazioni centrali			X	
.....			

A questo punto, occorre chiudere il conto "Conto Economico".
 Due sono le possibili alternative: avanzo o disavanzo economico.

31/12/2014

Conto Economico	a	Avanzo economico	XX
-----------------	---	------------------	----

31/12/2014

Disavanzo economico	a	Conto Economico	XX
---------------------	---	-----------------	----

Chiuso il conto "Conto Economico", si epilogano i conti patrimoniali accesi a elementi attivi al conto Stato patrimoniale finale. Date le regole di funzionamento dei sopradetti conti il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione *Avere*. Qualora sia stata subita una perdita di esercizio (disavanzo economico), il conto relativo è chiuso insieme ai conti patrimoniali accesi ad elementi attivi.

31/12/2014

Stato patrimoniale finale	A	Diversi		XXX
	a	Mezzi di trasporto terrestri	X	
	a	Terreni demaniali	X	
	a	Crediti da comp.ne tributi	X	
	a	
	a	Disavanzo economico	X	

In ultimo, si epilogano i conti patrimoniali accesi a elementi passivi e i conti accesi alle "parti ideali" del patrimonio netto allo stesso conto "Stato patrimoniale finale". Date le regole di funzionamento dei sopradetti conti, il saldo di ciascuno di essi va iscritto nella sezione *Dare*. Qualora sia stato conseguito un avanzo economico, il conto relativo è chiuso insieme ai conti patrimoniali accesi a elementi passivi.

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 assicurarne 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 disamina 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 di 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 epilogoano 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



ISBN 978-88-6650-108-4



9 788866 501084