



# Ministero dell' interno

OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

## ***PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI LOCALI***

<b><i>N. 1 - PROGRAMMAZIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO</i></b>	<b><i>pag. 3</i></b>
<b><i>N. 2 - GESTIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO</i></b>	<b><i>pag. 33</i></b>
<b><i>N. 3 - IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI</i></b>	<b><i>pag. 57</i></b>

*Testi approvato dall'Osservatorio - 2009*

**Testo predisposto dall'Associazione Contare  
in occasione del Convegno di Modena  
del 22 maggio 2009**





# Ministero dell' interno

OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

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

***PROGRAMMAZIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO***

*Testo approvato dall'Osservatorio - 2009*

# INDICE

<b>A. QUADRO GIURIDICO DI RIFERIMENTO</b> -----	<b>6</b>
Quadro giuridico di riferimento -----	7
<b>B. LA PROGRAMMAZIONE NEL SISTEMA DI BILANCIO</b> -----	<b>8</b>
<b>La rappresentazione della programmazione nel sistema di bilancio</b> -----	<b>9</b>
Valenza pluriennale del sistema -----	9
Lettura non solo contabile dei documenti -----	10
Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio -----	10
Collegamento tra gli elementi di ciascun strumento di programmazione -----	10
Le categorie della programmazione -----	10
Utilizzo dei modelli di bilancio -----	11
<b>C. GLI STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE DI MANDATO</b> -----	<b>12</b>
Le linee programmatiche di mandato -----	13
Il piano generale di sviluppo-----	13
<b>D. GLI STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE TRIENNALE</b> -----	<b>15</b>
<b>La relazione previsionale e programmatica</b> -----	<b>16</b>
Finalità e caratteristiche -----	16
Struttura e contenuto -----	16
Fasi della relazione -----	17
Modulistica -----	20
<b>Il bilancio pluriennale di previsione</b> -----	<b>21</b>
Finalità e caratteristiche -----	21
Struttura e contenuto -----	22
Carattere autorizzatorio -----	22
Durata -----	22
Modulistica -----	23
Programmazione triennale dei lavori pubblici-----	23
Programmazione triennale del fabbisogno di personale -----	24
<b>E. GLI STRUMENTI DELLA PROGRAMMAZIONE ANNUALE</b> -----	<b>25</b>
<b>Il bilancio annuale di previsione</b> -----	<b>26</b>
Finalità e caratteristiche -----	26
Struttura e contenuto -----	26
Collegamento del bilancio con il risultato degli esercizi precedenti. -----	29
Modulistica -----	29
<b>Il piano esecutivo di gestione</b> -----	<b>29</b>
Finalità e caratteristiche -----	29
Struttura e contenuto -----	30
Approvazione del piano esecutivo di gestione-----	32
Obbligatorietà del piano esecutivo -----	32



## **a. Quadro giuridico di riferimento**

## **Quadro giuridico di riferimento**

1. Il presente principio contabile è finalizzato a chiarire i contenuti delle norme che presiedono alla programmazione, la cui funzione è determinante per la corretta impostazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali, alla luce delle finalità assegnate al sistema di bilancio.  
Il principio contabile rispetta i dettati del documento "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali", che statuisce i postulati ed i principi generali a cui deve attenersi ogni forma di documentazione economico-finanziaria dell'ente locale. Tale documento deve peraltro intendersi come integralmente richiamato al fine di consentire la piena e corretta applicazione di questo principio.
2. La materia della programmazione trova attualmente la sua disciplina nel capo III del D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 170, nella parte seconda del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (approvato con il D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, nel seguito indicato come Tuel), nel relativo regolamento (D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194) e nelle norme sull'applicazione del patto di stabilità interno agli enti locali.

## **b. La programmazione nel sistema di bilancio**



## La rappresentazione della programmazione nel sistema di bilancio

3. La programmazione rappresenta il processo di analisi e valutazione, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, della possibile evoluzione della gestione dell'ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e programmi futuri. Deve essere rappresentata negli schemi di programmazione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto ed esprime l'impegno che gli organi di governo dell'ente assumono nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio stesso. L'attendibilità, la congruità e la coerenza dei bilanci è prova della affidabilità e credibilità dell'Amministrazione. Gli utilizzatori del sistema di bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi.
4. Il sistema di bilancio deve rispettare i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile e dai postulati contabili. Secondo l'ordinamento ed i principi contabili i documenti che costituiscono parte del sistema di bilancio, a livello di programmazione di mandato, sono:
  - a) le linee programmatiche;
  - b) il piano generale di sviluppo.Inoltre, il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:
  - a) la relazione previsionale e programmatica;
  - b) il bilancio annuale di previsione;
  - c) il bilancio pluriennale;
  - d) il piano esecutivo di gestione;
  - e) gli allegati al bilancio di previsione.Nella formalizzazione del processo di programmazione all'interno del sistema di bilancio occorre tenere conto di tre elementi chiave, che sono propri dell'ordinamento finanziario e contabile:
  - a) la valenza pluriennale del sistema;
  - b) la lettura non solo contabile dei documenti;
  - c) la necessaria coerenza ed interdipendenza dei vari segmenti del sistema di bilancio.
5. Per garantire il rispetto del principio di comprensibilità, il sistema di bilancio deve esplicitare con chiarezza, sin dal livello di programmazione, il collegamento tra i seguenti elementi:
  - a) il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
  - b) i portatori di interesse di riferimento;
  - c) le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
  - d) le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.
6. I contenuti della programmazione, da quella di mandato a quella esecutiva, devono essere declinati secondo le seguenti categorie:
  - a) la visione futura;
  - b) i valori di riferimento;
  - c) le finalità e gli obiettivi di gestione;
  - d) i profili di risultato attesi, in termini economico-finanziari, sociali ed ambientali.

### Valenza pluriennale del sistema

7. Il rispetto del principio costituzionale del buon andamento, e dei conseguenti criteri di efficienza, efficacia ed economicità, la crescente autonomia finanziaria e quindi la conseguente minore dipendenza degli enti locali dai trasferimenti di risorse da parte di altri soggetti pubblici, i nuovi compiti trasferiti o delegati agli enti locali o comunque assunti dagli stessi, i vincoli conseguenti dal patto di stabilità nonché la crescente complessità del quadro ambientale,

rendono necessaria una seria e consapevole attività di programmazione. In questo contesto la durata annuale dell'esercizio è insufficiente a realizzare una adeguata attività di programmazione che consenta poi di verificarne la realizzazione. L'attenzione agli aspetti pluriennali della programmazione va al di là, quindi, della pur importante novità del carattere "autorizzatorio" del bilancio pluriennale, significando reale attenzione alla corretta programmazione ed al corretto utilizzo delle risorse, incisività ed affidabilità dei programmi e chiarezza degli obiettivi definiti da ciascun ente.

#### Letture non solo contabile dei documenti

8. L'aspetto contabile si è dimostrato prevalente sugli aspetti programmatici del sistema di bilancio mettendo in luce le difficoltà da parte dei suoi utilizzatori in termini di comprensione ed utilizzo. Per assicurare che il sistema di bilancio svolga appieno le proprie funzioni, politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.

#### Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio

9. Il principio di coerenza implica una considerazione "complessiva" del sistema di bilancio attraverso i valori sia economici che finanziari, un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi, descrittivi, di politiche, di obiettivi - inclusi nei documenti di programmazione, tale da spiegare con sempre maggiori dettagli l'azione amministrativa futura. In particolare il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione e con il quadro economico-finanziario.

Alle finalità e agli obiettivi di gestione devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.

#### Collegamento tra gli elementi di ciascun strumento di programmazione

10. La presenza degli elementi costitutivi di ciascun strumento di programmazione e la loro integrazione risulta necessaria al fine di garantire in termini comprensibili la valenza programmatica, contabile ed organizzativa dei documenti in oggetto nonché l'orientamento ai portatori di interesse nella loro redazione.

#### Le categorie della programmazione

11. La visione descrive lo scenario futuro perseguito dall'amministrazione avendo per oggetto la comunità locale.
12. I valori riflettono la cultura dell'ente e guidano il comportamento delle persone che vi operano. In particolare, i valori etici definiscono doveri e responsabilità nei rapporti tra l'ente e i propri portatori di interesse ed informano, insieme alla visione e alla missione, le finalità e gli obiettivi del programma di mandato nonché dei successivi documenti di programmazione.
13. Le finalità costituiscono l'impatto atteso sui bisogni ottenibile nel medio periodo mediante l'attuazione di programmi ed eventuali progetti.
14. Gli obiettivi di gestione costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.
15. I risultati attesi riferiti alle finalità e agli obiettivi di gestione possono essere espressi in termini di:

- efficacia esterna, capacità di soddisfare i bisogni attraverso risultati coerenti con le aspettative dei cittadini;
- efficacia interna, intesa quale rapporto tra obiettivi e risultati;
- efficienza, intesa quale rapporto tra impiego di risorse e risultati.

I risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.

#### Utilizzo dei modelli di bilancio

16. L'autonomia degli enti locali in fase di programmazione non può prescindere dal rispetto dei postulati ed in particolare dal principio della comprensibilità finalizzato a fornire una omogenea informazione nei confronti dei diversi destinatari del sistema di bilancio.

Ne deriva che il corretto utilizzo dei modelli previsti dalla legge rappresenta un'attuazione del postulato della comprensibilità ed è quindi un elemento imprescindibile per l'applicazione dei principi contabili, in quanto consente l'effettiva intelligibilità e comparabilità del sistema di bilancio.

## **c. Gli strumenti della programmazione di mandato**

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

## **Le linee programmatiche di mandato**

18. Il Tuel ha mantenuto l'obbligo, per tutti gli enti locali, di presentare al Consiglio i contenuti della programmazione di mandato entro il termine previsto dallo Statuto, quale primo adempimento programmatico spettante al Presidente della provincia o al Sindaco.
- Alla discussione consiliare non segue una votazione, ma vengono annotate le posizioni dei singoli e dei gruppi, al fine di poterne tenere conto nella redazione del piano generale di sviluppo dell'ente.
- La valenza pluriennale del sistema di bilancio, trova rispondenza nelle linee programmatiche di mandato.
- Per garantire, inoltre, il rispetto del postulato della coerenza tra i documenti del sistema di bilancio si suggerisce di articolare le finalità di mandato nei medesimi programmi che verranno sviluppati, in chiave triennale, nella relazione previsionale e programmatica.

## **Il piano generale di sviluppo**

19. Il piano generale di sviluppo dell'ente è previsto come documento obbligatorio dall'art. 13, comma 3 del d.lgs 170/2006. Esso comporta il confronto delle linee programmatiche, di cui all'art. 46, con le reali possibilità operative dell'ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi gestiti direttamente o affidati ad organismi totalmente partecipati, da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare. Ne consegue che la sua predisposizione richiede l'approfondimento, dei seguenti temi:
- a) le necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
  - b) le possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre le risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
  - c) il contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare, indicazioni circa il loro costo in termini di spesa di investimento ed i riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni del mandato;
  - d) le disponibilità di mezzi straordinari;
  - e) le disponibilità in termini di indebitamento;
  - f) il costo delle operazioni finanziarie e le possibilità di copertura;
  - g) la compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità interno.
- Il piano generale di sviluppo dell'ente deve essere deliberato dal Consiglio precedentemente al primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, e antecedentemente alla definizione in Giunta della programmazione triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale dei lavori pubblici, che diversamente finiscono col contenere indicazioni irrealistiche. Successivamente deve essere

verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione prima dell'approvazione del bilancio annuale.

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

Il piano generale di sviluppo è lo strumento necessario per la redazione di un bilancio sociale coerente con il sistema di bilancio.

Per il piano generale di sviluppo valgono le medesime considerazioni in termini di struttura e contenuti fatte per le linee programmatiche di mandato al Punto 18 del presente Principio contabile.

## **d. Gli strumenti della programmazione triennale**

20. Gli strumenti della programmazione triennale sono costituiti:
- dalla relazione previsionale e programmatica;
  - dal bilancio pluriennale di previsione;
  - dalla programmazione triennale dei lavori pubblici;
  - dalla programmazione triennale del fabbisogno di personale.

## **La relazione previsionale e programmatica**

### Finalità e caratteristiche

21. La relazione previsionale e programmatica ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione triennale definito sulla base degli indirizzi di mandato.
22. La relazione previsionale e programmatica riveste un carattere prioritario nel processo di programmazione triennale ed annuale.  
Infatti, l'approccio con il quale vengono affrontati i procedimenti di formazione dei documenti contabili dell'ente deve necessariamente partire dalla relazione previsionale e programmatica e fare riferimento alla programmazione di mandato.
23. La relazione previsionale e programmatica:
- è redatta per competenza;
  - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
  - ha natura previsionale e finanziaria;
  - ha contenuto programmatico e contabile;
  - copre un arco temporale pari a quello del bilancio della Regione di appartenenza.
24. La relazione previsionale e programmatica ha le seguenti finalità:
- definire le finalità triennali dei programmi e degli eventuali progetti, i preventivi di spesa e le relative modalità di finanziamento;
  - supportare la redazione degli altri documenti di programmazione;
  - orientare e vincolare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta (art. 170, c. 9 del TUEL);
  - costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi, alla relazione al rendiconto di gestione e al bilancio sociale.

### Struttura e contenuto

25. L'art. 170 del Tuel offre una elencazione puntuale dei contenuti della relazione stessa, ponendo in evidenza il carattere generale della relazione, con ciò significando che essa racchiude l'intero panorama programmatico, sia in termini di tempo – il periodo compreso nel bilancio pluriennale – sia in termini di contenuti, comprendente cioè gli aspetti finanziari ed economici, ma anche gli aspetti fisici, strutturali e politici della manovra di bilancio.  
Il contenuto minimo della relazione previsionale e programmatica è costituito:
- a) dall'illustrazione delle caratteristiche relative alla popolazione, al territorio, all'economia insediata ed ai servizi dell'ente;
  - b) dall'indicazione degli obiettivi degli organismi gestionali e dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici vigenti;



- c) per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
- d) per la parte spesa da una redazione per programmi e per eventuali progetti, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate.

Le finalità individuate all'interno dei programmi e degli eventuali progetti:

- rappresentano la declinazione triennale di quelle contenute nelle linee programmatiche di mandato e nel piano generale di sviluppo, risultano attuative della visione e della missione dell'ente e devono essere definite nel rispetto dei valori di riferimento;
- costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti del sistema di bilancio.

26. Nella predisposizione della relazione previsionale e programmatica si devono rispettare tutti i postulati di bilancio, particolarmente quelli della competenza economica e della competenza finanziaria, il che comporta prima una valutazione delle attività fondata sulla considerazione dei costi e dei proventi, poi una loro ridefinizione in impegni ed accertamenti in funzione della eventuale discrasia tra il momento della competenza economica e quella della competenza finanziaria.

Dal mancato rispetto dei postulati consegue una relazione previsionale e programmatica non corretta, che non è in grado di fornire una univoca informazione ai diversi utilizzatori sulle finalità del sistema di bilancio.

La relazione previsionale e programmatica fa riferimento al bilancio annuale ed a quello pluriennale. Relativamente a quest'ultimo deve chiarire, nella logica dello scorrimento temporale, le ragioni per le quali i valori del secondo e del terzo esercizio vengano modificati rispetto a quanto era stato previsto nell'anno precedente.

### Fasi della relazione

27. Il percorso di redazione della relazione è articolato in sei fasi:

- la ricognizione delle caratteristiche generali dello scenario di riferimento (Sezione 1);
- la valutazione delle risorse complessive (Sezione 2);
- l'analisi dei bisogni per ciascun programma (Sezione 3);
- la formulazione di un quadro di proposte sulle finalità dei programmi e degli eventuali progetti (Sezione 3);
- la selezione delle finalità in base alle risorse disponibili (Sezione 3);
- la redazione dei programmi e degli eventuali progetti (Sezione 3).

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

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

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

La ricognizione si orienta quindi al territorio, osservandone le caratteristiche fisiche,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

30. Dall'analisi del contesto generale e delle risorse a disposizione occorre poi passare alla rilevazione dei bisogni emergenti e della relativa domanda, a livello di ciascun programma.

In tale fase dovrebbero essere anche esplicitate le priorità di ordine politico in relazione ai bisogni emersi e coerentemente con i valori di riferimento.

I risultati di questa analisi confluiscono nella Sezione 3 della modello ex DPR 326/98 all'interno della "motivazione delle scelte" (quadro 3.4.2).

31. Completata l'azione di ricognizione sul contesto generale, sulle risorse disponibili e sul quadro dei bisogni dei singoli programmi, spetta all'ente formulare le proposte relative alle finalità da perseguire, così come richiesto dal modello ex DPR 326/98 all'interno del quadro 3.4.3.

Le proposte relative alle finalità devono assumere a proprio orientamento ed indirizzo:

- il programma amministrativo del Sindaco o del Presidente;
- le linee programmatiche comunicate all'organo consiliare;
- il piano generale di sviluppo dell'ente;
- i risultati delle ricognizioni effettuate;
- le direttive generali della Giunta;
- le indicazioni proprie dei servizi.

32. Partendo dai dati e dalle informazioni rilevati con la fase della ricognizione, analizzati i bisogni, il quadro generale delle risorse disponibili e le finalità di ciascun programma, verificato che le risorse non sono quasi mai sufficienti a perseguirle tutte, si impone dunque la scelta tra più opzioni.

Pur nel rispetto degli indirizzi formulati dagli amministratori, occorre considerare i dati finanziari. In tale ottica è prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari.

La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo, intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività, o alla creazione di un nuovo servizio, indipendentemente dalla natura della spesa.

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

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

33. La fase riguarda il processo di formazione dell'indirizzo che deve portare, partendo da finalità generali, alla definizione di programmi e progetti per l'azione amministrativa, per la gestione e per l'organizzazione.

È necessario anzitutto chiarire l'ampiezza del concetto di programma e cioè se questo rientri all'interno di ciascuna singola funzione o se si presenta di natura trasversale tra le funzioni.

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

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

Nella costruzione, formulazione e approvazione dei programmi si svolge l'attività di definizione delle scelte "politiche" che è propria del massimo organo elettivo preposto all'indirizzo e al controllo. Si devono esprimere con chiarezza le decisioni politiche che caratterizzano l'ente e l'impatto economico, finanziario e sociale che avranno. È necessario, perciò, il riferimento al piano generale di sviluppo dell'ente.

L'art. 165 del Tuel parla di programmi anche nell'ultimo periodo del comma 5 laddove si

afferma che “la parte spesa è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica”. Pertanto i programmi sono contenuti:

- in apposito quadro di sintesi del bilancio;
- nella relazione previsionale e programmatica.

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

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

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

### Modulistica

34. Il D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326, ha approvato i modelli e schemi contabili relativi alla relazione previsionale e programmatica. Il modello è suddiviso in sei sezioni così rubricate:

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

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

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

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

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

## **Il bilancio pluriennale di previsione**

### Finalità e caratteristiche

35. Il bilancio pluriennale è il documento contabile nel quale vengono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite all'arco temporale considerato nella relazione previsionale e programmatica.

Esso rappresenta la proiezione pluriennale:

- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
- delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nel triennio.

36. Il bilancio pluriennale:

- è redatto per competenza;
- si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha carattere autorizzatorio;
- copre un arco temporale comunque non inferiore a tre anni;
- esprime i dati finanziari di spesa aggregati per destinazione (programmi/servizi) e natura (titoli e interventi);
- esprime i dati finanziari di entrata aggregati per fonte di provenienza (titoli), tipologia (categorie) e oggetto (risorse);
- è articolato in programmi corrispondenti a quelli definiti dalla relazione previsionale e programmatica.

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

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

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

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

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

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

### Struttura e contenuto

38. Il bilancio pluriennale per la parte entrata comprende il quadro dei mezzi finanziari che, per ciascuno degli anni considerati, si prevede di destinare:

- alla copertura di spese correnti;
- al finanziamento di spese d'investimento, con indicazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento.

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

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

### Carattere autorizzatorio

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

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

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

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

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

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

### Durata

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

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

bilancio annuale.

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

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

### Modulistica

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

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

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

## **Programmazione triennale dei lavori pubblici**

42. La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e dei suoi aggiornamenti annuali, nel rispetto degli strumenti di programmazione di mandato e della normativa urbanistica.

I lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e loro finanziamento.

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

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

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

Il programma deve in ogni modo indicare:

- le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dall'art. 128 della D. Lgs. 163/06 e dal decreto ministeriale 22 giugno 2004;
- la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo.

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

Il programma triennale ed elenco annuale devono essere approvati unitamente al bilancio di

previsione ed integrano sostanzialmente la relazione previsionale e programmatica.

## **Programmazione triennale del fabbisogno di personale**

43. L'atto di programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice delle amministrazioni locali sono tenuti ad approvare, ai sensi dell'art. 91 del Tuel, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie.

Nella quantificazione della spesa si deve tenere conto degli adeguamenti retributivi previsti e prevedibili sulla base delle norme di legge, del contratto collettivo nazionale e dei contratti locali.

La previsione annuale e pluriennale deve essere coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno.

L'atto di programmazione del fabbisogno di personale costituisce un allegato alla relazione previsionale e programmatica.



## **e. Gli strumenti della programmazione annuale**

44. Gli strumenti della programmazione annuale sono costituiti:
- dal bilancio annuale di previsione;
  - dal piano esecutivo di gestione.

## **Il bilancio annuale di previsione**

### Finalità e caratteristiche

45. Il bilancio annuale è il documento contabile nel quale sono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite al primo anno dell'arco temporale considerato nella relazione previsionale e programmatica. Esso rappresenta la proiezione annuale:
- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
  - delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nell'anno;
  - delle entrate e delle spese relative ai servizi per conto di terzi.
46. Il bilancio annuale di previsione:
- è redatto per competenza;
  - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
  - ha natura previsionale e finanziaria;
  - ha carattere autorizzatorio in quanto costituisce limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi;
  - copre un arco temporale riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione.
47. Il bilancio annuale di previsione è caratterizzato dalle seguenti finalità:
- *politico-amministrative* in quanto supporta l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che l'assemblea elettiva esercita sull'organo esecutivo;
  - di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni locali nel processo di decisione politica, sociale ed economica, analizza la destinazione delle risorse a preventivo e prosegue nella verifica del loro corretto impiego, attraverso la funzione autorizzatoria, connessa a quella finanziaria;
  - *informativa* in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione e futuri ed in merito all'andamento finanziario dell'ente.

### Struttura e contenuto

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

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

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

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

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

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

50. L'unità elementare dell'entrata. Per l'entrata l'unità elementare è la "risorsa", che individua specificatamente l'oggetto dell'entrata e riguarda la dotazione di mezzi di cui l'ente può disporre al fine di impiegarli nell'esercizio della propria attività.

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

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

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

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

51. La parte della spesa nel bilancio di previsione. È ordinata in titoli, funzioni, servizi e interventi. I titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica. Le funzioni ed i servizi sono commentati nei paragrafi successivi.

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

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

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

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

Per servizio si può intendere sia il reparto organizzativo semplice o complesso composto di persone e mezzi per l'articolazione di un'area organizzativa dell'ente, sia le attività che vi fanno capo per l'esercizio di parte di una funzione propria dello stesso ente deputata all'erogazione di prestazioni ai cittadini (funzioni finali) ovvero a fini interni di supporto e di strumentalità (funzioni strumentali e di supporto).

A ciascun servizio è affidato, con il bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari. È

auspicabile che al servizio sia affidata la gestione dell'entrata e del patrimonio. In questo modo il servizio si incardina nella mappa delle responsabilità gestionali dell'ente: sia per l'acquisizione delle risorse, se ad esso riferibili, sia per l'impiego dei mezzi finanziari affidati in dotazione, sia per la gestione del patrimonio a esso riferibile in termini di attività e passività.

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

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

53. L'intervento contraddistingue la tipologia e l'uso dei fattori produttivi. Gli interventi sono specificati nel D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono assolutamente modificabili.

I tipi di intervento servono per specificare, qualificare e individuare le dotazioni finanziarie costituenti parte del complessivo budget del servizio.

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

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

Previsioni dei singoli interventi. I primi otto tipi di intervento stabiliti dall'art.2 del D.P.R. n. 194 del 1996 per tutti i servizi (dal personale agli oneri straordinari della gestione corrente) non presentano, in linea di massima, particolari problemi di quantificazione dei relativi stanziamenti. Per quanto riguarda il nono intervento, relativo agli ammortamenti di esercizio e collocato anch'esso in ogni servizio, va sottolineato che rappresenta uno stanziamento non obbligatorio, ma comunque fondamentale per una corretta politica di autofinanziamento.

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

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

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

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

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

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

### Collegamento del bilancio con il risultato degli esercizi precedenti.

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

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

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

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

### Modulistica

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

Nella redazione del bilancio di previsione è fatto obbligo di rispettare i postulati di bilancio previsti dall'art. 162, c. 1 del Tuel, come interpretati ed integrati dal documento “ Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali”.

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

## **Il piano esecutivo di gestione**

### Finalità e caratteristiche

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

57. Il piano esecutivo di gestione:

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

- ha rilevanza organizzativa, in quanto chiarisce le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse.

#### 58. Il piano esecutivo

- favorisce la delimitazione degli ambiti decisionali e di intervento di amministratori e tecnici, cercando di armonizzare le indicazioni di indirizzo politico con le modalità di attuazione di detto indirizzo;
- facilita la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico;
- guida la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo;
- responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati;
- costituisce un presupposto del controllo di gestione ed un elemento portante dei sistemi di valutazione;
- autorizza alla gestione dal punto di vista contabile (lo stanziamento costituisce limite invalicabile all'impegno) e programmatico (il contenuto delle determinazioni dei responsabili dei servizi deve essere coerente con gli indirizzi programmatici del PEG).
- delimita gli ambiti decisionali e di intervento tra responsabili di diversi centri di responsabilità;
- chiarisce ed integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) e servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali;
- favorisce l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni all'interno di un dato centro di responsabilità;
- favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente.

#### Struttura e contenuto

#### 59. Il Peg assicura un collegamento con:

- la struttura organizzativa dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili di centro;
- gli obiettivi di gestione, attraverso la definizione degli stessi e degli indicatori per il monitoraggio del loro raggiungimento;
- gli interventi e le risorse del bilancio, attraverso la definizione delle previsioni finanziarie articolate in capitoli;
- le dotazioni di risorse umane e strumentali, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali.

#### 60. Il Peg, nell'ambito di una programmazione definita dagli organi di governo ma rimessa per l'attuazione ai responsabili dei servizi, manifesta il passaggio di consegne tra gli stessi e contiene indicazioni circa gli obiettivi gestionali assegnati congiuntamente alle risorse necessarie alla loro realizzazione.

Gli "obiettivi di gestione" costituiscono il risultato atteso di breve periodo verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere. Quest'ultimo può fare riferimento ai profili di risultato delineati nel punto 15 del presente Principio contabile. I risultati possono essere espressi, tra l'altro, in termini di: tempo, volume d'attività, costo, ecc. e/o in termini qualitativi. In ogni caso devono risultare comunque verificabili e trovare un riscontro oggettivo. È bene che gli indicatori siano previsti, anche se in via di massima, nei regolamenti di contabilità.

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

Gli obiettivi gestionali presenti nel Peg hanno valenza annuale e, qualora si riferiscano ad azioni

che si protragano per periodi più lunghi devono essere riproposti nei vari anni e misurati correttamente nel loro stato di avanzamento.

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

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

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

In particolare, dal punto di vista contabile, il comma 2 dell'art. 169 del Tuel prevede il dettaglio:

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

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

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

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

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

63. La codifica dei capitoli deve aiutare la lettura: così ogni capitolo deve immediatamente essere collegabile all'intervento od alla risorsa che vuole dettagliare ed ogni centro di costo deve a sua volta leggersi come parte di un servizio. Circa il rispetto della struttura organizzativa, ivi comprese le responsabilità trasversali, va osservato che il Peg va costruito in maniera adeguata ad essa. In modo particolare la norma consente di suddividere la responsabilità di un servizio di tipo trasversale o di una sua parte fra gestore e responsabile del procedimento. Per i centri

interessati (centro gestore e centro responsabile del procedimento), devono chiaramente essere definiti i ruoli dei responsabili, attraverso il PEG od attraverso un atto regolamentare.

In particolare:

- al responsabile che impegna la spesa è associata la responsabilità della gestione del procedimento amministrativo propedeutico all'assunzione dell'atto di impegno e degli atti successivi allo stesso;
- al responsabile destinatario delle risorse contenute nel capitolo di spesa è associata la responsabilità della gestione del servizio secondo criteri di efficacia, efficienza ed economicità, indipendentemente dalla diretta assunzione dell'impegno di spesa.

#### Approvazione del piano esecutivo di gestione

64. Il direttore generale ed il segretario comunale nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, del testo unico degli enti locali, avvalendosi della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi, propongono all'organo esecutivo il PEG per la sua definizione ed approvazione.

#### Obbligatorietà del piano esecutivo

65. Il PEG è uno strumento riservato ed obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti.

Laddove sia utilizzato da comuni di minore dimensione esso non si deve limitare, come accade, alla sola ripartizione degli interventi in capitoli, ma deve recare l'indicazione degli obiettivi gestionali e dei relativi parametri di misurazione, che sono caratteristiche fondamentali di questo strumento. Non è assolutamente corretto utilizzare il Peg, solo per conservare l'impianto contabile basato sui capitoli.

66. Si raccomanda l'utilizzo del piano esecutivo di gestione da parte dei comuni con popolazione dai 5.000 ai 15.000 abitanti, in quanto principale strumento di regolazione della relazione politico-tecnica conseguente al principio di distinzione delle funzioni.

67. Per gli enti che non provvedono alla predisposizione del Peg il piano degli obiettivi deve comunque essere coerente con la spesa iscritta in bilancio e con i programmi ed i progetti della relazione previsionale e programmatica.





# Ministero dell' interno

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

*PRINCIPIO CONTABILE N. 2 PER GLI ENTI LOCALI*

*GESTIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO*

*Testo approvato dall'Osservatorio - 2009*

## Quadro giuridico di riferimento

- 1 Il legislatore ha richiamato in più occasioni il principio della differenziazione tra i compiti di direzione politica e quelli di direzione amministrativa, con l'affidamento ai dirigenti di autonomi poteri di direzione, di vigilanza e di controllo, in particolare la gestione di risorse finanziarie attraverso l'adozione di idonee tecniche di bilancio, la gestione di risorse umane e strumentali (art. 2 legge 23-10-1992, n. 421 "delega al governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale").

Nell'ambito della delega di cui alla legge 15/3/1997, n. 59, per il conferimento alle regioni e agli enti locali di funzioni e compiti amministrativi ai sensi degli articoli 5, 118 e 128 della Costituzione si richiama il principio di autonomia organizzativa e regolamentare e di responsabilità degli enti locali nell'esercizio delle funzioni e dei compiti ad essi conferiti.

Il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 riguardante – Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche – all'art. 4 recante "Indirizzo politico amministrativo - Funzioni e responsabilità" prevede che gli organi di governo esercitino le funzioni di indirizzo politico amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare nell'ambito delle funzioni di programmazione e previsione (Principio contabile n. 1) e verificano la rispondenza dei risultati della gestione agli indirizzi impartiti. Inoltre, il capo III del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", all'art. 107 - disciplina funzioni e responsabilità della dirigenza prevedendo che spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme degli statuti e dei regolamenti, informati al principio per cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo mentre la gestione è affidata ai dirigenti. Essi sono direttamente responsabili, in via esclusiva, in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa, della efficienza e dei risultati della gestione.

In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle

finalità ed i postulati dei principi contabili per gli enti locali, il presente principio contabile, finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio.

L'ente, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, ed in particolare con riferimento al regolamento di contabilità, di cui all'art.153 del TUEL si ispira ed uniforma ai contenuti del principio.

### **Fondamenti generali**

- 2 La caratteristica peculiare del bilancio finanziario è costituita dal contenuto autorizzatorio dei singoli stanziamenti di spesa per i quali, con l'eccezione degli stanziamenti delle "spese per conto terzi", non è possibile assumere "impegni" che eccedano gli importi autorizzati.  
L'autorizzatorietà degli stanziamenti rappresenta, sia una garanzia del rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio, sia uno strumento a supporto degli organi competenti per esplicitare correttamente il governo della gestione.
- 3 Il principio contabile sulla gestione si fonda sul principio della competenza finanziaria ma deve orientare la rilevazione dei fatti di gestione alla valutazione dei costi ed oneri e dei correlati proventi e ricavi per ottenere informazioni secondo il principio della competenza economica. L'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è componente fondamentale degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.  
Inoltre ai fini dell'assunzione delle decisioni è essenziale fornire informazioni anche in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria e alla sua evoluzione nel tempo, nonché sugli andamenti economici programmati dell'ente.  
Non può ritenersi sufficiente il raggiungimento del pareggio finanziario per la formulazione di un giudizio completo sul futuro andamento e sui futuri equilibri economico-finanziari dell'ente.  
L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale dell'ente da verificare costantemente.  
Ciò comporta che anche nella gestione l'aspetto finanziario deve esprimere al meglio la dimensione di fatti economici complessivamente e singolarmente valutati, anche per garantire l'effettivo equilibrio economico durevole nel tempo.
- 4 Le entrate o le spese connesse all'acquisizione di beni e servizi che, in forza di contratti già perfezionati nell'esercizio, comportano la riscossione o il pagamento posticipato nell'esercizio successivo, sono rilevate negli accertamenti o negli impegni dell'esercizio corrente in ragione dei periodi riferibili alla competenza del medesimo.  
Nel caso di riscossioni o pagamenti anticipati la rilevazione avviene negli accertamenti e negli impegni dell'esercizio in cui si verificano i movimenti di cassa nelle pertinenti risorse o interventi. In termini economici sarà rilevato il risconto passivo o attivo.
- 5 Il principio contabile sulla gestione, collegandosi al principio della coerenza interna deve garantire che le decisioni e gli atti gestionali non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.  
Il rispetto delle classificazioni previste dal D.P.R. 194/96 sia nella impostazione dei bilanci che nel loro utilizzo nella rilevazione dei fatti di gestione è funzionale:  
la possibilità di raccordo, consolidamento e verifica della gestione dell'ente in termini di finanza pubblica e di contabilità nazionale;  
alla costruzione di indicatori per l'analisi della gestione, per il controllo dei bilanci e per la verifica del rispetto di norme riguardanti il settore di appartenenza;  
garantire il rispetto delle attribuzioni degli organi cui è demandata la responsabilità della gestione che ritrovano nelle classificazioni per natura dell'entrata e per natura e destinazione

della spesa uno strumento indispensabile a sostegno della funzione autorizzatoria del bilancio; alla significatività della rendicontazione ed alla più agevole conciliazione dei rendiconti finanziari con i risultati della contabilità economica e patrimoniale.

Ai fini della conciliazione dei valori finanziari con quelli economico-patrimoniali deve essere assicurato il rispetto del comma 9, dell'art. 229 del Tuel.

Per quanto attiene la classificazione funzionale (per funzioni e servizi) cui è soggetta la spesa è indispensabile attuare puntualmente il contenuto della modulistica evitando l'accorpamento nella funzione adibita ai "servizi generali" di tutte le attività gestionali che, pur riguardando direttamente le altre funzioni, risulterebbero più comodamente gestibili in un unico contenitore finanziario.

- 6 La gestione dell'ente locale e le operazioni che la caratterizzano si devono realizzare in una visione unitaria e integrata per garantire il raggiungimento di risultati globali efficienti ed efficaci. Gli strumenti contabili nelle proprie finalità devono garantire la visione unitaria e integrata della gestione.

#### **Fondamenti relativi ai responsabili degli uffici e servizi**

- 7 I dirigenti e i responsabili degli uffici e dei servizi, negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale, sono direttamente responsabili, in via esclusiva, della correttezza amministrativa, dell'efficienza, dei risultati della gestione e del raggiungimento degli obiettivi formulati negli strumenti di programmazione di cui al sistema di bilancio.
- 8 Il presente principio contabile è destinato ad orientare e guidare l'esercizio dell'attività gestionale di cui sono direttamente responsabili.  
Supporta l'attività dei responsabili degli uffici e dei servizi in ordine all'adozione dei modelli organizzativi ritenuti più funzionali per l'esercizio delle attività istituzionali e per il migliore raggiungimento dei risultati e perseguimento degli obiettivi. Deve consentire la migliore acquisizione di conoscenze, anche di natura contabile, nella fase dell'informazione, nonché l'esecuzione di confronti e analisi delle alternative e la valutazione economica dell'azione pubblica.

#### **Fondamenti relativi alla rilevazione delle operazioni gestionali**

- 9 Il presente principio contabile è finalizzato in particolare ad assicurare la puntuale attuazione dei contenuti autorizzatori del bilancio e a tenere costantemente sotto controllo i suoi equilibri. La sua applicazione garantisce la corretta assunzione e rilevazione dei processi di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese, tanto in relazione alle nuove obbligazioni attive e passive sorte nell'esercizio, quanto all'evolversi delle obbligazioni preesistenti, dal loro nascere fino alla loro estinzione. La diligente registrazione delle diverse fasi evolutive delle obbligazioni pecuniarie, opportunamente integrata dall'accurata rilevazione dei fatti gestionali di origine non finanziaria, consente altresì la rappresentazione di una situazione economico-patrimoniale attendibile e di apprendere i motivi della sua trasformazione, per la formulazione di un giudizio completo sui futuri equilibri finanziari, patrimoniali ed economici dell'ente, affinché gli utilizzatori delle informazioni possano farvi affidamento come espressione veridica di ciò che si intende rappresentare.

## Acquisizione delle entrate - Accertamento

- 10 L'accertamento consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:
- (a) la ragione del credito;
  - (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
  - (c) l'individuazione del soggetto debitore;
  - (d) l'ammontare del credito;
  - (e) la relativa scadenza.

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

Il regolamento di contabilità degli enti prevede tempi e modi a cui si attengono i responsabili dei servizi per trasmettere al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

- 11 L'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata. Agli stessi responsabili compete individuare, formare e conservare la pertinente documentazione, anche in formato elettronico, presupposto dell'accertamento e la verifica delle ragioni del credito.
- 12 La procedura di accertamento si basa sulla verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti dai quali si desume l'ammontare del credito, l'esercizio di competenza ed il diritto dell'ente a percepire somme di denaro da terzi.
- 13 In base al principio di universalità, l'accertamento è obbligatorio ogni qual volta sia sorto, per l'ente, un diritto a riscuotere una determinata somma di danaro in virtù di leggi, decreti, regolamenti, o altri titoli. In base al principio dell'integrità, l'accertamento va operato in corrispondenza e per l'ammontare del singolo credito maturato nell'esercizio, ancorché incerto perché giudiziariamente controverso, ovvero di dubbia o difficile esazione. La rilevazione contabile del credito va operata al lordo delle spese sostenute per la riscossione, senza compensazione di partite.
- 14 I crediti di dubbia o difficile esazione sono calcolati nel rendiconto solo per la parte su cui, a giudizio dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata, si può fare assegnamento secondo la probabilità della loro riscossione.
- I crediti riconosciuti dai medesimi responsabili dei servizi assolutamente inesigibili non sono compresi nel rendiconto, sempre che della circostanza sia stata fornita adeguata documentazione.
- Il principio della veridicità impone di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e implica che tutti i crediti anzidetti vengano egualmente riportati nelle evidenze contabili dell'ente.
- Il principio della prudenza, invece, richiede che si provveda contemporaneamente ad istituire,

dal lato della spesa, uno specifico intervento a titolo di “Fondo svalutazione crediti”, per provvedere quindi allo stralcio, dal conto del bilancio, di tali tipologie di crediti e la loro iscrizione nel conto del patrimonio, al netto del relativo fondo. Tale modalità risponde al principio dell’effettività dell’equilibrio finanziario.

La formazione di elenchi analitici dei crediti stralciati dal conto del bilancio, perché di dubbia o difficile esazione, permette, altresì, di seguire l’evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l’oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale.

I crediti inesigibili e i crediti di dubbia o difficile esazione, mantenuti distinti, sono stralciati dal conto del bilancio, si conservano nel conto del patrimonio, in apposita voce, sino al compimento dei termini di prescrizione.

In riferimento ai crediti scaduti l’ente deve, in ogni caso, attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.

- 15 Il principio della prudenza applicato alla procedura di accertamento delle entrate deve garantire, se l’ente rileva un risultato positivo di amministrazione, di poter disporre di risorse certe, definite ed esigibili. Se l’ente rileva un disavanzo di gestione e/o di amministrazione, di valutare la reale entità degli squilibri finanziari da ripianare, senza operare sottostime di medesimi.
- 16 L’accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un’entrata è accertabile nell’esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest’ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l’ammontare; è esigibile se maturato nell’esercizio.  
L’accertamento di entrate aventi vincolo di destinazione comporta la costituzione di impegno di corrispondente ammontare.  
In tali casi il successivo rispetto del vincolo di destinazione viene opportunamente verificato anche se la concreta realizzazione degli interventi finanziati venisse attuata da altri soggetti (enti o società proprie o partecipate).
- 17 Un’entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente, o divenuto definitivo l’atto di accertamento o di liquidazione dell’ufficio fiscale competente.
- 18 Un’entrata da trasferimenti è accertabile sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, sulla base di idonea documentazione probatoria da parte degli enti medesimi.
- 19 Un’entrata extratributaria è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture o dei relativi titoli fiscali sostitutivi emessi, dei contratti in essere e

delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi emessi dall'ente locale.

20 I proventi di carattere straordinario o eccezionale, anche derivanti da locazioni, concessioni e autorizzazioni ultrannuali, devono essere finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.

21 Tutti i proventi derivanti da permutazioni patrimoniali, aventi un diretto riscontro nel conto del patrimonio, vengono rilevati nel Titolo IV dell'entrata.  
Si rilevano nel Titolo IV dell'entrata anche i proventi derivanti dall'accensione di prestiti nella misura in cui gli stessi sono direttamente ammortizzati da un altro soggetto.

22 Un'entrata da assunzione di prestiti è accertabile sulla base del contratto di mutuo o, se disciplinata da altra norma di legge, sulla base del provvedimento di concessione del prestito.  
Nel caso di finanziamenti attivati con "aperture di credito" che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, costituite in relazione ad esigenze di programmazione e di successiva realizzazione di investimenti, l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base delle necessità finanziarie dei correlate ad impegni di spesa riguardanti l'esercizio.

Gli accertamenti di entrata del Titolo V corrispondono all'aumento del valor nominale dell'indebitamento dell'ente.

Le spese riferite alle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, per la quota interessi nel titolo primo e per la quota di rimborso del capitale nel titolo terzo.

La spesa riferita all'estinzione anticipata dei prestiti va allocata al titolo terzo, mentre la spesa relativa all'indennizzo o penalità va inserita nel titolo primo.

In caso di rinegoziazione dei prestiti, l'indennizzo o la penalità non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, perché oneri da considerare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione.

23 Nel corso della gestione particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e in quelle degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo.

Nella gestione delle spese d'investimento il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente. A questo fine occorre operare un'attenta e costante valutazione preventiva prima di ricorrere all'indebitamento.

Per mantenere il controllo dell'indebitamento netto dell'ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.

Ai fini del mantenimento dell'equilibrio patrimoniale è opportuno commisurare il periodo di ammortamento dell'indebitamento con il presumibile periodo nel quale gli investimenti correlati potranno produrre la loro utilità.

- 24 La rilevazione dei flussi finanziari conseguenti l'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento avviene nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio.

Pertanto dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".

I flussi in entrata "una tantum" conseguenti la rimodulazione temporale o la ridefinizione delle condizioni di ammortamento - i cosiddetti "up front" - vengono contabilizzati nel Titolo IV cat. 4<sup>a</sup> dell'entrata.

Nello stesso modo vengono contabilizzate le regolazioni dei flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.

La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi trova rilevazione rispettivamente, per l'entrata nel Titolo III e per la spesa nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva viene accantonata in un apposito fondo, contenuto a fine esercizio nell'avanzo di amministrazione, destinato a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti.

- 25 Per le entrate da servizi conto terzi, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.

Le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardano tassativamente:

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

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

L'eventuale diminuzione o cancellazione di residui attivi riguardanti le entrate per conto terzi deve corrispondere con uguale correlata diminuzione o cancellazione di residui passivi delle uscite per conto terzi. Nel caso eccezionale di diminuzione o cancellazione di residuo attivo non correlata ad analoga riduzione di residuo passivo, il saldo negativo dovrà trovare copertura nella situazione corrente di bilancio. Dovrà inoltre esserne data evidenza nella documentazione allegata al rendiconto con specifica informazione all'Organo di Revisione ed al Consiglio.

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



- 27 I residui attivi provenienti dalla gestione di competenza sono formati dalla differenza tra le somme accertate nei modi esposti ai punti da 17 a 25 e le somme a tale titolo rimosse e versate al tesoriere. Le eventuali somme rimosse ma non versate al 31 dicembre di ciascun esercizio sono riportate tra i residui attivi dell'anno successivo.
- 28 Le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetti sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
- 29 La fondatezza giuridica dell'accertamento deve essere costantemente verificata e formalizzata annualmente dai responsabili dei servizi competenti, prima della deliberazione del rendiconto, con individuazione dei singoli crediti accertati, dell'esercizio finanziario di provenienza, dei tempi e delle eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui attivi.
- 30 La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui attivi è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi, su impulso e coordinamento del responsabile del servizio economico-finanziario.
- 31 Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito.  
In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione descrivendo analiticamente le procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale.
- 32 I residui attivi eliminati in conseguenza del riaccertamento operato sulla base delle informazioni conosciute alla data di deliberazione del rendiconto, sono inseriti nel conto del patrimonio tra le attività per immobilizzazioni finanziarie fino al compimento dei termini di prescrizione, oppure all'accertamento della definitiva inesigibilità.
- 33 I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. Il dirigente competente predisponde apposita relazione per motivare adeguatamente le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione. Rimane fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

### **Riscossione e versamento**

- 34 L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.
- 35 I versamenti eseguiti dal concessionario, in forza di uno specifico patto contrattuale, prima della scadenza di legge, in acconto sulle entrate tributarie e patrimoniali assegnate in riscossione, sono registrati definitivamente sulla pertinente risorsa di bilancio, a condizione che non costituiscano operazioni di finanziamento

- 36 Per tutte le entrate, comunque riscosse, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità in modo concomitante con il verificarsi delle operazioni di esercizio.
- 37 In nessun caso il tesoriere può rifiutare la riscossione di somme di spettanza dell'ente locale. Per i versamenti senza ordinativi d'incasso il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso
- 38 Le entrate sono riscosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità dell'ente.  
Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:
- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
  - certezza della data del versamento e della causale;
  - registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse;
  - costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
  - obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
  - divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
  - tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.
- 39 Per ciascuno dei servizi interessati, con apposito provvedimento del responsabile del servizio, viene individuato l'incaricato speciale della riscossione che attende a tale compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio ed assume la figura di agente contabile. Egli è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, alla quale deve rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.
- 40 L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente.
- 41 Gli incaricati speciali devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'Ente gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo incaricati speciali.
- 42 Non è possibile l'utilizzo, in termini di cassa, anche se temporaneo, di entrate per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere o natura.
- 43 La gestione delle entrate è ispirata ai principi di correttezza e osservanza delle regole contabili e comporta l'adozione delle soluzioni più idonee per garantire la riscossione delle entrate programmate.

#### **Effettuazione della spesa - criteri generali dell'impegno**

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

La determinazione a contrattare o altro atto di autorizzazione all'assunzione della spesa è, salvo le eccezioni previste dall'ordinamento, il primo momento di attivazione del procedimento.

Esso deve contenere tutti gli elementi necessari per evidenziarne la legittimità, il collegamento con gli aspetti programmatici dell'attività posta in essere, la correttezza ed economicità dell'azione da svolgere.

Durante la gestione possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento.

45 Alla preventiva copertura finanziaria soggiacciono anche le spese economiche mentre per i lavori o le forniture valutati per somma urgenza, anche se disposti senza la preventiva determina di impegno, l'atto a sanatoria va adottato entro il termine decadenziale di trenta giorni, a meno di un termine più breve qualora l'ordinazione sia stata fatta durante il mese di dicembre, nel qual caso l'atto di impegno va adottato entro il 31 dicembre.

46 Gli elementi costitutivi dell'impegno, salve le deroghe stabilite dalla legge, sono:

(a) l'evidenza della somma da pagare;

(b) il soggetto creditore;

(c) la ragione del debito;

(d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il responsabile che adotta l'atto di impegno deve assicurare la verifica della coerenza dell'operazione con il sistema delle poste di bilancio che l'autorizzano nonché della legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile.

Successivamente e contestualmente all'ordinazione della prestazione, il responsabile del servizio comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria richiedendo che la relativa fattura contenga tali indicazioni.

47 L'atto di impegno di spesa si perfeziona con la registrazione di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno nel corrispondente stanziamento e con la conseguente apposizione, da parte del responsabile del servizio finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

48 La competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegno di spesa è, di norma, dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione dei singoli interventi e/o servizi o funzioni del bilancio, che vi provvedono con propria determinazione.

49 In tutti i casi di espressa e tassativa previsione legislativa e statutaria di poteri di spesa conferiti ad uno degli organi di governo monocratici o collegiali dell'ente, questi adotta l'atto di propria competenza disponendo, altresì, sul corrispondente stanziamento l'impegno, che deve avere le caratteristiche indicate nel precedente punto 46.

50 Nei casi di rapporto obbligatorio insorto per atto unilaterale di promessa di erogazione di

somme (liberalità, sostegni, contributi), l'impegno può considerarsi perfezionato con l'esecutività del provvedimento di spesa, salvo l'accertamento delle condizioni per la successiva erogazione.

- 51 Le somme iscritte tra le spese di competenza che non hanno formato oggetto di provvedimento di spesa, appositivo di vincolo sulle previsioni di bilancio, entro il termine dell'esercizio e quelle di cui al punto precedente, salvo i casi di cui ai punti da 55 a 62 che seguono, costituiscono economie della previsione di bilancio alla quale erano riferiti ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
- 52 Gli atti di impegno relativi a trasferimenti a specifica destinazione ad organismi partecipati devono prevedere l'obbligo di rendicontare il loro corretto utilizzo.

### **Prenotazione d'impegno**

- 53 La determinazione a contrattare contiene, oltre alla modalità di scelta del contraente, la prenotazione della spesa necessaria che consiste nell'apposizione di un vincolo provvisorio di indisponibilità delle relative somme sul corrispondente stanziamento  
Agli effetti contabili, la prenotazione di spesa si trasforma in impegno sullo stanziamento a seguito di adozione della determina di aggiudicazione.
- 54 Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria perfezionata contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto od in parte e tale circostanza non costituisce causa di risoluzione contrattuale.
- 55 Nel caso in cui la prenotazione di impegno non sia seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma relativa costituisce economia. Nel caso in cui al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa, la prenotazione d'impegno si tramuta in impegno.  
È tuttavia possibile che la prenotazione di impegno sia assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale.

### **Impegni automatici**

- 56 Non sono soggette a previa adozione di provvedimento di spesa, considerandosi impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni, le spese per:
  - (a) obbligazioni giuridicamente perfezionate negli esercizi precedenti, per le quote gravanti sull'esercizio;
  - (b) trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, di competenza dell'anno;
  - (c) rate di competenza dell'anno per l'ammortamento dei mutui e dei prestiti concessi o contratti;
  - (d) interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori collegati ai mutui contratti o

- concessi;  
(e) oneri derivanti da contratti o da disposizioni di legge.

57 Per consentire il rispetto degli equilibri economico-finanziari del bilancio sono accantonate , con apposita determinazione, le risorse finanziarie occorrenti per la copertura degli oneri afferenti l'esercizio, riguardanti il contratto di lavoro del personale scaduto e non rinnovato, nella misura prudenzialmente prevedibile e con preciso riferimento al personale avente diritto. Sono altresì accantonate le risorse finanziarie occorrenti per la copertura, nell'esercizio in fase di chiusura, degli oneri riguardanti le competenze accessorie del personale maturate in relazione all'anno stesso e la cui liquidazione è rinviata all'anno successivo.

58

L'onere relativo al personale dipendente a tempo indeterminato, facente parte dei ruoli organici dell'ente, dovrà essere interamente iscritto a bilancio e rilevato nel relativo intervento di spesa anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra struttura, ancorchè direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nel Titolo III del bilancio.

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

- 59 Non sono soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle entrate accertate in base alle norme dell'ordinamento contabile e finanziario.
- 60 Per le anticipazioni di tesoreria, l'impegno è assunto in misura corrispondente all'ammontare massimo dell'anticipazione utilizzata nell'esercizio finanziario di riferimento.

- 61 Per le spese relative ai servizi conto terzi, l'impegno è correlato agli equivalenti accertamenti di entrata. Le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Ad ogni impegno di spesa consegua, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare.
- L'eventuale eccezionale diminuzione o cancellazione di residui passivi riguardanti le spese per conto terzi deve corrispondere con uguale diminuzione o cancellazione di correlati residui attivi delle entrate per conto terzi. In caso di mancata corrispondenza di tali importi dovranno esserne adeguatamente motivate le differenze e, nel caso di saldo negativo, si dovrà attuare quanto previsto dal precedente punto 25 del presente principio contabile.

### **Impegni pluriennali**

- 62 Le spese pluriennali, ovvero le quote di dette spese da imputare su più anni, sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale. Gli impegni assunti in forza di norme di legge o di contratti o di atti amministrativi esecutivi che estendono i loro effetti in più esercizi, permangono per ciascuno degli esercizi futuri del bilancio pluriennale.
- 63 Della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei presupposti dei quali dare atto nei provvedimenti di prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione relativi.
- Per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto. Il responsabile del servizio economico finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e ad annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa.
- 64 In nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri.

### **Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile**

- 65 Qualsiasi provvedimento che comporta, nell'anno in corso ed in quelli successivi, impegno di spesa o altri aspetti finanziari, è sottoposto al parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario.
- I provvedimenti che comportano aspetti economico-patrimoniali devono evidenziare le conseguenze sulle rispettive voci del conto economico o del conto del patrimonio, dell'esercizio in corso e di quelli successivi.
- Il parere di regolarità contabile dovrà tener conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.
- 66 Le verifiche da effettuare ai fini del rilascio del parere di regolarità contabile devono riguardare in particolare:
- a) il rispetto delle competenze proprie degli organi che adottano i provvedimenti;

- b) la verifica della sussistenza del parere di regolarità tecnica rilasciato dal soggetto competente;
- c) il corretto riferimento della spesa alla previsione di bilancio annuale, ai programmi e progetti del bilancio pluriennale e, ove adottato, al piano esecutivo di gestione;

Il regolamento di contabilità può prevedere ulteriori verifiche da effettuare per il rilascio del parere, come l'osservanza della normativa in materia fiscale.

- 67 Il responsabile del servizio finanziario ha l'obbligo di monitorare, con assiduità, gli equilibri finanziari di bilancio.
- 68 La copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio finanziario con riferimento ai corrispondenti stanziamenti di bilancio, per la competenza dell'anno, e del bilancio pluriennale per le spese in tutto o in parte a carico di esercizi successivi e garantisce l'effettiva disponibilità sul competente stanziamento
- 69 Gli impegni di spesa sono limitati ai servizi espressamente previsti dalla legge, qualora l'ultimo rendiconto deliberato rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti un disavanzo di amministrazione, fino all'avvenuta adozione dei provvedimenti consiliari, rispettivamente, di riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio o di ripiano del disavanzo.
- 70 Per le spese finanziate con entrate aventi vincolo di destinazione l'attestazione di copertura finanziaria è resa nei limiti del correlato accertamento di entrata.
- 71 Nelle proposte di deliberazioni che comportano impegno di spesa, la copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio economico finanziario in sede di parere di regolarità contabile. Nei casi previsti al precedente punto 49, l'impegno sul corrispondente stanziamento viene assunto con il medesimo provvedimento dell'organo che si perfeziona con l'acquisita esecutività dell'atto.
- 72 Il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria apposto dal responsabile del servizio finanziario si limita alla verifica della effettiva disponibilità delle risorse impegnate e agli altri controlli indicati nel precedente punto 66. Ogni altra forma di verifica della legittimità degli atti compete ai soggetti che li hanno emanati.
- 73 Il parere di regolarità contabile è obbligatorio e può essere favorevole o non favorevole; in quest'ultimo caso deve essere indicata anche una idonea motivazione. Se la Giunta o il Consiglio deliberano pur in presenza di un parere di regolarità contabile con esito negativo, devono indicare nella deliberazione i motivi della scelta della quale assumono tutta la responsabilità

### **Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni**

- 74 La materia dell'inammissibilità e della improcedibilità di proposte modificative della relazione previsionale e programmatica deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa.

Comunque, detti vizi di legittimità delle proposte si configurano, in relazione alla necessaria disciplina regolamentare, nel caso in cui contengano una o più delle seguenti incoerenze con

la relazione previsionale e programmatica:

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

### **Riaccertamento degli impegni riportati a residui**

- 75 Ove non diversamente disposto da regolamento dell'ente, la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui passivi è attribuita ai responsabili dei servizi, ognuno per gli stanziamenti di spesa attribuiti alla propria competenza gestionale.
- 76 Le condizioni necessarie al riaccertamento degli impegni riportati a residui devono essere costantemente verificate dai responsabili dei servizi competenti i quali comunicano al responsabile del servizio finanziario non solo i risultati delle verifiche effettuate, ma anche i tempi e le eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui stessi.
- 77 La verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, in forza delle disposizioni ordinamentali, deve essere eseguita annualmente, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, delle poste impegnate giuridicamente o contabilmente negli anni precedenti e riportate a residuo.
- 78 Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni debitorie effettive o mantenute contabilmente a termini dell'ordinamento finanziario e contabile ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui passivi riconosciuti insussistenti o prescritti
- 79 Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione.  
Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.

### **Liquidazione**

- 80 La liquidazione consiste nella puntuale determinazione della somma dovuta al creditore , per una determinata ragione, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e regolarmente impegnata.
- 81 La competenza ad eseguire la liquidazione della spesa e ad adottare i relativi atti è attribuita esclusivamente al responsabile del servizio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa.



Il responsabile del servizio competente nella fase di liquidazione verifica la completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore. In particolare, deve essere verificato che:

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

- 82 La competenza ad eseguire i controlli ed i riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione è attribuita al responsabile del servizio finanziario o agli altri responsabili individuati nell'ambito dell'articolazione organizzativa del servizio finanziario.

### **Ordinazione**

- 83 L'ordinazione consiste nella disposizione impartita al Tesoriere di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

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

La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata dal regolamento di contabilità in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale.

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

### **Pagamento**

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

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

- 86 Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente; ciò può avvenire solamente nelle fattispecie previste dalla legge e, in ogni caso, l'ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro quindici giorni e comunque entro la fine del mese in corso.

- 87 Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

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

funzionalità ed efficienza.

I fondi anticipati all'eonomo per l'espletamento delle proprie attività devono essere restituiti, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.

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

### **Rilevazioni contabili**

89 Le rilevazioni contabili, attuate in relazione a quanto disposto dal regolamento di contabilità dell'ente, devono essere tenute nel rispetto dei seguenti principi:

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

Le rilevazioni delle transazioni di carattere finanziario assicurano la corretta tenuta delle scritture in relazione a tutti i momenti di attuazione delle entrate e delle spese previsti dall'ordinamento e devono consentire l'applicazione sia nelle scritture dell'ente che sui documenti contabili prodotti:

- delle codifiche previste dalla modulistica definita dall'ordinamento;
- di tutti i codici necessari per assicurare la rilevazione centralizzata dei flussi di finanza pubblica in vigore.

La rilevazione dei fatti di gestione sotto il profilo economico-patrimoniale viene attuata, in relazione a quanto stabilito dal regolamento di contabilità dell'ente, in modo da assicurare:

- la corretta definizione della competenza economica dei proventi, ricavi e costi di esercizio;
- il collegamento delle rilevazioni, definite nei loro aspetti economici e patrimoniali, con le corrispondenti rilevazioni finanziarie al fine di rendere possibile, in sede di rendiconto, la conciliazione dei risultati ottenuti;
- la classificazione dei fatti gestionali mediante l'utilizzo di un piano dei conti articolato, in via minimale, in modo da supportare, direttamente, le classificazioni di rendicontazione previste dall'ordinamento;
- il collegamento delle scritture contabili per consentire il costante aggiornamento e la regolare tenuta dei registri relativi alla gestione del patrimonio;
- la rilevazione del valore contabile dei singoli cespiti ammortizzabili con l'evidenza delle successive componenti relative a mutamenti di valore (ampliamenti, manutenzioni straordinarie, ecc.).

## *Debiti fuori bilancio - Quadro di riferimento*

90 Il tema dei debiti fuori bilancio è sempre stato affrontato dal legislatore (da ultimo dall'art.194 del Testo Unico delle leggi sugli enti locali, approvato con D. Lgs. 18 agosto 2000, n.267 e successive modifiche ed integrazioni, d'ora in poi TUEL) in relazione alle modalità di riconoscimento da parte dell'ente locale del debito senza che si possa rinvenire nella legislazione una precisa nozione della fattispecie.

L'elaborazione dottrinale e le pronunce giurisprudenziali conducono a considerare il debito fuori bilancio quale obbligazione pecuniaria riferibile all'ente, assunta in violazione delle norme di contabilità pubblica che riguardano la fase della spesa ed in particolare di quelle che disciplinano l'assunzione di impegni di spesa.

La contabilità pubblica disciplina in modo analitico il procedimento di spesa affinché l'azione della P.A. sia funzionalizzata al fine di garantire alla collettività che essa sarà svolta nel rispetto del principio di legalità.

Appare a questo riguardo fondamentale il riferimento agli articoli 151 e 191 del TUEL recanti rispettivamente "Principi in materia di contabilità" e "Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione delle spese".

Il bilancio nel quadro normativo è strumento attribuito alla competenza deliberativa del Consiglio per definire l'indirizzo, governare e autorizzare l'attività di gestione. Strumento primario a disposizione del Consiglio per esprimere le competenze proprie di indirizzo e controllo politico-amministrativo.

La locuzione "fuori bilancio" è in questo senso da intendere riferita ad una fattispecie non considerata negli indirizzi programmatici e nelle autorizzazioni di bilancio approvate dal Consiglio, sia a livello annuale, sia pluriennale, perfezionate dalla Giunta con la definizione ed approvazione del Piano esecutivo di gestione.

I principi di gestione di cui al capo IV del TUEL trovano nel citato art. 191 la definizione puntuale delle regole per l'assunzione di impegni con la previsione normativa che gli enti possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione di copertura finanziaria del responsabile del servizio economico finanziario.

Anche il D.Lgs 12.4.2006, n. 170 recante "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'art. 1 della legge 5.06.2003, n. 131" all'art. 13 ribadisce il sistema della programmazione finanziaria e della rendicontazione definendo che il sistema di bilancio degli enti locali costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione. L'art. 22 del medesimo D.Lgs. 170 disciplina l'assunzione degli impegni e l'effettuazione delle spese e al terzo comma prevede che, nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione di questa disciplina, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura, fatto salvo il possibile riconoscimento del debito, da parte dell'ente, quale debito fuori bilancio; fattispecie eccezionale, normativamente disciplinata, che si colloca al di fuori del sistema di bilancio, autorizzatorio e finanziario.

## Principi

- 91 Il debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali.
- 92 L'art. 194 del TUEL disciplina l'ambito e le procedure per riconoscere la legittimità dei debiti fuori bilancio individuando le tipologie per le quali è resa possibile l'imputazione dell'insorto obbligo in capo all'ente con l'adozione di apposita deliberazione del Consiglio.  
Le situazioni di debito per acquisizione di beni e servizi sorte in violazione dei commi 1, 2, e 3 dell'art. 191 del TUEL non possono essere riconosciute in quanto non riconducibili al sistema di bilancio dell'ente, con la conseguenza che per esse si dovrà configurare un rapporto obbligatorio diretto tra il privato creditore e il pubblico funzionario e/o amministratore che risulta responsabile del debito insorto a carico dell'ente.  
Il rapporto obbligatorio si estende, per le esecuzioni reiterate e continuative, a coloro che hanno consentito le singole prestazioni.  
Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, l'ordinazione fatta a terzi deve essere regolarizzata, a pena di decadenza, entro trenta giorni o comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non è scaduto il predetto termine (art. 191, comma 3, TUEL).
- 93 La norma di cui all'art. 194 del Testo unico degli enti locali introduce una elencazione tassativa dei casi in cui sia possibile riconoscere la legittimità di debiti non previsti in sede di programmazione annuale e di bilancio.  
La disciplina legislativa di cui al capo IV del TUEL, in quanto finalizzata alla migliore applicazione, in materia di gestione degli enti locali, dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio di bilancio, obbliga i singoli enti, in presenza di tutti i presupposti disciplinati dalla norma, ad adottare con tempestività i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare, la formazione di ulteriori oneri aggiuntivi a carico dell'ente come eventuali interessi o spese di giustizia.  
La mancata tempestiva adozione degli atti amministrativi necessari è astrattamente idonea a generare responsabilità per funzionari e/o amministratori.
- 94 I principi generali dell'ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti.
- 95 Al fine di garantire la necessaria tempestività nell'adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l'ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall' art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.  
Il principio dell'economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall'art. 193 dell'ordinamento siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell'ente.  
Il funzionario e/o l'amministratore che sia a conoscenza dell'esistenza di una possibile

situazione di debito fuori bilancio è tenuto a informare con immediatezza il responsabile del servizio economico finanziario che deve attivare il procedimento previsto dalla legge senza ritardo.

Nel caso di pagamenti effettuati direttamente dal Tesoriere a seguito di procedure esecutive, l'ente deve immediatamente provvedere al riconoscimento e finanziamento del debito e alla regolarizzazione del pagamento avvenuto.

Tale procedura non costituisce peraltro impedimento all'attivazione delle azioni a tutela dell'ente.

In sede di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi di cui alla relazione previsionale e programmatica e in sede di accertamento degli equilibri generali di bilancio occorre comunque verificare l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio.

La quantificazione dell'utilità apportata è corredata, ove ne ricorrano i presupposti, dall'individuazione delle carenze organizzative o delle altre cause che hanno condotto al verificarsi del debito.

- 96 L'art. 194 del TUEL è norma di carattere eccezionale e non consente di effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge, ma è finalizzata a ricondurre nei casi previsti e tipici, particolari tipologie di spesa nel sistema di bilancio.  
Il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio sulla base dell'art. 194 del TUEL è atto dovuto e vincolato per l'ente e deve assicurare in tutti i casi in cui sia possibile l'imputazione della spesa all'esercizio in cui il debito è sorto.  
Tale adempimento deve essere realizzato previa idonea istruttoria che, in relazione a ciascun debito, evidenzia le modalità di insorgenza, di quantificazione e le questioni giuridiche che vi sono sottese.
- 97 La funzione della delibera del Consiglio di riconoscimento del debito fuori bilancio è diretta ad accertare se il debito rientri in una delle tipologie individuate dall'art. 194 del TUEL e quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente, individuando contestualmente le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte.
- 98 Il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ascrivibili alla lettera (e) dell'art. 194 del TUEL comporta l'accertamento della sussistenza non solo dell'elemento dell'utilità pubblica, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza, ma anche quello dell'arricchimento senza giusta causa.  
Ai fini del riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio ascrivibili alla lettera e) dell'art. 194 del TUEL la sussistenza dell'utilità conseguita va valutata in relazione alla realizzazione dei vantaggi economici corrispondenti agli interessi istituzionali dell'ente. Sono comunque da qualificarsi utili e vantaggiose le spese specificatamente previste per legge.  
L'arricchimento corrisponde alla diminuzione patrimoniale sofferta senza giusta causa dal soggetto privato e terzo che va indennizzato nei limiti dell'arricchimento ottenuto dall'ente
- 99 Per il finanziamento dei debiti fuori bilancio dei quali sia riconosciuta la legittimità con deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'art. 194, primo comma e 193, terzo comma, del TUEL possono essere utilizzate le seguenti risorse nell'ordine di priorità indicato : a) riduzione di spese correnti o utilizzo di nuove entrate; b) applicazione dell'eventuale avanzo di amministrazione disponibile; c) utilizzo di disponibilità derivanti dall'adozione di un piano triennale di riequilibrio di cui all'art. 193 comma 3; d) vendita di beni del patrimonio disponibile; e) contrazione di mutuo passivo esclusivamente per spese di investimento.  
I debiti fuori bilancio sono finanziabili con il ricorso ad indebitamento nei limiti delle tipologie di spesa d'investimento indicate nell'art. 3, commi 18 e 19 della legge 24/12/2003,

n.350 (Legge finanziaria 2004) che ha rimodulato le categorie di spesa da considerarsi quali investimenti ai fini della finanziabilità con il ricorso all'indebitamento.

- 100 In sede di riaccertamento dei residui ai sensi dell'art. 228, comma 3, del TUEL non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale.  
Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio al di fuori della procedura prevista dall'art. 194 del TUEL e costituirebbe grave irregolarità contabile.
- 101 Nel caso di debiti derivanti da sentenza esecutiva il significato del provvedimento del Consiglio non è quello di riconoscere una legittimità del debito che già esiste, ma di ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso.
- 102 Il riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio derivante da sentenza esecutiva non costituisce acquiescenza alla stessa e pertanto non esclude l'ammissibilità dell'impugnazione.  
Il medesimo riconoscimento, pertanto, deve essere accompagnato dalla riserva di ulteriori impugnazioni ove possibili e opportune.
- 103 Nel caso di sentenza esecutiva al fine di evitare il verificarsi di conseguenze dannose per l'ente per il mancato pagamento nei termini previsti decorrenti dalla notifica del titolo esecutivo, la convocazione del Consiglio per l'adozione delle misure di riequilibrio deve essere disposta immediatamente e in ogni caso in tempo utile per effettuare il pagamento nei termini di legge ed evitare la maturazione di oneri ulteriori a carico del bilancio dell'ente.
- 104 Gli accordi transattivi non sono previsti tra le ipotesi tassative elencate all'articolo 194 del TUEL e non sono equiparabili alle sentenze esecutive di cui alla lettera a) del comma 1 del citato articolo.  
La fattispecie degli accordi transattivi non può essere ricondotta al concetto di debito fuori bilancio sotteso alla disciplina in argomento. Gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'Ente di pervenire ad un accordo con la controparte per cui è possibile per l'Ente definire tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i tempi dell'adempimento.  
Tale decisione è assunta sulla base di una motivata analisi di convenienza per l'ente di addivenire alla conclusione dell'accordo.
- 105 E' opportuno che l'ente, in sede di programmazione, per garantire il mantenimento dell'equilibrio del bilancio nel tempo, istituisca appositi stanziamenti per affrontare l'onere connesso a possibili situazioni debitorie fuori bilancio.  
Peraltro anche nel caso in cui l'ente abbia previsto nel bilancio un apposito stanziamento per accantonare risorse in vista di dover fare fronte a possibili debiti fuori bilancio sussiste sempre l'obbligo di attivare la procedura consiliare di riconoscimento della legittimità del debito insorto ai sensi dell'art. 194 del TUEL.
- 106 Il debito riconoscibile di cui alla lettera c) dell'art. 194 comma 1, del TUEL è quello derivante da ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle sole società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.  
Il termine ricapitalizzazione identifica un'azione specifica, di ricostituzione del capitale

deliberato dai soci per la costituzione della società, normativamente disciplinata e non è suscettibile di interpretazione estensiva ad altre fattispecie di ripianamento di perdite d'esercizio.

La posizione debitoria non è riconoscibile nel caso di società di capitali non costituite per l'esercizio di servizi pubblici.

- 107 La formulazione della lettera c) dell'art. 194 del TUEL comporta che può essere riconosciuta la tipologia di debito fuori bilancio ivi prevista soltanto laddove la reintegrazione del capitale sociale della società di cui l'Ente possiede una quota avvenga nelle forme e nei limiti della disciplina di cui al codice civile o di altre norme speciali cui il legislatore fa espresso rinvio.

Il riconoscimento del debito deve prevedere anche una valutazione sulla progettazione e organizzazione dei controlli interni che devono ricomprendere il controllo sugli organismi partecipati e l'organizzazione del monitoraggio sull'andamento gestionale dei medesimi

- 108 In occasione di contratti di prestazione d'opera intellettuale l'ente deve determinare compiutamente, anche in fasi successive temporalmente, l'ammontare del compenso (esempio gli incarichi per assistenza legale) al fine di evitare la maturazione di oneri a carico del bilancio non coperti dall'impegno di spesa inizialmente assunto. Il regolamento di contabilità dell'ente potrà disciplinare l'assunzione di ulteriore impegno, per spese eccedenti l'impegno originario, dovute a cause sopravvenute ed imprevedibili.







# Ministero dell'interno

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

*PRINCIPIO CONTABILE N. 3 PER GLI ENTI LOCALI*

*IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI*

*Testo approvato dall'Osservatorio - 2009*

## QUADRO GIURIDICO DI RIFERIMENTO

1. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali all'art. 42 attribuisce al Consiglio la competenza per l'approvazione dell'atto fondamentale relativo al rendiconto. All'art. 93 disciplina la responsabilità patrimoniale per gli Amministratori e per il personale degli enti locali richiamando in particolare gli adempimenti del Tesoriere e di ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali nell'osservanza dell'obbligo di resa del conto della loro gestione. All'art. 151, nell'ambito dei principi in materia di contabilità, fa riferimento ai risultati di gestione rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto, a quest'ultimo è allegata la relazione illustrativa della Giunta. All'art. 152 richiede di assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi. Infine il testo unico, nella parte II, dedica il titolo VI alla dimostrazione e rilevazione dei risultati di gestione

2. In tema di rendiconto, ferme restando le attribuzioni giurisdizionali della Corte dei Conti previste dagli artt. 226 e 233 del Tuel, la Corte stessa, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti una relazione sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

La Corte dei Conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione di detta relazione di cui all'articolo 1 comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, qualora accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

Il riesame delle situazioni pregiudicate e le conseguenti misure correttive vengono adottate attraverso l'esercizio della discrezionalità consentita agli enti interessati, nell'ambito dei limiti corrispondenti ai profili di irregolarità ed illegittimità accertati dalla Corte.

3. In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle finalità e i postulati dei principi contabili per gli enti locali e in coerenza con i principi contabili n. 1 sulla "Programmazione e previsione nel sistema di bilancio" e n. 2 sulla "Gestione nel sistema di bilancio", il presente principio destinato a favorire la migliore interpretazione delle norme riguardanti il rendiconto della gestione nell'ottica di valutare i risultati raggiunti mediante l'impiego di risorse pubbliche a beneficio di tutti gli attori coinvolti, sia i decisori a livello politico e i responsabili dei servizi e della gestione, sia i cittadini quali destinatari delle politiche pubbliche locali e dei servizi resi dall'ente in via diretta o indiretta

## **Finalità e fondamenti del rendiconto**

4. Il rendiconto costituisce una rappresentazione articolata delle operazioni intraprese da un ente locale. Le finalità di un rendiconto redatto con scopi generali sono quelle di “rendere conto della gestione” e quindi di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull’andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale. Specificamente, gli obiettivi generali della comunicazione dell’ente locale devono essere quelli di dare informazioni utili per evidenziare la responsabilità dell’ente per le risorse ad esso affidate e per prendere decisioni, fornendo informazioni:

- (a) sulle fonti, sulla allocazione e sull'utilizzo dei mezzi finanziari; e su come l’ente locale ha finanziato le relative attività, ha adempiuto agli impegni ed ha fatto fronte al relativo fabbisogno finanziario e di cassa;
- (b) per la comprensione dell’andamento gestionale dell’entità in termini di costi dei servizi, efficienza ed efficacia.

5. La comunicazione dell’ente locale deve anche fornire agli utilizzatori informazioni:

- (a) indicando se le risorse sono state ottenute ed utilizzate in conformità al bilancio di previsione redatto in conformità alle disposizioni in materia;
- (b) segnalando se le risorse sono state ottenute ed usate in conformità alle disposizioni di legge ed ai vincoli contrattuali, compresi i limiti finanziari stabiliti dalle autorità legislative competenti.

6. Il rendiconto, che si inserisce nel sistema di bilancio, deve fornire informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull’andamento finanziario, economico e patrimoniale dell’ente. Sotto il profilo politico-amministrativo, il rendiconto consente l’esercizio del controllo che il Consiglio dell’ente esercita sulla Giunta quale organo esecutivo, nell’esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo politico-amministrativo attribuite dall’ordinamento al Consiglio.

7. Il rendiconto deve permettere di verificare sia la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio, sia la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell’ente e i mutamenti di tale situazione per effetto della gestione.

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

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

8. Il rendiconto deve soddisfare le esigenze degli utilizzatori del sistema di bilancio: cittadini, consiglieri ed amministratori, organi di controllo e altri enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori.

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

Il rendiconto deve fornire agli utilizzatori le informazioni sulle risorse e sugli obblighi dell’ente locale alla data del 31 dicembre dell’esercizio di riferimento. Queste informazioni sono finalizzate

a una migliore valutazione della capacità dell'ente locale di continuare ad erogare beni e servizi a un dato livello nonché di disporre delle risorse che in futuro si renderanno necessarie per lo svolgimento dell'attività.

9. L'ente locale deve dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di "accountability" raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività:

- a. nel profilo interno all'ente, come capacità di introdurre e mantenere all'interno dell'ente locale un clima organizzativo favorevole alla responsabilizzazione sull'uso delle risorse e un alto grado di orientamento a risultati efficaci e altamente positivi dal punto di vista qualitativo;
- b. nel profilo esterno, nella considerazione e valutazione delle modificazioni che l'attività di governo e di gestione dell'ente locale produce in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, sia sulla soddisfazione dei cittadini e sul benessere sociale complessivo della comunità;
- c. nel profilo contabile, come dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività in generale, con corrispondente responsabilizzazione dei dirigenti e degli amministratori.

10. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione della Giunta, si inseriscono nel processo di comunicazione di cui l'ente locale è soggetto attivo, come già evidenziato ai punti 26 e 27 del documento denominato "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali".

11. La comunicazione istituzionale assume le caratteristiche della comunicazione di bilancio e di rendiconto, sui servizi e sulle attività svolte e gli aspetti tipici della comunicazione economica. Quest'ultima è indirizzata ad analizzare e informare sui livelli di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa con un linguaggio adeguato chiaro e trasparente. La comunicazione economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali al fine di promuovere e controllare il miglioramento continuo nel tempo e la tutela dei cittadini e degli utenti.

12. Il rendiconto della gestione nel sistema del bilancio deve essere corredato da un'informativa supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile. Tale informativa deve essere contenuta nella relazione al rendiconto di gestione.

In tale relazione si darà atto dell'osservanza dei postulati del sistema di bilancio secondo i principi contabili e, in particolare, dell'attendibilità dell'informazione fornita quale rappresentazione fedele delle operazioni e degli eventi che si intendono rappresentare e dimostrare nel rendiconto della gestione.

Nel contempo sarà attestata l'attendibilità e "congruità" delle entrate e delle spese, anche in riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi.

Sarà data anche adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno determinato l'esigenza di approvare in corso di esercizio le variazioni di bilancio, ivi compresa la variazione generale di assestamento di cui all'art. 175, comma 8, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

L'applicazione del principio di prudenza al rendiconto della gestione deve tradursi nella regola secondo la quale i proventi non certi nella realizzazione non devono essere conteggiati, mentre gli oneri devono essere dimostrati e analizzati nella loro totalità, anche se non definiti in tutti gli elementi.

13. Il rendiconto della gestione e in particolare la relazione di cui all'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali devono essere redatti con la partecipazione attiva di tutti i responsabili dei servizi, non soltanto nell'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi ma anche nell'analisi dei risultati raggiunti, dei programmi realizzati e in corso di realizzazione,

nella dimostrazione dei risultati in riferimento agli indirizzi dell'ente di cui agli strumenti generali di programmazione (piano generale di sviluppo, relazione previsionale e programmatica, piano esecutivo di gestione ove esistente).

14. La partecipazione dei responsabili dei servizi alla redazione del rendiconto della gestione e relativi allegati misura il grado di responsabilizzazione (accountability) della struttura dell'ente. Nella relazione e negli allegati al rendiconto vengono presentati indicatori, parametri e misuratori del grado di efficienza, efficacia ed economicità anche in relazione alle modalità organizzative adottate. Informazioni dettagliate sono fornite in ordine al rispetto del patto di stabilità interno e degli altri obiettivi di finanza pubblica.

### **Informazioni comparative**

15. Il rendiconto deve osservare il principio della comparabilità, per determinare e analizzare gli andamenti e gli equilibri accertati e tendenziali, sia per gli altri utilizzatori che devono essere in grado di comparare i risultati e gli indicatori nel sistema di bilancio di diversi enti locali.

16. Devono essere fornite, per il periodo precedente, le informazioni comparative per tutti i dati numerici inclusi nel rendiconto. Le informazioni comparative devono essere incluse nelle informazioni di commento e descrittive contenute della relazione al rendiconto, quando ciò sia significativo per la comprensione del rendiconto dell'esercizio di riferimento. Analoghe informazioni comparative devono essere contenute rispetto al bilancio preventivo corrispondente. Il confronto con i valori di previsione definitiva di competenza (art. 228 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), è necessario ai sensi di legge ma non certo sufficiente a fornire una corretta informazione. Questo principio richiede il confronto nella relazione al rendiconto della gestione, anche con i valori del bilancio di previsione di prima approvazione ed una esaustiva spiegazione dei motivi che hanno determinato le eventuali variazioni.

### **Termine della deliberazione del rendiconto**

17. La deliberazione del rendiconto è adottata nei termini fissati per legge. La competenza è dell'organo consiliare. La legge stabilisce un termine minimo di venti giorni, da fissare nel regolamento di ciascun ente, per porre in grado i componenti dell'organo consiliare di esaminare la proposta della giunta. Il rispetto di tale termine appare particolarmente importante per consentire al consiglio di disporre di un tempo adeguato per deliberare.

18. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempimento nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempimento.

### **Considerazioni generali**

#### **Presentazione attendibile e conformità ai Principi contabili**

19. I rendiconti devono rappresentare in modo chiaro, veritiero e corretto la situazione finanziaria, economica e patrimoniale ed i flussi finanziari dell'ente locale. La corretta applicazione dei principi

contabili per gli enti locali, quando necessario integrati con i principi contabili nazionali contribuisce a fornire una presentazione attendibile.

20. Un ente locale i cui bilanci vengono redatti in conformità ai Principi contabili per gli enti locali deve evidenziare questo fatto. I rendiconti non devono essere presentati come conformi ai Principi contabili per gli enti locali a meno che essi non siano redatti in conformità a tutte le disposizioni dei Principi contabili per gli enti locali.

21. Ove l'ente ritenga che la conformità ad una particolare disposizione di un principio sia fuorviante e che perciò si renda necessario derogare ad essa, dovrà dichiarare che il rendiconto rappresenta correttamente la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica ed i flussi finanziari dell'ente e che è stato redatto in modo conforme a tutti gli altri aspetti rilevanti dei principi contabili per gli enti locali; dovrà altresì indicare:

- a. il principio specifico da cui l'ente locale si è discostato, la natura della deviazione, incluso il trattamento contabile che il principio richiederebbe, il motivo per il quale il trattamento sarebbe nelle circostanze fuorviante e il trattamento adottato;
- b. l'effetto finanziario della deviazione sul risultato netto dell'esercizio dell'ente, sull'attivo, sul passivo, sul patrimonio netto e sui flussi finanziari di ciascun esercizio oggetto di presentazione.

22. In ogni caso l'ente deve assicurare che il rendiconto fornisca una informativa:

- (a) significativa per il processo decisionale degli utilizzatori; e
- (b) attendibile in modo tale che:

- rappresenti fedelmente i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente ;
- rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale;
- sia neutrale, cioè libera da pregiudizi;
- sia prudente;
- sia completa in tutti gli aspetti rilevanti.

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

## **Struttura e contenuto**

### **Introduzione**

24. Il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali disciplina al Titolo VI, parte II, la rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione tramite rendiconto. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 definisce gli schemi formali ed il contenuto obbligatorio dei documenti che compongono il rendiconto, distinti per tipologia di enti.

25. Il rendiconto dell'ente locale, deve indicare se le risorse ottenute sono state utilizzate in conformità al bilancio di previsione approvato. Il confronto tra bilancio di previsione prima che siano state effettuate eventuali variazioni di bilancio permette di verificare il livello di attendibilità

del processo di programmazione e di previsione e quindi la corretta applicazione del principio contabile n. 1 “Programmazione e previsione nel sistema di bilancio”.

26. Gli enti locali presentano all’occorrenza informazioni aggiuntive di supporto agli utenti nella valutazione dell’andamento dell’ente con particolare riguardo alla destinazione delle risorse ed ai risultati prodotti.

27. Il rendiconto costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell’attività amministrativa svolta nell’esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti finanziario, patrimoniale ed economico e fa parte, insieme ai documenti di previsione, del Sistema di Bilancio, come definito nel documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. I valori di rendiconto, pertanto, devono essere confrontabili e devono essere confrontati con quelli di previsione e costituiscono conferma e dimostrazione del grado di attendibilità di questi ultimi, che devono essere formulati nel rispetto del principio contabile n. 1, Programmazione e previsione nel sistema di bilancio.

28. La serie di documenti che costituisce il sistema di bilancio include, a livello rendiconto:

- a) il conto del bilancio;
- b) il conto economico;
- c) il conto del patrimonio;
- d) il prospetto di conciliazione.

29. Sono allegati al rendiconto:

- a) la relazione al rendiconto della gestione dell’organo esecutivo;
- b) la relazione dell’organo di revisione;
- c) l’elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;
- d) la deliberazione relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

30. La dimostrazione delle risultanze d’esercizio comporta fasi operative preliminari di riscontro e verifica, relative a:

- a) riaccertamento dei residui;
- b) operazioni di chiusura dell’esercizio;
- c) verifica del conto degli agenti contabili;
- d) verifica e parificazione del conto del Tesoriere;
- e) aggiornamento dell’inventario.

31. Il seguente principio contabile incoraggia gli enti a dotarsi di un sistema di contabilità generale. La contabilità generale favorisce la redazione di un rendiconto redatto con scopi generali veritiero e corretto, per quanto riguarda i prospetti di conto economico e di conto del patrimonio. La contabilità generale, o economico-patrimoniale, è una contabilità finalizzata esclusivamente alla informativa esterna, e come tale, non sostituisce la contabilità finanziaria né la contabilità analitica. I diversi sistemi contabili, però, possono trovare una integrazione tecnica che riduca l’onere complessivo delle rilevazioni.

32. Il principio contabile sostiene la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini della informativa esterna e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione

dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extracontabilmente, in appositi prospetti, tutte le operazioni di rettifica ed integrazione.

## **Conto del bilancio**

### **Aspetti generali, struttura e contenuti**

33. Nell'ambito delle finalità del sistema di bilancio e del rendiconto come indicate nei punti 20 e seguenti del documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali, il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati della gestione finanziaria con peculiare riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione.

34. L'analisi del conto consiste nell'illustrazione e spiegazione di come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa e si esplica sulla base dei seguenti elementi principali:

- (a) scostamenti tra le previsioni di entrata ed i relativi accertamenti;
- (b) scostamenti tra le previsioni di spesa ed i relativi impegni;
- (c) grado di riscossione delle entrate sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- (d) velocità di pagamento delle spese sia nella gestione di competenza, che in quella residui;
- (e) livelli e composizione dei risultati finanziari di amministrazione, della gestione di competenza, della gestione residui, degli equilibri di bilancio di parte corrente e di investimento.

35. La relazione al rendiconto deve evidenziare il grado di raggiungimento dei programmi e dei progetti indicati negli strumenti di programmazione; tale analisi deve soffermarsi sui motivi che hanno determinato eventuali variazioni rispetto a quanto programmato ed illustrare i risultati finanziari, economici e patrimoniali sia generali, che settoriali ed anche attraverso l'utilizzo dei parametri gestionali da allegare obbligatoriamente al rendiconto.

36. Il conto del bilancio ha contenuti e struttura obbligatori al fine di consentire la corretta comparazione tra previsioni e risultati, i controlli sulla gestione finanziaria, nonché al fine di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari, la comparazione dei dati fra enti ed il consolidamento degli stessi.

37. Nel conto del bilancio vanno indicati, per ciascuna risorsa dell'entrata, per ciascun intervento della spesa e per ciascun capitolo di entrata e spesa per conto terzi, i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

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



38. Il D.P.R. n. 194 del 1996 prescrive gli schemi del conto e delle allegate tabelle dei parametri, distinti per tipologia di ente con il relativo contenuto obbligatorio in relazione alla classificazione del bilancio di previsione. Nel modello del conto del bilancio le risultanze della gestione finanziaria, articolate in entrate e spese, sono riportate in prospetti distinti in:

- a) gestione delle entrate, riepilogo per titoli, e quadro riassuntivo;
- b) gestione della spesa, riepilogo per titoli e quadro riassuntivo;
- c) quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali;
- d) servizi gestiti in economia;
- e) riepilogo generale di classificazione delle spese, articolato in: impegni per spese correnti;
- f) impegni per spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti;
- g) funzioni delegate dalla regione;
- h) utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali;
- i) quadro riassuntivo della gestione di competenza che conduce alla determinazione del risultato della gestione di competenza espresso in termini di avanzo (della gestione di competenza) se positivo e disavanzo (della gestione di competenza) se negativo, da scomporsi in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati;
- l) quadro riassuntivo della gestione finanziaria che conduce alla determinazione del risultato della gestione finanziaria complessiva espresso in termini di avanzo di amministrazione se positivo e disavanzo di amministrazione se negativo, da scomporsi obbligatoriamente in fondi vincolati, fondi per il finanziamento spese in conto capitale, fondi di ammortamento, fondi non vincolati; il quadro riassuntivo della gestione finanziaria comprende altresì i pagamenti per le azioni esecutive non regolarizzate entro il termine del 31 dicembre.

39. Nel conto del bilancio è indispensabile rispettare la struttura indicata dal legislatore: in particolare, la distinzione tra spese correnti e spese in conto capitale in relazione ai limiti ed ai nuovi strumenti di gestione attiva dell'indebitamento.

40. Le spese correnti (titolo I) comprendono le spese relative alla normale gestione dei servizi pubblici e si distinguono in spese relative al personale, all'acquisto di beni e servizi, all'utilizzo di beni di terzi, ai contributi o trasferimenti, agli interessi passivi e altri oneri finanziari, alle imposte e tasse; tra le spese correnti si annoverano anche gli oneri straordinari della gestione corrente che ricomprendono generalmente gli oneri non strettamente connessi all'esercizio considerato, nonché gli ammortamenti (applicati al bilancio preventivo), il fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva che permangono nel conto del bilancio solamente come stanziamento di spesa, non potendo essere impegnati.

41. Le spese in conto capitale (titolo II) comprendono invece gli investimenti diretti ed indiretti: gli investimenti diretti comportano un incremento patrimoniale dell'ente, ad esempio la costruzione di beni immobili o l'acquisto di beni durevoli; gli investimenti indiretti si riferiscono di norma a trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione di investimenti a cura di un altro soggetto.

## **Il processo di rendicontazione**

42. Le operazioni di parificazione, contraddistinguono la fase preliminare della rendicontazione finanziaria e comprendono i riscontri, le verifiche e la corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'ente del conto del tesoriere e dei conti degli altri agenti contabili. In tale sede l'ente emette gli ordinativi d'incasso ed i mandati di pagamento "a copertura" regolarizzando le

operazioni di cassa effettuate di iniziativa da parte del tesoriere e quest'ultimo provvede a commutare i mandati interamente o parzialmente non estinti alla data del 31 dicembre in assegni postali localizzati o con altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale. Il regolamento di contabilità può prevedere tempi e modalità nonché l'obbligatorietà di verbali di chiusura tra ente e tesoriere. Per quanto riguarda gli altri agenti contabili le operazioni di parificazione riguardano, ad esempio, le rilevazioni della restituzione dell'anticipazione ricevuta, del versamento delle somme riscosse dagli incaricati della riscossione, delle spese sostenute tramite anticipazione. La fase preliminare di parificazione delle scritture culmina con la resa del conto da parte del tesoriere e degli altri agenti contabili secondo le modalità dell'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed i modelli indicati dal D.P.R. n. 194 del 1996.

43. Le partite del conto del tesoriere debbono concordare con le scritture della contabilità finanziaria dell'ente e la relativa esposizione nel conto del bilancio; eventuali mancate concordanze devono essere analiticamente espone e motivate nella relazione al rendiconto. Nel caso dei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre, indicati anche nell'apposita riga del quadro riassuntivo della gestione finanziaria, l'ente dovrà provvedere:

- a) ed emettere il relativo mandato di pagamento nell'esercizio successivo nel caso sussista un corrispondente impegno;
- b) a riconoscere e finanziare il debito fuori bilancio nel caso non sussista totalmente o parzialmente un corrispondente impegno.

Il risultato d'amministrazione, alla presenza di pagamenti per azioni esecutive eseguiti forzatamente del tesoriere, deve essere determinato assumendo il risultato di cassa risultante dalle scritture contabili aumentate dei residui attivi e diminuiti dei residui passivi.

44. Gli accertamenti delle entrate vanno eseguiti nel corso della gestione in riferimento a crediti certi, liquidi ed esigibili per i quali sia stata verificata ed evidenziata la sussistenza di tutti i requisiti contemplati nel punto 15, lettera da a) ad e) del principio contabile n. 2. Essi sono riportati nel conto del bilancio al valore nominale. Pertanto, gli accertamenti possono essere riportati nel conto del bilancio solo quando l'ente è effettivamente controparte di un rapporto contrattuale o detiene la titolarità ad incassare una entrata; l'ente cancella un accertamento solo quando perde il controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito e/o la sua titolarità. L'ente perde il controllo allorché cede a terzi i diritti alle prestazioni contrattuali, oppure allorché si estinguono i diritti o la titolarità. I crediti dichiarati dai responsabili dei servizi assolutamente inesigibili non sono compresi nel rendiconto, sempre che della circostanza sia stata fornita adeguata documentazione. I crediti controversi e quelli riconosciuti di dubbia o difficile esazione sono, in complesso, calcolati nel conto del bilancio secondo il loro grado di presunto realizzo. La differenza viene stralciata dal conto del bilancio e iscritta nel conto del patrimonio, al netto del relativo fondo svalutazione crediti, tra le immobilizzazioni finanziarie.

45. L'operazione di riaccertamento dei residui attivi da iscrivere nel conto del bilancio è tesa alla verifica del permanere dei requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate così come indicati nel principio contabile n. 2 e precisamente la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, la somma e la scadenza. Durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun singolo accertamento della gestione di competenza e per ciascun residuo attivo proveniente dagli anni precedenti, l'ente deve mantenere un comportamento prudente, evitando di conservare tra i residui attivi del conto del bilancio i crediti dichiarati assolutamente inesigibili, quelli controversi e quelli

riconosciuti di dubbia o difficile esazione o premunirsi di costituire un fondo svalutazione crediti idoneo a bilanciare gli effetti negativi sul risultato di amministrazione che tali eliminazioni altrimenti produrrebbero.

46. Le verifiche di cui al punto precedente individuano nel conto del bilancio parte entrata le seguenti fattispecie:

- per la gestione residui:

- (a) il residuo attivo che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo riscosso in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- (b) il residuo attivo che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;
- (c) il residuo attivo che viene considerato inesigibile e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio, come indicato al successivo punto 49;
- (d) il residuo attivo che viene considerato insussistente e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo);
- (e) il residuo attivo che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo) per essere inserito nel conto del patrimonio, come indicato al successivo punto 49;
- (f) il residuo attivo che viene confermato ad un importo maggiore della sua previsione iniziale, per cui si ottiene un maggiore residuo attivo da evidenziare nell'apposita colonna del conto del bilancio.

- per la gestione di competenza:

- (a) l'accertamento di entrata che è stato riscosso e quindi è terminato il procedimento di acquisizione dell'entrata, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo accertato, che quello riscosso in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- (b) l'accertamento che non è stato riscosso ed è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nella rispettiva risorsa di entrata alla voce residui attivi da riportare nell'anno successivo;
- (c) l'accertamento che viene considerato inesigibile e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata) ma va indicato nel conto del patrimonio;
- (d) l'accertamento che viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata);
- (e) l'accertamento che viene considerato di dubbia esigibilità e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio (minore entrata), ma va indicato nel conto del patrimonio;
- (f) le maggiori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dal supero degli accertamenti rispetto alla previsione definitiva di bilancio;
- (g) le minori entrate che sono individuate, complessivamente per ciascuna risorsa, dalla differenza tra le previsioni definitive di bilancio ed i rispettivi accertamenti.

47. Non è possibile riportare a residui attivi negli anni successivi somme che non rispettano i requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate quali indicati nel Principio contabile n. 2. I residui attivi devono, pertanto, avere la caratteristica di crediti esigibili da terzi per i quali è individuato il debitore e fissata la scadenza.

48. In analogia alla competenza ad accertare le entrate affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse di entrata, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti.

49. Crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti. La verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvenza del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto, fermo restando che la rilevazione dell'accertamento segue l'aspetto giuridico dell'entrata ossia il momento in cui sorge in capo all'ente locale il diritto a percepire somme di denaro. Al fine di garantire la conservazione del pareggio finanziario, alla presenza di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità, l'ente in sede di redazione del bilancio preventivo è opportuno che destini parte delle risorse di entrata nell'intervento di spesa "fondo svalutazione crediti".

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

Pertanto l'ente iscrive nel conto del bilancio un impegno di spesa:

- per la parte corrente:

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

- per la parte in conto capitale:

- (a) per spese finanziate in corrispondenza a mutui o altri prestiti concessi definitivamente (ad esempio dalla Cassa DD PP) o per i quali si è proceduto alla stipula del contratto (ad esempio da istituti di credito con atto notarile);
- (b) per spese in corrispondenza ad entrate derivanti da trasferimenti finalizzati o ad altre entrate aventi destinazione vincolata per legge. Ad esempio, spese relative a contributi in conto capitale ricevuti per la costruzione di opere pubbliche;

- (c) per spese in corrispondenza ad entrate proprie accertate costituenti in bilancio avanzo di parte corrente. La presente fattispecie si riferisce all'ipotesi di un equilibrio corrente con saldo positivo;
- (d) per spese finanziare con quote di avanzo di amministrazione. Ad esempio, nel caso di spese iscritte nel bilancio preventivo, o con successiva variazione e finanziate con avanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'art. 186 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;
- (e) per spese finanziate con entrate da alienazioni intervenute di patrimonio. Ad esempio, in caso di un contratto stipulato di vendita di immobili.
- (f) per spese finanziate con riscossione di crediti. Ad esempio nei casi di concessioni di crediti ed anticipazioni per finalità produttive.

- per spese per servizi in conto terzi:

- (a) per spese corrispondenti agli accertamenti assunti nei correlati capitoli di entrata. Ad esempio versamento delle ritenute d'acconto IRPEF all'Erario.

51. Gli stanziamenti di spesa del bilancio preventivo relativi al fondo di riserva, al fondo svalutazione crediti ed agli ammortamenti di esercizio, non sono impegnabili e pertanto rifluiscono nel risultato di amministrazione in qualità di economie di spesa.

52. Come indicato nel Principio contabile n. 2, l'operazione di riaccertamento dei residui passivi da iscrivere nel conto del bilancio è tesa alla verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate in forza delle disposizioni ordinamentali; durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun residuo, l'ente deve mantenere un comportamento prudente ricercando le condizioni dell'effettiva esistenza dei requisiti previsti dall'ordinamento.

53. L'ente cancella un residuo passivo, quando vi è la certezza che non sussiste più l'obbligo di pagare, per motivi di sua insussistenza (la minore spesa sostenuta rispetto all'impegno assunto, verificata con la conclusione della rispettiva fase di liquidazione del saldo) o prescrizione (l'estinzione del diritto soggettivo conseguente al mancato esercizio da parte del titolare per un lasso di tempo determinato dalla legge, ex art. 2934 c.c.).

54. Non devono essere riportate a residui passivi negli anni successivi somme che non rispettano gli elementi costitutivi dell'impegno di spesa così come indicati nel Principio contabile n. 2. Non è quindi possibile riportare a residui passivi somme non impegnate o economie di spesa, fatta eccezione in tutti i casi nei quali espresse norme di legge consentono il mantenimento del residuo stesso.

55. Le verifiche di riaccertamento dei residui passivi individuano nel conto del bilancio parte spesa le seguenti fattispecie:

- per la gestione residui:

- a. il residuo passivo è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia la previsione originaria tra i residui conservati, sia l'importo pagato in conto residui; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;

- b. il residuo passivo non pagato è confermato per lo stesso importo e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;
- c. il residuo passivo viene considerato insussistente o prescritto e pertanto deve essere stralciato dal conto del bilancio (minore residuo).

- per la gestione di competenza:

- a. l'impegno di spesa è stato pagato e quindi è terminato il procedimento di erogazione della spesa, per cui nel conto del bilancio appare sia l'importo impegnato, che quello pagato in conto competenza; non vi sono residui da riportare nell'anno successivo;
- b. l'impegno di spesa è confermato per lo stesso importo, ma non è stato pagato e pertanto va iscritto nel conto del bilancio nel rispettivo intervento di spesa alla voce residui passivi da riportare nell'anno successivo;
- c. l'impegno di spesa viene considerato insussistente e pertanto non può essere inserito nel conto del bilancio confluendo nelle economie di spesa (minori impegni rispetto agli stanziamenti definitivi di bilancio).

I residui passivi sono classificabili nelle seguenti tipologie:

- a. debiti;  
per le somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;
- b. debiti in corso di formazione ( o costi esercizi futuri);  
per somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
- c. impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel.;  
per impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura.

I residui passivi finanziati con entrata a destinazione vincolata per legge devono essere indicati in apposito elenco allegato al conto del bilancio.

56. In analogia alla competenza ad impegnare le spese affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole spese, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti. È compito dei responsabili dei servizi evidenziare in sede di rendiconto l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio per l'attivazione del procedimento di riconoscimento di legittimità di cui all'art. 194 del Tuel.

### I risultati finanziari

57. Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di avanzo, disavanzo o pareggio finanziario, e sono distinte in risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza) e risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria). Il risultato contabile di gestione, determinato dalla somma delle riscossioni e dei residui attivi dedotti i pagamenti ed i residui passivi, derivanti dalla gestione di competenza, evidenzia il risultato di sintesi finanziario dell'anno considerato.

58. Il risultato contabile di amministrazione tiene conto anche dei residui degli anni precedenti ed è determinato dalla somma del fondo di cassa al 31 dicembre più i residui attivi finali e meno i residui

passivi finali entrambi derivanti sia dalla gestione di competenza che da quella residui; evidenzia il risultato di sintesi di tutta la gestione finanziaria e come tale, in caso di avanzo, permette la sua applicazione alle entrate del bilancio preventivo ed in caso di disavanzo, obbliga l'ente al ripiano mediante la sua iscrizione tra le spese del bilancio preventivo.

59. Il risultato di amministrazione, come richiesto dall'art. 187, comma 1, del Tuel, deve essere scomposto, ai fini del successivo utilizzo o ripiano, in:

- (a) fondi vincolati;
- (b) fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale;
- (c) fondi di ammortamento;
- (d) fondi non vincolati.

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

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

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

60. Il risultato di amministrazione deve essere misurato nel rispetto del principio della prudenza, così come definito dal documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali.

Pertanto:

- (a) nella relazione al rendiconto, l'ente dettaglia e motiva la suddivisione del risultato di amministrazione scaturente dalla gestione in conto residui e in conto competenza, spiegando le ragioni dei fondi vincolati, nel rispetto dei principi della comprensibilità (chiarezza) e della verificabilità dell'informazione; inoltre, dettaglia e motiva le condizioni di effettiva esigibilità dello stesso
- (b) valuta, sulla base del trend storico, l'andamento del risultato della gestione di competenza, (differenza fra accertamenti ed impegni di competenza) al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità dell'ente di conseguire gli obiettivi finanziari che lo stesso si era prefissato all'inizio dell'anno. L'eventuale disavanzo della gestione di competenza è attentamente analizzato e motivato nel rendiconto, con l'ausilio del quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali che sottolinea sia l'equilibrio economico-finanziario che l'equilibrio finale;

- (c) scompone il risultato della gestione di competenza, della gestione dei residui, al fine di comprenderne e analizzarne la formazione, in base alle seguenti componenti:
- bilancio corrente (entrate correnti meno spese correnti),
  - bilancio in conto capitale (entrate in conto capitale e prestiti meno spese in conto capitale);
  - bilancio dei movimenti di fondi confluiti nel risultato di amministrazione;
  - bilancio dei servizi per conto terzi.
- (d) sulla base della scomposizione sopra descritta, l'ente analizza il risultato finale di amministrazione, dettagliandolo per anno di formazione, ed in caso di risultato positivo, evidenzia quanta parte è formata da residui da incassare con l'evidenziazione della loro anzianità, in modo da rendere evidenti le eventuali difficoltà di incasso di alcuni residui attivi, e ove vi sia una presenza significativa di residui con elevato grado di anzianità, sia possibile condizionarne l'impiego al loro effettivo realizzo.

61. Nella relazione al rendiconto, l'eventuale disavanzo di amministrazione deve essere oggetto di analisi e devono trovare spiegazione i risultati parziali della gestione di competenza e di quella residui; è conseguentemente valutata la situazione finanziaria complessiva dell'ente in relazione ai parametri di deficitarietà, al fine di evidenziare sia eventuali trend negativi strutturali, sia la capacità di ripristinare in tempi brevi gli equilibri di bilancio.

62. Al conto del bilancio sono allegate la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale. Ai parametri gestionali occorre porre grande attenzione, perché indicano sinteticamente ma efficacemente il tipo e la bontà della gestione condotta anche in riferimento ai dati statistici delle medie nazionali e per fasce demografiche, (non appena saranno disponibili per tutti gli enti locali) contribuendo con ciò all'analisi dei risultati da effettuarsi nella relazione al rendiconto. La potenzialità informativa dei parametri gestionali, suddivisi in indicatori finanziari ed economici generali, indicatori dell'entrata ed indicatori per i singoli servizi, presuppone, tuttavia, la loro corretta compilazione, utilizzando, ove richiesto, le rilevazioni della contabilità economico-patrimoniale; per migliorare il valore segnaletico degli stessi è consigliabile integrare la griglia dei parametri obbligatori per legge con altri indicatori ritenuti dall'ente particolarmente significativi.

63. La relazione al rendiconto illustra in modo dettagliato la gestione della liquidità nell'arco dell'esercizio, considerando le giacenze della contabilità fruttifera ed infruttifera per gli enti soggetti al regime della tesoreria unica e l'utilizzo delle giacenze non soggette a tale regime; l'eventuale ricorso all'anticipazione di cassa deve essere motivato in riferimento ai limiti massimi previsti dalla legge ed in relazione all'onere sostenuto.

64. Al fine di garantire una corretta e trasparente rilevazione dei risultati finanziari dell'ente occorre rilevare nel rendiconto gli oneri che l'ente è tenuto a sostenere per il ripiano di perdite o del disavanzo di esercizio di aziende partecipate, consorzi o istituzioni.

65. L'ente identifica e valuta eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti o di dare adeguata informazione.

Se i futuri debiti, anche fuori bilancio, sono certi nell'an e nel quantum, ed in particolare quando alla data di formazione del rendiconto:



- esiste un'obbligazione che deriva da un evento passato;
- è probabile un uscita finanziaria;
- è possibile effettuare una stima attendibile del debito;

devono essere rilevati nel conto del bilancio, o, in alternativa, deve essere riservata quota parte di avanzo a copertura di essi.

Se, invece, la passività deriva da un obbligazione:

- possibile, che scaturisce da eventi passati e la cui esistenza deve essere confermata o meno da uno o più fatti futuri che non sono sotto il controllo dell'ente;
  - non probabile in relazione all'impiego di risorse per la sua estinzione;
  - che non può essere determinata con sufficiente attendibilità,
- deve essere data adeguata informazione nella relazione al rendiconto della gestione.

66. Le passività potenziali unitamente alle attività potenziali devono essere indicate nella relazione illustrativa distinte in eventi probabili, possibili e remoti.

67. L'avanzo d'amministrazione non vincolato è opportuno sia utilizzato secondo le seguenti priorità:

- a. per finanziamento debiti fuori bilancio;
- b. al riequilibrio della gestione corrente;
- c. per accantonamenti per passività potenziali,
- d. al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti;

68. Per l'estinzione anticipata di debiti possono essere utilizzati sia i fondi per il finanziamento di spese in conto capitale, dietro apposito atto consiliare che autorizzi il cambio di destinazione, sia i fondi non vincolati.

## **Conto economico**

69. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo criteri di competenza economica come definiti nei punti da 81 a 90 del documento " Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali".

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

Il conto economico comprende:

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

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

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

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

72. I risultati intermedi scaturenti dal conto economico, evidenziano le seguenti informazioni:

- a) la gestione operativa è costituita dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nel corso dei diversi esercizi e che evidenzia i proventi e i costi che qualificano e identificano la parte peculiare e distintiva dell'attività dell'ente comprensiva della gestione immobiliare e dei proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali e partecipate;
- b) la gestione finanziaria ai fini dello schema di conto economico è rappresentata da interessi attivi e passivi e da altri proventi ed oneri di natura finanziaria;
- c) la gestione straordinaria è costituita dai proventi od oneri che hanno natura non ricorrente, o di competenza economica di esercizi precedenti, o derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive e passive).

73. I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura e non sono ripartiti in base alla loro destinazione. I principi contabili intendono incentivare la suddivisione dei valori nei conti economici dei servizi per consentire l'analisi dell'efficienza ed il calcolo dei relativi indicatori da allegare al conto del bilancio. I conti economici di dettaglio per servizio, per prodotto ecc. sono in ogni caso indispensabili e devono essere allegati al rendiconto ove è richiesto da specifica normativa (vedi conto economico servizio rifiuti, acquedotto, servizi pubblici a domanda individuale e servizi a rilevanza commerciale nel caso di opzione per la determinazione della base imponibile irap con il metodo commerciale).

74. I principali scostamenti rispetto al conto economico dell'esercizio precedente devono essere analizzati e valutati nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo. Il risultato economico

dell'esercizio ed in particolare il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessario provvedimenti per raggiungere nell'arco temporale più breve il pareggio. L'equilibrio economico come indicato nei postulati dei principi contabili degli enti locali è, infatti, un obiettivo essenziale ai fini della funzionalità dell'ente. La tendenza al pareggio economico deve essere pertanto considerata un obiettivo di gestione da sottoporre a costante controllo.

#### **A) Proventi della gestione**

75. Proventi tributari. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, tributi speciali ed altre entrate di natura tributaria) di competenza economica dell'esercizio. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati quali componenti straordinari della gestione nella voce E 23. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o a società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi". I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3 (al netto della parte riferita ad esercizio precedenti), integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

76. Proventi da trasferimenti. La voce comprende tutti i proventi relativi alle risorse finanziarie correnti concessi all'ente dallo Stato, dalla regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti sono invece componenti straordinari della gestione da rilevare alla voce E 23, alla stregua di quanto esposto al punto precedente.

Al fine di garantire la necessaria correlazione tra costi e ricavi, sono riportati in tale voce esclusivamente gli importi corrispondenti ai costi della gestione rilevati nella classe B) "costi della gestione".

77. Proventi da servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio.

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

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

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

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

79. Proventi diversi. Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi

pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato.

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

80. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. Sono indicati in tale voce i costi (personale, acquisto beni, servizi ecc) che danno luogo ad iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Gli importi imputati alla voce devono essere rilevati tra i costi della gestione (classe B del conto economico). Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non detratti dalla voce D 21.

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

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

## **B) Costi della gestione**

82. Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'irap relativa deve essere rilevata alla voce B 15 "Imposte e tasse".

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

83. Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni.

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

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

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

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

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

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

87. Trasferimenti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente a terzi che solo presso gli stessi se effettivamente impiegate assumono la valenza di costi. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro a cui non corrisponde alcuna controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere rilevati nella voce C19.

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

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

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

89. Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente.

In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche.

Se il costo del terreno include costi di bonifica tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.

Ai fini dell'ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili ( o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene. Le aliquote di ammortamento indicate nell'art. 229 del Tuel possono essere considerate come " aliquote ordinarie" assumendo carattere residuale le aliquote di ammortamento via imposte da norme speciali. Ove si verifichi la perdita totale del valore il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

### **C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate**

90. Utili. In tale voce si collocano gli importi relativi a distribuzione di utili e dividendi deliberati nell'esercizio dalle aziende speciali, consorzi e società partecipate dall'ente. I proventi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli importi relativi agli accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

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

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

92. Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate. In tale voce è inserito il costo annuo di competenza delle erogazioni concesse dall'ente alle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società partecipate per contributi in conto esercizio.

I costi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa. I trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28, e trovano conciliazione nell'intervento 08 del titolo I della spesa.

### **D) Proventi ed oneri finanziari**

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

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

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

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

### **E) Proventi ed oneri straordinari**

95. Vi rientrano i componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica. Nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo, occorre dettagliare il contenuto delle singole voci.

96. Insussistenze del passivo. Tale voce comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

97. Sopravvenienze attive. Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.

98. Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

99. Insussistenze dell'attivo. Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

100. Minusvalenze patrimoniali. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, ed accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il valore di scambio del bene e il corrispondente valore netto iscritto nell'attivo del conto del patrimonio.

101. Accantonamento per svalutazione crediti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere relative a crediti iscritti nel conto del patrimonio. L'importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nella voce "immobilizzazioni finanziarie- crediti di dubbia esigibilità".

I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest'ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Pertanto, solo se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, occorre rilevare in questa voce l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare corrisponde all'avanzo vincolato.

102. Oneri straordinari. Sono allocati in tale voce gli altri costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione gli importi impegnati all'intervento 8) del Titolo I della spesa, riconducibili ad eventi straordinari ( non ripetitivi) ed i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.

103. Risultato economico dell'esercizio. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra i proventi e gli oneri dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale della consistenza patrimoniale. Nel caso di errori nella ricostruzione iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto

finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

## **CONTO DEL PATRIMONIO**

### **Struttura e contenuto**

104. Il presente Principio richiede specifiche informazioni nei prospetti del rendiconto ed illustra le modalità di impiego degli schemi fondamentali previsti dal D.P.R. n. 194 del 1996.

105. Il D.P.R. 194/96, prescrive lo schema ed il contenuto obbligatori del conto del patrimonio. Lo schema è a sezioni contrapposte, l'Attivo ed il Passivo. La classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione, mentre quella del Passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento. Lo schema presenta tre macroclassi nell'attivo (Immobilizzazioni, Attivo circolante, Ratei e risconti attivi) e quattro nel passivo (Patrimonio netto, Conferimenti, Debiti, Ratei e risconti passivi). Oltre a ciò, in calce al conto del Patrimonio, sono presenti i conti d'ordine, suddivisi in: Impegni per opere da realizzare, Conferimenti in aziende speciali, Beni di terzi).

106. Il conto del patrimonio deve dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, in conformità ai corretti principi contabili.

### **Attivo**

#### **Immobilizzazioni**

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

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

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

Le immobilizzazioni immateriali hanno la caratteristica dell'intangibilità, Il valore da iscrivere è dato dal costo sostenuto o di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori o di produzione, comprendente tutti i costi direttamente imputabili. Tale valore non può eccedere il valore recuperabile, inteso come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione e il suo valore in uso. Il valore iscritto è rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al



periodo di effettivo utilizzo, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa è rilevata nel conto economico, a rettifica del costo relativo, tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”.

109. Immobilizzazioni materiali. Tale classe accoglie i beni tangibili che sono destinati a permanere nell’ente locale per più esercizi. La loro articolazione nel conto del patrimonio ha cura di distinguere i beni demaniali e quelli facenti parte del patrimonio indisponibile (terreni e fabbricati) da quelli, classificati secondo la loro natura. Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica. I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento in quanto hanno una vita illimitata, ad eccezione dei terreni adibiti a cave ed i terreni utilizzati per le discariche. I terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente. Un cenno particolare alle immobilizzazioni in corso, che sono tali fino a quando non vengano completate. A quel punto i relativi importi devono essere stornati alla voce cui sono riferibili per natura. Trovano allocazione nella presente categoria i valori netti residui, cioè al netto dei relativi fondi di ammortamento, dei beni immobili e mobili costituenti parte dell’organizzazione permanente dell’ente, così come elencati nello schema del D.P.R. n. 194 del 1996.

110. Il valore da iscrivere, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo Decreto Legislativo, altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto. Tale costo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Se il bene è utilizzato in un servizio non rilevante ai fini dell’IVA, quest’ultima costituisce costo capitalizzabile; viceversa, se il bene è utilizzato in un servizio rilevante ai fini Iva, l’imposta ( o la parte)corrispondente al credito verso l’erario, non è capitalizzabile. L’eventuale capitalizzazione dell’IVA non deve far in modo che si ecceda il valore recuperabile tramite l’uso del bene. Sono iscrivibili nel conto del patrimonio solo le immobilizzazioni materiali fisicamente esistenti alla chiusura dell’esercizio. Per assicurare l’esistenza fisica del bene ed accertare l’effettivo utilizzo della immobilizzazione, è necessario un sistema contabile ed amministrativo affidabile per rilevare in modo attendibile il costo originario e le sue variazioni ( incrementi, decrementi, alienazioni, fuori uso ecc.).

111. Per i conferimenti relativi ad investimenti l’ente può utilizzare il criterio del costo netto o del ricavo differito. Con il criterio del costo netto il contributo è portato in diminuzione del valore del bene iscritto nelle immobilizzazioni e la quota di ammortamento è calcolata sul residuo. Con il criterio del ricavo differito la quota di ammortamento del bene è “sterilizzata” annualmente utilizzando parte del contributo.

112. Se il bene è costruito in economia, il valore comprende tutti quei costi diretti che l’ente ha sostenuto per la realizzazione del bene. Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il prezzo di mercato. L’eventuale eccedenza di costo, allocata tra le immobilizzazioni in corso, è svalutata nello stesso esercizio tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”. Se l’acquisto avviene tramite permuta, l’iscrizione tiene conto dei valori dei due beni.

113. Il valore originariamente iscritto è incrementato esclusivamente delle manutenzioni straordinarie effettuate sul bene stesso, nel limite del valore recuperabile tramite l’uso. Sono straordinarie le manutenzioni che accrescono la vita utile del bene o che ne incrementano la capacità, la produttività o la sicurezza. Il costo storico del bene è rettificato in ogni esercizio attraverso le quote di ammortamento. La finalità dell’ammortamento economico è quella di far

partecipare agli esercizi di effettivo utilizzo del bene una quota parte del costo originariamente sostenuto. Le relative quote sono determinate da espresse previsioni di legge. .

114. I beni acquisiti a titolo gratuito devono essere iscritti al momento in cui il titolo di proprietà si trasferisce all'ente e valutati al presumibile valore di mercato, al netto delle spese sostenute e da sostenere, rilevando in contropartita il provento straordinario nella voce sopravvenienze attive del conto economico. Il valore di mercato è determinato dal funzionario competente.

115. Qualora si verifichi una perdita duratura di valore, il bene va esposto al valore di presumibile recuperabilità, imputando l'eccedenza, quale svalutazione, tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo". Lo stesso trattamento contabile subiscono i beni destinati all'alienazione, quelli obsoleti e quelli non utilizzabili, i quali vanno valutati al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo. La dichiarazione di beni "fuori uso" deve essere motivatamente, fatta dal dirigente del servizio che ha avuto in uso il bene di concerto con il responsabile del servizio finanziario e comunque nei modi e nei tempi previsti dal regolamento di contabilità.

116. Le immobilizzazioni finanziarie sono rappresentate dagli investimenti finanziari destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Sono rilevabili in questa voce le partecipazioni, i crediti e gli investimenti finanziari a medio e lungo termine ed in generale tutti i crediti dell'ente diversi ( ad eccezione dei depositi cauzionali e dei crediti di dubbia esigibilità conservati nel conto del bilancio) da quelli risultanti nei residui attivi.

117. In base al D.P.R. n. 194 del 1996, si considerano immobilizzazioni finanziarie:

- a) le partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono, a fine anno, essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall'art. 2426 del codice civile: il metodo del costo di acquisto, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell'attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; il metodo del patrimonio netto, cioè valutarle in ragione del valore del patrimonio netto che essi rappresentano. Nella relazione illustrativa occorre dimostrare la differenza tra valore rilevato nel conto del patrimonio e quello risultante nel bilancio della partecipata valutato con il criterio del patrimonio netto;
- b) i crediti che per condizioni contrattuali sono caratterizzati dalla destinazione durevole nel patrimonio dell'ente, con evidenziazione di quelli verso imprese controllate, collegate ed altre;
- c) i titoli che, ove consentito da norme di legge che derogano alle norme sulla tesoreria unica per l'impiego della liquidità, l'ente prevede di tenere nel proprio portafoglio per periodi superiori ai 12 mesi. I titoli qui allocati vanno valutati al prezzo di acquisto eventualmente rettificato da perdite durevoli di valore;
- d) i crediti per depositi cauzionali relativi alle somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi. Tali crediti sono valutati al valore nominale.

118. Appartengono a tale categoria anche i crediti di dubbia esigibilità ed i crediti inesigibili. Sono crediti di dubbia esigibilità quelli per i quali vi siano elementi che facciano presupporre un difficile realizzo degli stessi. Per tale categoria, in base agli elementi in possesso, l'ente deve o stralciarli dal conto del bilancio, trattandoli alla stregua dei crediti inesigibili; o tenerli nel conto del bilancio,

presentando però il relativo fondo svalutazione crediti a detrazione. Sono crediti di dubbia esigibilità i crediti per i quali contestualmente si verificano le seguenti circostanze: incapacità di riscuotere e mancata scadenza dei termini di prescrizione.

### **Attivo circolante**

119. Rientrano in questa macroclasse, per esclusione, i beni non destinati a permanere durevolmente nell'ente locale. Tali beni sono ricondotti a quattro classi: rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi, disponibilità liquide.

120. Rimanenze. Sono i beni mobili, quali prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che risultano presenti nell'ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.

121. Crediti. Questa classe accoglie i crediti di natura commerciale e quelli, in generale, derivanti dalla gestione ordinaria dell'ente. I crediti vanno esposti al valore nominale.

122. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi. Si tratta di titoli che l'ente detiene con intento di destinazione non durevole. Nel caso in cui un ente locale manifesti l'intenzione di cedere una partecipazione ecco che il suo valore contabile dovrebbe essere fatto figurare in questa classe.

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

### **Ratei e risconti attivi**

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

### **Conti d'ordine**

125. I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale, ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano le Opere da realizzare, i Beni conferiti in aziende speciali, i Beni di terzi ed i costi esercizi futuri.

126. Le Opere da realizzare. Vi rientrano gli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di pagamento della spesa o all'iscrizione del debito nelle passività del conto del patrimonio.

127. Beni conferiti in aziende speciali. Vi rientrano i beni conferiti in aziende speciali ma anche i beni lasciati a personalità giuridiche terze in comodato gratuito.

128. Beni di terzi, rilevano il valore complessivo dei beni di proprietà di terzi che, senza corresponsione di canone od altro compenso, si trovano a disposizione dell'ente locale e per i quali quest'ultimo di assume l'onere della custodia.

129. I Costi esercizi futuri, rilevano le somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri

## **Passivo**

### **Patrimonio netto**

130. Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Il Patrimonio netto rappresenta, in via fondamentale, l'entità monetaria dei mezzi netti a disposizione dell'ente locale, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

131. Il Patrimonio netto non è determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività. Ne consegue che non può parlarsi di valutazione del Patrimonio netto. Oggetto di distinte valutazioni, in sede di redazione del rendiconto, sono i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio. Il Patrimonio netto, quale valore differenziale, è unitario, anche se per finalità pratiche e giuridiche risulta suddiviso in quote "ideali".

132. Nello schema previsto dal D.P.R. n. 194 del 1996 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali. Il legislatore ha quindi voluto distinguere le risultanze economiche dell'esercizio in base alla loro natura giuridica, in coerenza con la tradizionale impostazione giuscontabile di classificazione dei beni ma che stride con un corretto approccio contabile.

### **Conferimenti**

133. Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei Conferimenti da trasferimenti in c/capitale e dei Conferimenti da concessioni di edificare, le somme accertate all'ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali.

134. Trattasi, a tutti gli effetti, di contributi in conto capitale che l'ente riceve da enti pubblici o da privati. Proprio per tale caratteristica, essi devono partecipare al risultato economico nell'esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione, secondo la metodologia illustrata nella voce "Immobilizzazioni materiali" di questo documento.

### **Debiti**

135. I debiti devono essere iscritti al valore di estinzione. I debiti rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati ad una data prestabilita, alla chiusura dell'esercizio. La classificazione dei debiti in voci avviene per natura in ragione del loro valore nominale residuo.

136. I debiti di finanziamento. La voce, a sua volta suddivisa in sottovoci, comprende i debiti contratti per il finanziamento degli investimenti.

137. I debiti di funzionamento. Vi rientrano tutte le posizioni debitorie assunte nella sua attività corrente.

I debiti di funzionamento sono strettamente connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio.

I residui passivi che non costituiscono costo/debito dell'esercizio, rettificati nel prospetto di conciliazione devono essere rilevati nei conti d'ordine.

138. Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre. Ai fini della definizione dei rapporti tra aziende deve farsi riferimento all'art. 2359 del codice civile.

### **Ratei e risconti passivi**

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

### **Conti d'ordine**

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

### **Inventari**

141. Le scritture inventariali costituiscono la fonte descrittiva e contabile valutativa per la compilazione del conto del patrimonio. Ciascun valore incluso nel conto del patrimonio dovrà essere dimostrato ai fini informativi, di conciliazione e controllo da analitiche scritture descrittive ed estimative. L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine dell'esercizio conciliando, per le immobilizzazioni materiali il dato fisico con quello contabile.

I crediti inesigibili e quelli di dubbia esigibilità, stralciati del conto del bilancio, devono essere elencati nell'inventario al valore originario. Per tali crediti devono continuare le azioni per il recupero fino alla loro prescrizione.

Per il patrimonio finanziario ( crediti, disponibilità liquide, debiti, opere da realizzare, costi esercizi futuri), il conto del bilancio e suoi allegati, costituiscono, di fatto, il relativo inventario.

Per i beni mobili non inventariabili, ( e quindi non capitalizzabili) come definiti dal regolamento di contabilità, l'ente deve porre in essere le rilevazioni disposte dal regolamento stesso.

## **PROSPETTO DI CONCILIAZIONE**

### **I rapporti tra contabilità finanziaria e contabilità generale**

142. La rappresentazione dei risultati della gestione viene effettuata, in sede di rendicontazione, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Trattandosi di risultati riguardanti un unico insieme di fatti gestionali, viene richiesta una dimostrazione delle relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, riepilogata in un "prospetto di conciliazione", che costituisce allegato del conto economico.

143. Ai fini dell'ottenimento di tale risultato, occorre disporre di un sistema di scritture contabili in grado di integrare, contestualmente, la rilevazione finanziaria con quella economica e patrimoniale. La contestualità delle rilevazioni, ai fini della significatività delle stesse, deve garantire il rispetto dei principi contabili caratteristici sia della contabilità finanziaria che della contabilità economica, evitando di alterare la specificità della rilevazione di quest'ultima in funzione di classificazioni e di esigenze di carattere finanziario e viceversa.

144. Le rilevazioni degli impegni di spesa aventi esclusivo contenuto finanziario, vengono allocate in "conti d'ordine". Per contro le rilevazioni prive di contenuto finanziario trovano rilevazione solamente nell'ambito economico-patrimoniale (contabilità generale).

145. Il prospetto di conciliazione è documento obbligatorio per tutti gli enti e deve essere allegato al conto economico. Gli enti che utilizzano il prospetto di conciliazione per formare il conto economico e rilevare le variazioni patrimoniali (contabilità semplificata), devono dettagliare in carte di lavoro, da allegare al prospetto, le rettifiche e le integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni.

### **Finalità del prospetto di conciliazione**

146. Il "prospetto di conciliazione" ha la finalità di mettere in evidenza i collegamenti esistenti, al termine dell'esercizio, tra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali rilevati dalla contabilità generale o nei prospetti di cui al precedente punto 32, che rappresentano la documentazione probatoria dei dati riepilogati nei risultati della gestione.

Infatti, la generalità delle operazioni rilevate nell'ambito della contabilità finanziaria ha contestuale rilevanza economico-patrimoniale, in quanto:

- a) gli accertamenti di entrata corrispondono alla nascita contestuale di un credito cui segue, immediatamente o successivamente, un incasso;
- b) gli impegni di spesa corrispondono:
  1. al sorgere di un debito, cui segue, immediatamente o successivamente, un pagamento;

2. alla creazione di un vincolo, rilevato in conti d'ordine, successivamente trasformato in debiti, nel momento in cui viene realizzata l'attività gestionale di cui l'impegno costituisce copertura finanziaria.

147. Le rilevazioni che non rivestono caratteristiche finanziarie (e come tali vengono ignorate nell'ambito della contabilità finanziaria), opportunamente riepilogate, completano la costruzione del "prospetto" realizzando un raccordo complessivo dei risultati. Si ottiene così una visione d'insieme delle risultanze della gestione consentendo una lettura in chiave economica e patrimoniale degli stessi risultati finanziari.

148. I valori finanziari correnti risultanti dal conto del bilancio ( accertamenti ed impegni), sono scomposti nel prospetto in valori economici e patrimoniali (attivo, passivo o conti d'ordine). Ne consegue che occorre assicurare la seguente coincidenza:

entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;

spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine.

### **Il collegamento del conto economico**

149. Il "prospetto di conciliazione" mette in evidenza, chiarendo i motivi delle differenze, il collegamento esistente tra:

- a) gli accertamenti finanziari di parte corrente ed i ricavi o proventi di esercizio rilevati sotto il profilo economico;
- b) gli impegni finanziari di parte corrente ed i costi di esercizio rilevati sotto il profilo economico.

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

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

- differenze di attribuzione dell'esercizio di competenza:

- a) entrate e spese accertate o impegnate (perché incassate o pagate) nell'esercizio, ma di competenza economica dell'esercizio successivo che, sotto il profilo economico-patrimoniale costituiscono, nell'esercizio in fase di chiusura, risconti passivi o attivi;
- b) spese legittimamente impegnate nell'esercizio in fase di chiusura, ma trasformate in consumi (e quindi in costi) solamente in un successivo esercizio;

- differenze esistenti tra la classificazione determinata dalle regole della contabilità finanziaria e quelle della contabilità economico-patrimoniale.

- differenze esistenti in quanto i fatti rilevati non hanno contenuto finanziario:

- (a) quote annuali di ammortamenti;
- (b) quote annuali di ricavi pluriennali;
- (c) accantonamento di fondi per svalutazione crediti;
- (d) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

(e) variazione della valutazione delle rimanenze.

## **Analisi del modello**

### **Le entrate**

#### **Entrate correnti - Titoli I - II e III**

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

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

Va anche considerato che i risconti passivi si riferiscono a quote di proventi o ricavi accertati nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

#### **Entrate a destinazione specifica e vincolata**

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

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

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

### **Trasferimenti di capitale**

154. I trasferimenti di capitale accertati al titolo IV delle entrate confluiscono nel passivo del conto del patrimonio nella voci da BI e BIV.

Occorre comunque tenere conto delle seguenti possibili destinazione del trasferimento accertato:

- (a) al finanziamento indistinto degli investimenti (contributo in conto capitale) (es. fondo ordinario investimenti);
- (b) al finanziamento di specifici investimenti (contributo in conto impianti);
- (c) al finanziamento di spese correnti (es. contributo per permesso di costruire);



- (d) al trasferimento a terzi;
- (e) al rimborso.

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

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

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

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

### **Entrate per assunzione prestiti - Tit. V**

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

Nel caso in cui il finanziamento sia a carico di altri enti l'accertamento sarà rilevato come un contributo in conto impianti e pertanto dovrà essere contabilizzato nel passivo patrimoniale alla voce " conferimenti". Nel prospetto di conciliazione saranno rilevate le opportune rettifiche (in più alla voce "trasferimenti in conto capitale" e in meno alla voce "accensione di prestiti")

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

### **Le spese**

#### **Spese correnti - Titolo I**

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

Gli impegni per "costi esercizi futuri" sono costituiti da impegni solo finanziari per i quali non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte quali ad esempio quelli relativi a procedure di gara bandite entro la chiusura dell'esercizio; a forniture di beni ordinate e non consegnate alla chiusura dell'esercizio; a prestazioni di servizio ordinate e non ultimate a fine esercizio. Il loro importo deve essere distintamente rilevato nel prospetto.

Deve essere posto in aumento agli impegni di competenza l'ammontare dei costi anno futuro rilevato all'inizio dell'esercizio il cui valore corrisponde a quello della colonna dell'esercizio

precedente. Tali impegni hanno finanziato costi sostenuti nell'esercizio in fase di chiusura ed eventuali quote non utilizzate sono di nuovo detratte dal prospetto.

L'importo delle rettifiche deve essere rilevato nei conti d'ordine del conto del patrimonio distinto per tipologia di finanziamento (non vincolato, vincolato), nelle voci E o F.:

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

## **Spese in conto capitale -Titolo II**

157. L'ammontare della somma dei pagamenti in conto competenza e residui, è rettificato con i seguenti valori:

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

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

## **Servizi per conto terzi**

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

## **Rettifiche per I.V.A.**

159. Nelle colonne delle rettifiche per l'entrata, per la spesa corrente e per la spesa in conto capitale, gli accertamenti e gli impegni devono essere rettificati dell'I.V.A. che costituisce rispettivamente un debito ed un credito verso l'erario. L'importo della rettifica deve essere rilevato nelle variazioni del conto del patrimonio in corrispondenza delle voci " Debiti per I.V.A." o " Crediti per I.V.A.".

Ne consegue che:

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

### **Immobilizzazioni acquisite a scomputo di oneri**

160. Le opere acquisite a scomputo di contributi per permesso di costruire devono essere rilevate nell'attivo patrimoniale per un valore pari agli oneri non versati, iscrivendo contestualmente nel passivo "conferimenti" un uguale importo.

### **Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti**

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

In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:

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

### **Relazione al rendiconto**

#### **Introduzione**

162 Le informazioni richieste dall'art. 231 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, sono strutturate e rappresentate secondo schemi prescelti dall'ente.

163. La relazione, fornisce informazioni integrative, esplicative e complementari al rendiconto. Essa, per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto deve rispettare in particolare il postulato della chiarezza ma non deve essere tanto ampia da disperdere e frammentare l'informazione.

164. Il documento deve almeno:

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

165. La relazione contiene informazioni principali sulla natura e sulla modalità di determinazione dei valori contabili e fornisce elementi anche di natura non strettamente contabile per una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione finanziaria, economica, patrimoniale e per la valutazione dei principali aspetti della gestione.

Eventuali vizi riguardanti il contenuto informativo della relazione, danno luogo alle stesse conseguenze derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili, in quanto il documento è parte integrante del rendiconto, seppure in veste di allegato.

166. Il documento, essendo dal legislatore non previsto l'obbligo di redazione di una nota integrativa, deve comprendere tutte le informazioni di natura tecnico-contabile, che altrimenti sarebbero collocabili in nota integrativa.

167. Considerate le finalità del documento, è opportuno che la relazione, secondo corretti principi contabili, sia redatta secondo il seguente schema.

### **Identità dell'ente locale**

168. In questa parte si deve illustrare:

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

Filosofia organizzativa

Sistema informativo

Cenni statistici sul personale

Competenze professionali esistenti

Fabbisogno di risorse umane in coerenza con il piano triennale di fabbisogno del personale

- g. Partecipazioni dell'ente. Si elencano le partecipazioni dell'ente acquisite o da acquisire evidenziando le motivazioni, l'andamento della società, il numero e il valore della partecipazione, il valore del patrimonio netto della partecipata.

- h. Convenzioni con Enti. Si illustrano le eventuali convenzioni con altri enti del settore pubblico, evidenziando le motivazioni e l'oggetto della convenzione.

## **Sezione tecnica della gestione**

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

### **Aspetti generali**

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

### **Aspetti finanziari**

- c. Risultato finanziario. Si evidenziano i risultati finanziari di gestione e di amministrazione, correlandoli con i risultati economici del risultato di gestione e del patrimonio netto. L'analisi evidenzia le cause degli scostamenti rispetto al precedente esercizio, la spiegazione dei risultati intermedi e le differenze tra risultati finanziari ed economici.
- d. Sintesi della gestione finanziaria. Sono sinteticamente presentati i dati della gestione finanziaria, evidenziando le variazioni intervenute nell'anno e motivando gli scostamenti degli impegni rispetto alle previsioni e l'andamento della liquidità.
- e. Impatto della politica fiscale sul bilancio. Si descrive l'impatto della politica fiscale sul bilancio, evidenziando le motivazioni a supporto delle manovre fiscali, le relative conseguenze socio-economiche e la qualità delle prestazioni rese dall'Ente.

### **Aspetti economico-patrimoniali**

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

### **Andamento della gestione**

171. In questa sezione devono trattarsi i seguenti argomenti:

- a. Strumenti di programmazione del sistema del bilancio Si tratta di descrivere cosa si è realizzato nell'anno cui si riferisce il rendiconto, alla luce di quanto programmato.
- b. Analisi degli scostamenti. Analizzare gli scostamenti e le motivazioni rispetto alle linee programmatiche originarie, rilevate nella prima parte del documento. Eventuali azioni correttive che l'amministrazione pone in essere sono qui evidenziate. L'analisi è ritenuta indispensabile per realizzare una corretta integrazione delle attività di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.
- c. Politiche di investimento e di indebitamento. Si descrivono le politiche di investimento attuate e prospettive, con un'analisi circa la convenienza economica e/o sociale degli investimenti. L'analisi è condotta mettendo in evidenza le relative politiche di finanziamento. L'eventuale ricorso all'indebitamento è messo in relazione alla capacità finanziaria ed economica dell'Ente di sostenere il peso del debito. Si evidenziano, infine, le politiche del ricorso al mercato dei capitali e di eventuali ristrutturazioni del debito.

In questa parte deve essere ampiamente illustrata la presenza ed i risultati prodotti attraverso la gestione attiva del debito.

In particolare, in relazione agli swap, l'informativa deve includere tutte le principali informazioni tecniche relative all'operazione, e quindi:

- i flussi differenziali generati a partire dalla data di stipula del contratto;
- i flussi potenziali previsti per i prossimi 3/5 anni;
- il mark to market su base trimestrale;
- una relazione relativa all'andamento dell'operazione in base all'andamento del mercato, che evidenzia inoltre la strategia di gestione dell'indebitamento complessivo perseguita tramite le operazioni poste in essere e illustri le motivazioni dell'eventuale differenziale anche in collegamento con il debito principale (nozionale).

- d. Rapporto sulle prestazioni e servizi offerti alla Comunità. Si tratta di enunciare le prestazioni offerte alla Comunità, il costo relativo e il grado di qualità percepita dagli utenti. La relazione deve essere comprovata da elementi oggettivi di rilevazione.
- e. Risultati economici delle diverse aree dell'Ente. Devono essere illustrati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi raggiunti dalle diverse strutture in cui è articolato l'Ente.
- f. Informazioni generali sui risultati della gestione di competenza. La descrizione contiene le seguenti informazioni minimali:

Andamento dei costi: evidenziare e motivare l'andamento delle principali categorie di costi, correlandoli con le spese finanziarie sottolineando e giustificando gli scostamenti

Proventi: evidenziare e motivare l'andamento dei proventi, correlandoli con gli accertamenti finanziari sottolineando e giustificando gli scostamenti

Investimenti: descrizione degli investimenti realizzati correlati, ove contenuti, con il piano delle opere pubbliche

Attività di ricerca e sviluppo eventualmente effettuata

Politiche di autofinanziamento (sponsorizzazioni, royalty, sfruttamento dell'immagine, etc.)

Informazioni sulle partecipazioni. Si devono elencare le partecipazioni possedute dall'ente (quantità e valore nominale), evidenziando le motivazioni del mantenimento delle stesse e i risultati conseguiti dalla società partecipata e le sinergie con le strategie attuate dall'Ente.

g. Specifica evidenziazione della corretta collocazione, nei rispettivi bilanci, di trasferimenti finalizzati ad organismi partecipati

h Analisi per indici. Si commentano gli indici finanziari, economici e patrimoniali scaturenti dal rendiconto.

i. Evoluzione prevedibile della gestione. Si descrive, in coerenza con i risultati raggiunti e con i documenti di programmazione in essere, il prevedibile andamento della gestione sia in termini di bilancio che di azioni intraprese e/o da intraprendere. La descrizione evidenzia fatti di rilievo avvenuti successivamente non riflessi nel rendiconto e significativi per i destinatari dello stesso documento.