



Scuola Centrale. Servizio Formazione Lazio, Abruzzo, Molise e Sardegna

SEMINARIO DI PERFEZIONAMENTO

Pianificazione, gestione e rendicontazione di bilancio per i settori non finanziari

Vincenzo Cuzzola

L'ORDINAMENTO FINANZIARIO E CONTABILE

Frosinone

9 aprile 2010

SEZIONE I

La Programmazione

Il processo di Programmazione

Il processo di programmazione¹ può essere considerato come quel complesso di decisioni che riguardano la natura o le dimensioni di nuovi programmi da porre in essere o il proseguimento di programmi già esistenti, al fine di raggiungere gli obiettivi definiti dall'organizzazione in sede di pianificazione strategica. Attraverso la definizione dei programmi, si identificano quindi le attività che si devono porre in essere per fornire determinati servizi nel miglior modo possibile, dato un certo ammontare di risorse disponibili e tenuto conto dell'ambiente in cui si opera.

Processo di
programmazione

Le numerose riforme, che si sono succedute a partire dagli anni '90, hanno reso la realtà in cui oggi gli enti locali operano alquanto complessa e articolata, segnando una profonda trasformazione delle amministrazioni pubbliche in generale e degli enti locali in particolare, che ha investito progressivamente il riordino delle stesse, la trasparenza amministrativa, la gestione del personale, la contabilità, la semplificazione amministrativa.

Le maggiori attribuzioni da parte del governo centrale agli organi periferici e l'aumento del numero e della varietà dei servizi erogati dagli enti locali per rispondere alle crescenti esigenze dei cittadini fanno sì che la gestione dell'ente sia orientata costantemente alla ricerca dell'economicità.

In tale contesto la programmazione ha assunto un ruolo fondamentale come strumento di razionalizzazione delle scelte e della loro esecuzione, al fine di perseguire l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa.

Negli enti locali è possibile individuare diversi livelli di programmazione:

Livelli di
programmazione

¹ Il termine programmazione è qui inteso in senso lato per indicare l'intero processo decisionale pubblico all'interno del quale si fanno rientrare sia l'attività di pianificazione strategica, sia l'attività di programmazione vera e propria, che concettualmente risultano essere processi distinti:

- *Pianificazione strategica*: individuazione dei bisogni delle collettività amministrate, la loro soddisfazione attraverso l'assolvimento di specifiche funzioni, tenuto conto delle anche temporali e delle risorse disponibili o comunque acquisibili.
- *Programmazione*: rappresenta la definizione dei programmi e dei relativi progetti necessari alla pianificazione strategica e che costituisce di fatto "il complesso coordinato di attività relative ad opere da realizzare, di interventi diretti e indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito..." (art. 165 co. 7 Dlgs. n. 267/2000).

- 1) *Pianificazione strategica*: le decisioni riguardano la strategia generale dell'ente e sono finalizzate alla definizione dello sfondo politico-strategico, alla gestione e alle successive fasi programmatiche;
- 2) *Programmazione operativa*: la programmazione mira a tradurre in azione concreta le linee guida della pianificazione. Le decisioni riguardano gli obiettivi (programmi) e le possibilità di intervento definite in tempi ampi (interventi per ciascun programma e per ciascun servizio);
- 3) *Budgeting*: le decisioni riguardano la definizione di obiettivi gestionali e le possibilità di intervento, definiti in termini più ristretti (obiettivi gestionali e capitoli per ciascun centro di costo) e sono finalizzate alla allocazione delle responsabilità gestionali e alla definizione dei limiti autorizzativi più ristretti alla gestione.

I documenti di bilancio

Quando si parla di bilancio di un ente locale si intende la funzione preventiva della gestione che l'ente intende svolgere e risponde all'esigenza di preordinare, organizzare e qualificare la gestione stessa. Prima dell'introduzione del Dlgs. n. 77/1995, i documenti di bilancio ruotavano attorno al bilancio di previsione annuale, considerato quale fulcro dell'impianto normativo, sia per l'aspetto programmatico che per l'aspetto gestionale. Tale impostazione comportava la redazione in maniera automatica e ripetitiva del bilancio pluriennale, nonché l'assenza di validi e veridici contenuti di programmazione nella relazione previsionale e programmatica.

La nuova disciplina normativa, recata dal Dlgs. n. 77/1995 e dal D.P.R. n. 194/1996 (regolamento recante i modelli unificati dei documenti contabili), considera i documenti di programmazione unitamente ai documenti di gestione, delineando un sistema unitario di bilancio, innovativo rispetto al passato e con una stretta connessione tra i principali documenti che lo compongono:

- la relazione previsionale e programmatica
- il bilancio annuale di previsione
- il bilancio pluriennale
- il piano esecutivo di gestione

Prima di passare in rassegna gli atti fondamentali di programmazione, sopra citati, è necessario soffermare l'attenzione su altri due documenti programmatici di respiro strategico, il *programma di mandato* ed il *piano generale di sviluppo*.

L'art. 46, co. 3, del Tuel prevede che “entro il termine fissato dallo statuto, il sindaco o il presidente della provincia, sentita la Giunta, presenta al Consiglio le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato”. Detta disposizione introduce l'obbligo, per l'organo esecutivo, di presentare al Consiglio, a seguito dell'elezione, quello che la dottrina ha definito il programma di mandato (o programma di legislatura). Si tratta di un documento che, seppure libero nella forma, deve specificare le linee programmatiche dell'azione di governo relative a tutta la durata del mandato elettivo. La trasparenza del rapporto con l'elettorato e la logica vogliono che il programma di mandato non possa che identificarsi o rifarsi strettamente al programma elettorale con il quale il sindaco o il presidente della provincia si sono proposti ai cittadini durante la campagna elettorale e sulla base del quale hanno raccolto il consenso. Il programma di mandato chiarifica il rapporto fiduciario fra l'organo esecutivo e la cittadinanza amministrata e, nel contempo, specifica il ruolo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo del Consiglio, sancito all'art. 42 del Tuel, tramite il riconoscimento all'organo consiliare di un potere di partecipazione alla definizione, all'adeguamento e alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte dell'organo esecutivo. In ossequio al principio dell'autonomia degli enti locali, la determinazione delle modalità e dei tempi di presentazione del programma di mandato e delle relative verifiche consiliari è rimessa allo statuto. Non è prescritto, dunque, un contenuto obbligatorio per tale documento, ma è di tutta evidenza che esso, avendo il compito di delineare il disegno strategico dell'amministrazione, ha un contenuto politico-amministrativo e deve rispondere alla necessità di esplicitare fin dall'inizio della legislatura gli obiettivi generali dell'azione di governo.

Per quanto riguarda il piano generale di sviluppo, il Tuel accenna appena a tale documento all'art. 165 co. 7, peraltro non in modo specifico ma all'interno della definizione di *programma*, inteso quale “complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti e indiretti per il raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente”.

**Piano generale
di sviluppo**

Sia il programma di mandato che il piano generale di sviluppo sono stati, recentemente, oggetto di attenzione da parte dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali nei documenti, predisposti in ottemperanza all'art. 154 del Tuel, "finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali", approvato il 4 luglio 2002, e con maggior dettaglio nel più recente "principio contabile n. 1 per gli enti locali. Programmazione e previsione nel sistema del bilancio", approvato il 3 luglio 2003.

Per quanto riguarda il programma di mandato, il principio contabile n. 1, al punto 11, si limita a ribadire sostanzialmente l'obbligo, ai sensi dell'art. 46 del Tuel, di presentazione al Consiglio di tale programma quale primo adempimento programmatico a carico del sindaco o del presidente della provincia e precisa inoltre che 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. Tale ultimo assunto deriva dall'art. 11 co. 10 della Legge n. 265/1999 (cd. riforma Napolitano – Vignieri), che modificando il testo dell'art. 34 co. 3 della Legge n. 142/1990, poi confluito nel Tuel, passa proprio dall'approvazione da parte dell'assemblea elettiva delle linee di mandato alla mera presentazione delle stesse al Consiglio.

Maggiore rilevanza da parte dell'Osservatorio viene data invece al piano generale di sviluppo, in particolare il punto 12 del suddetto principio contabile, oltre ad indicare il piano quale documento che comporta il confronto delle linee programmatiche, contenute nel programma di mandato, con le reali possibilità operative dell'ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare, fornisce un elenco dei temi che in esso è necessario approfondire. E' opportuno precisare che i principi contabili non contrastano il dettato normativo ma lo integrano al fine di colmare eventuali lacune e chiarire eventuali dubbi interpretativi.

Oltre a quelli appena descritti, sono previsti altri due atti di programmazione, la cui redazione è preliminare alla previsione annuale e pluriennale e che riguardano specifici settori di intervento: il *programma triennale dei lavori pubblici* e la *programmazione triennale del fabbisogno di personale*.

La programmazione triennale dei lavori pubblici è imposta a tutte le amministrazioni aggiudicatrici (amministrazioni dello Stato, enti pubblici, enti locali, loro associazioni e consorzi, nonché agli altri organismi di diritto pubblico) dall'art. 14 della legge quadro in materia di lavori pubblici n. 109/1994 (cd. Legge Merloni), come modificato dall'art. 7, co. 1, lettera g, della legge n. 166/2002 per l'adeguamento alle modifiche al Titolo V parte seconda della Costituzione. Il programma triennale costituisce momento attuativo di studi di fattibilità e identificazione e quantificazione dei propri bisogni che le amministrazioni aggiudicatrici predispongono nell'esercizio delle loro autonome competenze. Il programma, oltre a prevedere un ordine di priorità tra le categorie di lavori, nonché un ulteriore ordine di priorità all'interno di ogni categoria, deve contenere: il quadro delle disponibilità finanziarie necessarie al finanziamento degli interventi, tenendo conto degli accantonamenti necessari per accordi bonari, lavori urgenti e per l'aggiornamento del programma nei successivi esercizi; la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo.

La programmazione triennale trova attuazione nell'*elenco annuale dei lavori pubblici* nel quale sono incluse solo le opere di cui sia già stato approvato il progetto preliminare.

L'elenco annuale, così come il programma triennale, deve essere approvato unitamente al bilancio di previsione, di cui costituisce parte integrante, e deve contenere l'indicazione dei mezzi finanziari sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi dello Stato, delle Regioni o di altri enti pubblici, già stanziati nei rispettivi stati di previsione o bilanci, nonché acquisibili mediante alienazione del patrimonio disponibile degli enti locali. A questi ultimi si applicano comunque le disposizioni previste dal Dlgs. n. 77/1995, (ora parte II del Tuel). Inoltre, entrambi i documenti, devono essere adottati dalle amministrazioni aggiudicatrici sulla base degli schemi tipo definiti dal D.M. 21 giugno 2000, il quale prevede che l'elenco annuale contenga la distinta dei lavori da realizzare nell'anno, il nome del responsabile del procedimento, l'ammontare delle risorse destinate all'esecuzione dei lavori, il trimestre e l'anno dell'effettivo utilizzo dell'opera.

Il programma triennale del fabbisogno di personale che gli organi di vertice delle amministrazioni locali sono tenuti ad approvare, ai sensi dell'art. 91 del Tuel, definisce periodicamente la consistenza e la variazione della dotazione organica

dell'ente, compatibilmente con le disponibilità finanziarie. Ad esso verrà data attuazione attraverso piani annuali del personale riferiti operativamente all'attività che si svolgerà nel periodo di riferimento. La programmazione del personale costituisce lo strumento di sintesi e di coordinamento delle politiche di gestione delle risorse umane e di raccordo di queste con la più generale programmazione dell'ente. La sua funzione è quella di assicurare la disponibilità qualitativa e quantitativa di risorse umane necessarie alla realizzazione delle funzioni istituzionali e dei relativi piani e di assicurare nel contempo le condizioni per la gestione, in relazione alla dinamica legislativa, contrattuale, economica e sociale del personale già impiegato. Per raggiungere tali obiettivi, la programmazione del personale deve necessariamente partire dalle strategie aziendali e dagli obiettivi contenuti negli atti di pianificazione strategica. Da tali documenti infatti è possibile trarre ispirazione per individuare i nuovi profili professionali o le aree di potenziamento dei profili esistenti, in quanto essi contengono l'informazione fondamentale circa le professionalità e le relative competenze di cui l'ente necessita.

Ognuno dei documenti sopra citati, in relazione ai contenuti e alla funzione svolta, può essere fatto rientrare in uno dei livelli di programmazione, descritti nel paragrafo precedente, come evidenziato nella tabella 2.1.

Tabella 2.1: <i>PRINCIPALI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE</i>	
<i>Pianificazione Strategica</i>	Linee programmatiche per azioni e progetti (programma di mandato) Piano generale di sviluppo Relazione previsionale e programmatica Bilancio pluriennale Programmazione triennale dei lavori pubblici Programmazione triennale del fabbisogno di personale
<i>Programmazione Operativa</i>	Bilancio annuale
<i>Budgeting</i>	Piano esecutivo di gestione

La relazione previsionale e programmatica

La relazione previsionale e programmatica fu introdotta con il D.L. 28 febbraio 1983, n. 55 con l'intenzione di arricchire la modulistica di bilancio del D.P.R. n. 421/1979 con uno strumento di valenza strategica. Tuttavia, nella gran parte dei casi, è stata interpretata come una poco significativa appendice al bilancio annuale,

frettolosamente assemblata dalle ragionerie non appena noti i contenuti della legge finanziaria ed ancor più frettolosamente sottoposta alla Regione di appartenenza per una “presa d’atto” sul filo dei minuti, per rispettare i termini di approvazione del bilancio.

Con il Dlgs. n. 77/1995 prima, ed oggi con art. 170 del Dlgs. n. 267/2000 (Tuel), il legislatore ne ha voluto valorizzare la funzione di vero e proprio atto pianificatorio dell’amministrazione locale in cui, in sintesi:

- si illustrano le caratteristiche della popolazione, del territorio e dell’economia locale, i servizi dell’ente, le risorse umane, strumentali e tecnologiche utilizzate;
- si illustrano e valutano i mezzi finanziari disponibili con riferimento al trend degli ultimi anni ed a quello prevedibile per il periodo interessato (generalmente, il triennio);
- si espone la spesa per programmi e (eventualmente) per progetti, con riferimento ai programmi del bilancio annuale e pluriennale;
- si motivano le scelte adottate per ciascun programma e le risorse per esso utilizzate, nonché gli obiettivi degli organismi gestionali dell’ente;
- si collegano le linee indicate agli altri strumenti pianificatori adottati.

La puntuale elencazione dei contenuti offerta dal Tuel, pone in evidenza il carattere generale della relazione, con ciò significando che essa racchiude l’intero panorama programmatorio, sia in termini di tempo – il periodo compreso nel bilancio pluriennale – sia in termini di contenuti, comprendente cioè gli aspetti finanziari ed economici, ma anche gli aspetti fisici, strutturali e politici della manovra di bilancio.

La relazione previsionale e programmatica va allegata al bilancio di previsione ai sensi dell’art. 170 del Tuel, essa è predisposta dall’organo esecutivo e da questo presentata all’organo consiliare cui compete l’approvazione.

Con il D.P.R. n. 326/1998 sono stati definiti gli schemi di relazione previsionale e programmatica degli enti locali ex art. 160 del Tuel. In base all’art. 1 di tale decreto, gli schemi della relazione previsionale e programmatica:

- a) Devono contenere le indicazioni minime necessarie per illustrare le principali caratteristiche strutturali, organizzative e gestionali dell’ente;
- b) Sono facoltativi per quanto concerne la forma grafica della parte dedicata alle caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell’economia insediata e dei servizi dell’ente;

c) Lasciano ampia discrezionalità a ciascun ente di introdurre elementi informativi ulteriori in sede di redazione del documento.

Il contenuto tecnico-descrittivo della relazione può rivelarsi altamente efficace, sia in funzione dei dati, non solo finanziari, che può esporre, sia dello spazio che può riservare alle illustrazioni, alle comparazioni, alle motivazioni, non solo tecniche.

Inoltre, il D.P.R. 3 agosto 1998, n. 342 (si veda ora art. 170, co. 9, del Tuel), sancisce l'obbligo di disciplinare nel regolamento di contabilità i casi di inammissibilità/improcedibilità delle delibere non coerenti con la relazione previsionale e programmatica.

Tralasciando i dettagli riguardanti la struttura della relazione previsionale e programmatica, è interessante concentrarsi sul ruolo che oggi essa assume nel sistema di bilancio dell'ente. In tale ambito, la relazione previsionale e programmatica, che può essere configurata come lo strumento che regola i rapporti tra Consiglio, Giunta e Sindaco (così come il Peg rappresenta lo strumento attraverso il quale vengono definite le relazioni tra Giunta e dirigenti), può giocare un ruolo decisivo per far riemergere una vera centralità delle assemblee elettive, anche nella definizione degli obiettivi strategici, all'interno dell'ente, che si sono spesso trovate a svolgere un'attività di semplice ratifica delle decisioni prese dall'organo esecutivo.

Il problema nasce dall'esigenza di stabilire un dialogo costante con gli utenti, la società civile e le istituzioni attraverso modalità di comunicazione che si concentrino sugli obiettivi programmati e sui risultati ottenuti. E' evidente come siffatto dialogo trovi nella veridicità, nella correttezza e nella chiarezza delle informazioni fornite dal sistema di bilancio un passaggio fondamentale che, molto spesso, è ostacolato dalla scarsa trasparenza e comprensibilità del bilancio anche per le assemblee elettive che lo approvano.

Il Consiglio, infatti, assume un ruolo di stakeholder privilegiato nel sistema di bilancio, rappresentando, quest'ultimo, lo strumento essenziale attraverso il quale si concretizza l'esercizio delle proprie funzioni ed occorre pertanto, che, oltre al rispetto dei principi contabili e dei postulati universalmente validi, esso sia in grado di garantire al Consiglio la piena capacità di assumere le decisioni strategiche di governo dell'ente e della comunità locale rappresentata e di verificarne l'attuazione.

Affinché la relazione previsionale e programmatica svolga efficacemente questo ruolo è necessario che i programmi in essa contenuti, ed approvati dal Consiglio sulla base degli obiettivi strategici dell'ente, siano chiaramente riconducibili al piano

generale di sviluppo; inoltre, occorre strutturare i programmi in modo da garantire il collegamento con i diversi assessorati, fornendo così al Consiglio una connessione diretta con interlocutori politici specifici per ogni programma ed attribuendo al Sindaco l'effettivo ruolo di referente politico nonché di garante del coordinamento e dell'integrazione dei programmi e della loro coerenza con il programma elettorale; infine, deve essere possibile leggere i programmi della relazione previsionale e programmatica in un ottica di budget che consenta di individuare chiaramente il collegamento tra le risorse, gli obiettivi e le responsabilità politiche per ogni ambito di intervento strategico. In tal modo risulta agevolata l'allocazione delle risorse in funzione delle priorità strategiche individuate, il monitoraggio dello stato di attuazione nel corso della gestione, la valutazione della rispondenza ai bisogni e alle aspettative dell'utenza.

In tale ottica, la relazione previsionale e programmatica non rappresenta più un documento a carattere prettamente descrittivo allegato alle poste contabili definite nel bilancio di previsione, bensì uno strumento operativo anch'esso parte integrante del processo di pianificazione e controllo.

Il bilancio annuale di previsione

Il bilancio annuale di previsione, come schematizzato nella precedente tabella 2.1, rientra nel livello di programmazione operativa dell'ente. Esso costituisce l'elemento centrale del processo di programmazione dell'ente, essendo lo strumento attraverso il quale vengono allocate le risorse finanziarie rispetto alle varie funzioni dell'ente, rispetto ai servizi da erogare e rispetto all'utilizzo dei fattori di produzione.

Il bilancio di previsione, anche in relazione ai principi contabili, previsti dall'art. 162 del Tuel come interpretati ed integrati dal documento "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali" sopra citato, cui deve attenersi, presenta diversi elementi caratterizzanti:

- a) È un documento *contabile e programmatico*, perché rappresenta da un lato le entrate e le spese che presumibilmente si verificheranno nel corso della gestione, e dall'altro consente una lettura della spesa per programmi, servizi e interventi.

- b) È un *piano d'azione*, perché oltre ad essere articolato per programmi e progetti, rappresenta gli obiettivi da raggiungere e i limiti che la struttura amministrativa e l'organo esecutivo devono osservare durante la gestione per conseguire le finalità deliberate dal Consiglio;
- c) È *annuale* perché l'unità temporale della gestione è l'esercizio finanziario che inizia il primo gennaio e termina il trentuno dicembre;
- d) È *finanziario*, perché prende in considerazione soltanto la gestione finanziaria sotto l'aspetto legislativo, amministrativo e contabile;
- e) È di *competenza* perché considera le operazioni della futura gestione sotto il profilo delle entrate e delle spese che si verificheranno nel periodo di riferimento. L'attenzione è posta unicamente all'aspetto giuridico delle entrate e delle spese (rappresentato dagli accertamenti e dagli impegni), senza tener conto del momento in cui si concretizzano la riscossione e il pagamento.
- f) È *autorizzatorio*, perché consente all'Ente locale di introitare le entrate previste senza alcun limite riguardo il loro ammontare e nel contempo impedisce al medesimo di spendere più di quanto stanziato.

Il bilancio annuale è a struttura obbligatoria (tabella 2.2) come previsto dal D.P.R. n. 194/1996 e ora dall'art. 165 del Tuel, in particolare:

- La parte entrata è ordinata gradualmente in:
 - **Titoli:** in relazione alla fonte di provenienza
 - **Categorie:** indicano la tipologia di entrata nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza
 - **Risorse:** costituiscono l'unità elementare dell'entrata e indicano lo specifico oggetto della stessa, all'interno della categoria di appartenenza
- La parte spesa è ordinata, invece:
 - **Titoli:** in relazione ai principali aggregati economici e loro destinazione
 - **Funzioni:** in relazione alla tipologia di attività espletata dall'ente locale
 - **Servizi:** sulla base dei singoli uffici che gestiscono un complesso di attività
 - **Interventi:** secondo la natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio.

La ripartizione in servizi, del bilancio e degli stanziamenti in esso contenuti, corrisponde alla struttura organizzativa minima standard di cui è sicuramente dotato ogni ente locale. Inoltre, l'assegnazione delle risorse finanziarie ai responsabili dei servizi permette, come è noto, l'attuazione del principio di separazione fra funzioni

politiche e competenze gestionali introdotta dal Dlgs. n. 29/1993 ed ora prevista dal Tuel. Il servizio rappresenta quindi l'anello di congiunzione tra la struttura organizzativa dell'ente ed il sistema di bilancio.

Tuttavia occorre rilevare che la rigida individuazione dei servizi e la loro aggregazione per funzioni, prevista dal D.P.R. n. 194/1996, può risultare non appropriata per la particolare struttura organizzativa di ciascun ente. Ciò in particolar modo potrebbe verificarsi in Comuni con più di 10.000-15.000 abitanti, i quali presentano un'articolazione più complessa e differenziata. Questo inconveniente era inevitabile, in quanto il consolidamento dei conti pubblici e la maggiore incisività dell'intervento consiliare nell'approvazione del bilancio potevano, rispettivamente, essere realizzati solo attraverso la standardizzazione e lo snellimento della struttura del bilancio. Ma, la notevole riduzione delle voci e del numero degli stanziamenti del bilancio, che ha notevolmente semplificato la sua articolazione, lo ha reso, nel contempo, inadeguato a strutture più complesse come quelle riscontrabili in enti di dimensioni medio-grandi. Il legislatore, consapevole di questo limite, ha introdotto, obbligatoriamente per gli enti suddetti e, facoltativamente per gli enti locali con meno di 15.000 abitanti (e per le comunità montane), il *piano esecutivo di gestione* (Peg), il quale permette di disaggregare i servizi, quindi il bilancio, secondo la peculiare struttura organizzativa di ciascun ente.

Tabella 2.2: STRUTTURA DEL BILANCIO ANNUALE

PARTE ENTRATA
<p>TITOLO I - ENTRATE TRIBUTARIE</p> <p>Cat. 01: imposte;</p> <p>Cat. 02: tasse;</p> <p>Cat. 03: tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie;</p>
<p>TITOLO II - ENTRATE DERIVANTI DA CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI CORRENTI DELLO STATO DELLA REGIONE E DI ALTRI ENTI PUBBLICI ANCHE IN RAPPORTO ALL'ESERCIZIO DI FUNZIONI DELEGATE DALLA REGIONE</p> <p>Cat. 01: contributi e trasferimenti correnti dallo Stato;</p> <p>Cat. 02: contributi e trasferimenti correnti dalla Regione;</p> <p>Cat. 03: contributi e trasferimenti dalla Regione per funzioni delegate;</p> <p>Cat. 04: contributi e trasferimenti di organismi comunitari e internazionali;</p> <p>Cat. 05: contributi e trasferimenti da altri enti del settore pubblico;</p>
<p>TITOLO III - ENTRATE EXTRATRIBUTARIE</p> <p>Cat. 01: proventi dei servizi pubblici;</p> <p>Cat. 02: proventi dei beni dell'ente;</p> <p>Cat. 03: interessi su anticipazioni e crediti;</p> <p>Cat. 04: utili netti di aziende speciali e partecipate, dividendi di società;</p> <p>Cat. 05: proventi diversi;</p>
<p>TITOLO IV - ENTRATE DERIVANTI DA ALIENAZIONI, DA TRASFERIMENTI DI CAPITALE E DA RISCOSSIONI DI CREDITI</p> <p>Cat. 01: alienazioni di beni patrimoniali;</p> <p>Cat. 02: trasferimenti di capitale dallo stato;</p> <p>Cat. 03: trasferimenti di capitale dalla Regione;</p>

Cat. 04: trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico;
Cat. 05: trasferimenti di capitale da altri soggetti;
Cat. 06: riscossioni di crediti;
TITOLO V - ENTRATE DERIVANTI DA ACCENSIONI DI PRESTITI
Cat. 01: anticipazioni di cassa;
Cat. 02: finanziamenti a breve termine;
Cat. 03: assunzione di mutui e prestiti;
Cat. 04: emissioni di prestiti obbligazionari;
TITOLO VI - ENTRATE DA SERVIZI PER CONTO DI TERZI

PARTE SPESA

TITOLO I - SPESE CORRENTI

(interventi)
01 - personale;
02 - acquisto di materie prime e/o beni di consumo;
03 - prestazioni di servizi;
04 - utilizzo di beni e servizi;
05 - trasferimenti;
06 - interessi passivi e oneri finanziari diversi;
07 - imposte e tasse;
08 - oneri straordinari della gestione corrente;
09 - ammortamenti di esercizio;
10 - fondo svalutazione crediti;
11 - fondo di riserva;

TITOLO II - SPESE IN CONTO CAPITALE

(interventi)
01 - acquisizione di beni immobili;
02 - espropri e servitù onerose;
03 - acquisti di beni specifici per realizzazioni in economia;
04 - utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia;
05 - acquisizione di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche;
06 - incarichi professionali esterni;
07 - trasferimenti di capitale;
08 - partecipazioni azionarie;
09 - conferimenti di capitale;
10 - concessioni di crediti e anticipazioni;

TITOLO III - SPESE PER RIMBORSO DI PRESTITI

(interventi)
01 - rimborso per anticipazioni di cassa;
02 - rimborso di finanziamenti a breve termine;
03 - rimborso di quota capitale di mutui e prestiti;
04 - rimborso di prestiti obbligazionari;
05 - rimborso di quote capitale di debiti pluriennali;
TITOLO IV - SPESE PER SERVIZI PER CONTO TERZI

ELENCO DELLE FUNZIONI ARTICOLATE IN SERVIZI

FUNZ. 01 - FUNZIONI GENERALI DI AMMINISTRAZIONE, DI GESTIONE E DI CONTROLLO

Serv. 01: Organi istituzionali, partecipazione e decentramento;
Serv. 02: Segreteria generale, personale e organizzazione;
Serv. 03: Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione;
Serv. 04: Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali;
Serv. 05: Gestione dei beni demaniali e patrimoniali;
Serv. 06: Ufficio tecnico;
Serv. 07: Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico;
Serv. 08: Altri servizi generali;

FUNZ. 02 - FUNZIONI RELATIVE ALLA GIUSTIZIA

Serv. 01: Uffici giudiziari;
Serv. 02: Casa circondariale e altri servizi;

FUNZ. 03 - FUNZIONI DI POLIZIA LOCALE

Serv. 01: Polizia municipale;
Serv. 02: Polizia commerciale;
Serv. 03 - Polizia amministrativa;

FUNZ. 04 - FUNZIONI DI ISTRUZIONE PUBBLICA

- Serv. 01: Scuola materna;
- Serv. 02: Istruzione elementare;
- Serv. 03: Istruzione media;
- Serv. 04: Istruzione secondaria superiore;
- Serv. 05: Assistenza scolastica, trasporto, refezione ed altri servizi;

FUNZ. 05 - FUNZIONI RELATIVE ALLA CULTURA E AI BENI CULTURALI

- Serv. 01: Biblioteche, musei e pinacoteche;
- Serv. 02: Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale;

FUNZ. 06 - FUNZIONI NEL SETTORE SPORTIVO E RICREATIVO

- Serv. 01: Piscine comunali;
- Serv. 02: Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti;
- Serv. 03: Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo;

FUNZ. 07 - FUNZIONI NEL CAMPO TURISTICO

- Serv. 01: Servizi turistici;
- Serv. 02: Manifestazioni turistiche;

FUNZ. 08 - FUNZIONI NEL CAMPO DELLA VIABILITÀ E DEI TRASPORTI

- Serv. 01: Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi;
- Serv. 02: Illuminazione pubblica e servizi connessi;
- Serv. 03: Trasporti pubblici locali e servizi connessi;

FUNZ. 09 - FUNZIONI RIGUARDANTI LA GESTIONE DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE

- Serv. 01: Urbanistica e gestione del territorio;
- Serv. 02: Edilizia residenziale pubblica locale e piani di edilizia economica e popolare;
- Serv. 03: Servizi di protezione civile;
- Serv. 04: Servizio idrico integrato;
- Serv. 05: Servizio smaltimento rifiuti;
- Serv. 06: Parchi e servizi per la tutela ambientale del verde, altri servizi relativi al territorio e all'ambiente;

FUNZ. 10 - FUNZIONI NEL SETTORE SOCIALE

- Serv. 01: Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori;
- Serv. 02: Servizi di prevenzione e riabilitazione;
- Serv. 03: Strutture residenziali e di ricovero per anziani;
- Serv. 04: Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona;
- Serv. 05: Servizio necroscopico e cimiteriale;

FUNZ. 11 - FUNZIONI NEL CAMPO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

- Serv. 01: Affissioni e pubblicità;
- Serv. 02: Fiere, mercati e servizi connessi;
- Serv. 03: Mattatoio e servizi connessi;
- Serv. 04: Servizi relativi all'industria;
- Serv. 05: Servizi relativi al commercio;
- Serv. 06: Servizi relativi all'artigianato;
- Serv. 07: Servizi relativi all'agricoltura;

FUNZ. 12 - FUNZIONI RELATIVE AI SERVIZI PRODUTTIVI

- Serv. 01: Distribuzione gas;
- Serv. 02: Centrale del latte;
- Serv. 03: Distribuzione energia elettrica;
- Serv. 04: Teleriscaldamento;
- Serv. 05: Farmacie;
- Serv. 06: Altri servizi produttivi.

Il bilancio pluriennale

Il bilancio pluriennale ha il compito di esprimere in termini finanziari le decisioni di programma già assunte dagli organi politici in sede di predisposizione della relazione previsionale e programmatica. Il bilancio pluriennale, oggi disciplinato dall'art. 171 del Tuel, non è, formalmente, una novità; esso esisteva già negli schemi introdotti dal D.P.R. n. 421/1979.

Novità fondamentale è però la sua valenza autorizzativa, che rappresenta un potente freno alla tentazione di dar corso ad iniziative economicamente squilibrate, pur se magari socialmente utili, scaricandone gli oneri, in tutto o in parte, sui successivi esercizi (ad esempio con operazioni di pesante indebitamento o con massicce assunzioni in ruolo di personale nelle ultime settimane dell'anno). In esso si dà infatti atto del mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo rispetto ai programmi esposti nella relazione previsionale e programmatica ed, in particolare, rispetto alle previste spese di funzionamento e di investimento. Per ciascun investimento, inoltre, occorre considerare e dare copertura ai maggiori oneri connessi alla gestione delle opere realizzate, nonché agli interessi passivi e alle quote di rimborso del capitale nel caso in cui per la realizzazione dell'opera si sia reso necessario il ricorso all'indebitamento. Il bilancio pluriennale ha una durata pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni ed è un documento scorrevole, nel senso che viene riformulato ogni anno, assicurando il finanziamento delle spese i cui impegni pluriennali sono assunti negli esercizi precedenti. Inoltre, nel corso della gestione, al pari del bilancio annuale, sarà soggetto ad aggiornamento delle previsioni per adeguarle alle circostanze sopravvenute.

Formalmente, ai sensi dell'art. 171 del Tuel, il bilancio pluriennale costituisce un allegato del bilancio annuale di previsione, sebbene non lo sia logicamente, poiché nella costruzione dei documenti di previsione bisogna prendere le mosse da quelli a valenza ultrannuale per giungere in modo “quasi automatico” alla definizione dello stralcio annuale della programmazione.

Sinteticamente la struttura del bilancio pluriennale è rappresentabile come mostrato nella tabella 2.3:

**Valenza
autorizzativa
del bilancio**

**Contenuti e
principali
caratteristiche**

Tabella 2.3: *STRUTTURA DEL BILANCIO PLURIENNALE*

PARTE ENTRATA	
Titoli	le entrate sono ordinate in titoli secondo la fonte di provenienza
Categorie	le entrate sono ordinate in categoria in relazione alla tipologia
Risorse	le entrate sono ordinate in risorse in relazione alla specifica individuazione dell'oggetto di entrata
PARTE SPESA	
Titoli	le spese sono ordinate in titoli in relazione ai principali aggregati economici
Funzioni	le spese sono ordinate in funzioni in relazione alle funzioni dell'ente
Servizi	le spese sono ordinate in servizi in relazione ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività
Interventi	le spese sono ordinate in interventi in relazione alla natura economica dei fatti produttivi distinguendo in spesa consolidata e spesa di sviluppo
Programmi	la parte spesa è suddivisa anche per programmi in un apposito quadro di sintesi del bilancio pluriennale

Il piano esecutivo di gestione

Da quanto sopra esposto e dalla definizione di programma contenuta nel testo dell'art. 165 del Tuel, si evince come esso rappresenti l'elemento indispensabile per il processo circolare di programmazione e controllo. Dopo che nella fase di pianificazione strategica e di programmazione operativa, i programmi sono stati esplicitati e definiti sotto il profilo tecnico, della spesa e delle entrate necessarie per finanziarli, nella fase di budgeting essi vengono definiti ulteriormente attraverso una più puntuale esplicitazione delle spese, delle entrate e degli obiettivi e affidati alla gestione dei responsabili chiamati ad attuarli.

Il piano esecutivo di gestione (Peg) rappresenta la novità più significativa introdotta dal Dlgs. n. 77/1995 (ora art. 169 del Tuel) con la funzione di porre in termini espliciti e diretti il legame tra obiettivi di gestione, dotazioni di risorse e responsabilità correlative. La leggibilità del piano esecutivo di gestione per programmi, pur non essendo esplicitamente richiamata dalla norma, si intende garantita attraverso il collegamento dello steso con il bilancio annuale e, per il tramite di questo, con la relazione previsionale e programmatica.

Il Peg descrive quindi, in termini quantitativi e qualitativi, gli obiettivi gestionali, deliberati dall'organo esecutivo sulla base degli indirizzi generali di governo, che l'ente intende perseguire, svolgendo in tal senso una duplice funzione: integrare gli strumenti di programmazione dell'ente con un sistema di budgeting basato sul collegamento tra risorse e obiettivi e, quindi, sulla responsabilizzazione dei dirigenti verso il conseguimento dei risultati; attuare una costante razionalizzazione dell'intera

**Funzioni
del PEG**

attività amministrativa, attraverso il decentramento in capo ai dirigenti delle funzioni di spesa e, più in generale, della gestione dell'attività e dei servizi. Per l'assolvimento di queste funzioni è necessario che il Peg non si traduca in un mero adempimento contabile, ma in uno strumento organizzativo basato su un idoneo assetto delle competenze e su un sistema di procedure amministrative e contabili certe e definite, esso deve scaturire da un processo decisionale complesso al quale concorrono gli organi di governo e i dirigenti. Processo che vede poi il suo svolgimento successivo e logico nel controllo di gestione e nella verifica dei risultati.

Il Peg costituisce pertanto:

- Uno strumento di delega delle responsabilità di gestione in favore dei dirigenti, cui impone degli obiettivi e di cui delimita l'autonomia gestionale;
- Un momento per rivisitare l'organizzazione complessiva dell'ente attraverso l'individuazione dei responsabili dei servizi e l'assegnazione delle relative risorse umane, strumentali e finanziarie.
- Un supporto al controllo di gestione, grazie all'individuazione dei centri di costo, degli obiettivi e delle dotazioni;

Il Peg è predisposto dall'organo esecutivo, prima dell'inizio dell'esercizio cui si riferisce, sulla base del bilancio di previsione deliberato dal consiglio, inquadrandosi, in tal modo, tra gli atti che esprimono il potere di indirizzo degli organi politici. Il periodo di analisi del Peg coincide con quello del bilancio di previsione, ma, a differenza di quest'ultimo, non rappresenta solo uno strumento di programmazione finanziaria ma contiene anche dati quali-quantitativi inerenti alla gestione dei servizi.

Il carattere di strumento operativo assunto dal piano esecutivo di gestione, tagliato su misura delle esigenze e dell'organizzazione di ciascun ente, spiega perché il legislatore ha preferito evitare l'imposizione di un modello unificato per tale documento. Infatti, i contenuti del Peg non vengono definiti puntualmente dal Tuel, il quale, all'art. 169, si limita a dettare solo alcuni principi fondamentali, né il DPR 194/1996 riporta alcuna esemplificazione. Ciascun ente quindi provvede a redigere il Peg secondo metodologie, criteri e finalità proprie.

Per quanto riguarda i criteri di costruzione del Peg, è possibile seguire due diverse metodologie:

- a) Per *programmi/progetti*
- b) Per *disaggregazione degli interventi*

Seguendo la prima soluzione, occorre individuare dapprima gli obiettivi da perseguire e quindi collegare a ciascuno di essi uno o più responsabili dei servizi cui assegnare le dotazioni sulla base delle relative priorità ed esigenze; la seconda soluzione prevede, invece, la disaggregazione delle articolazioni del bilancio in centri di costo.

E' importante notare però che l'art. 169 del Tuel, stabilendo che la Giunta definisce gli obiettivi di gestione da affidare ai responsabili dei servizi e, contestualmente individua le dotazioni necessarie alla realizzazione dei programmi; e prevedendo la possibilità di graduare le risorse di entrata e gli interventi di spesa in capitoli ed i servizi in centri di costo, pone l'enfasi ora sull'aspetto organizzativo della programmazione, ora sull'aspetto contabile. Ciò fa emergere chiaramente che le modalità sopra richiamate non sono alternative tra loro e che il Peg deve essere redatto seguendo entrambe le rappresentazioni contabili, ognuna delle quali assolve a specifiche funzioni conoscitive ed applicative e presenta propri vantaggi e limiti.

In particolare, nel Peg redatto per programmi/progetti, ad ogni progetto vengono collegati, in primis, i responsabili dei servizi, ai quali compete il concreto svolgimento delle attività di gestione; successivamente, vengono definite le linee guida che i responsabili devono seguire per realizzare il progetto e raggiungere, quindi, gli obiettivi concordati con la Giunta; infine, per ciascun progetto, vengono assegnate le risorse umane, finanziarie e strumentali necessarie a realizzarlo. Seguendo tale impostazione si facilita la delega di responsabilità e le previsioni di spesa scaturiscono da valutazioni oggettive degli obiettivi da perseguire, di contro, si rende difficile l'impianto e la gestione di una contabilità analitica, che, come si vedrà in seguito, assume rilevante importanza.

**PEG per
programmi/
progetti**

Nel Peg redatto per disaggregazione degli interventi, gli stanziamenti, previsti nel piano esecutivo, redatto per programmi e progetti, si trovano dispersi tra i vari centri di costo in relazione alle responsabilità gestionali e agli obiettivi affidati dalla Giunta alla struttura. La disaggregazione per centri di costo non consente di istituire corrispondenze puntuali tra le unità elementari della spesa e i progetti, in compenso, però, essa è funzionale per la gestione di un efficiente sistema di contabilità analitica, attraverso il quale è possibile individuare (attraverso un opportuno sistema di codificazione di ogni programma/progetto, con il quale verranno contrassegnate le singole rilevazioni che ad esso si riferiscono) l'ammontare delle risorse finanziarie assorbite da ciascun progetto nelle varie fasi della sua realizzazione.

**PEG per
disaggregazione
degli interventi**

Complessivamente, la formazione del Peg parte dal calcolo, ad opera del servizio finanziario, della disponibilità per le spese di funzionamento, ottenuta dalla differenza tra: una valutazione dei diversi cespiti ricavabili dalle entrate tributarie, extratributarie e dai contributi e trasferimenti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici (primi tre titoli dell'entrata); e l'analisi delle grandezze della spesa non comprimibili o dilatabili nell'immediato (personale, imposte e tasse, interessi passivi, ammortamenti, ecc.).

Si procede poi alla valutazione della capacità di investimento realizzabile sia attraverso l'autofinanziamento sia attraverso il ricorso al credito.

Successivamente si dà comunicazione alla Giunta dei suddetti mezzi finanziari, la quale, sulla base di tale informazione e sulla base delle proposte avanzate dai dirigenti, stabilisce i programmi/progetti e gli obiettivi della gestione realizzabili, nonché le modalità di esecuzione delle singole attività.

Infine, per la realizzazione degli obiettivi, vengono attribuiti ai responsabili dei servizi beni strumentali, risorse umane e risorse finanziarie.

Un aspetto importante nella predisposizione del Peg riguarda la programmazione temporale dello stesso, infatti, dall'interpretazione letterale dell'art. 169 del Tuel, l'approvazione del documento, a cura dell'organo di governo, viene collocata temporalmente prima dell'inizio delle attività gestionali del nuovo esercizio, e quindi successivamente alla presentazione del bilancio in Consiglio. Ne consegue che il massimo organo deliberante, al momento di adottare le proprie decisioni, non conosce le articolazioni del bilancio costituite dal Peg.

Aspetto
temporale nella
predisposizione
del PEG

Se da un lato il Consiglio, nell'approvare il bilancio, non deve necessariamente addentrarsi nei vari particolari dell'articolazione delle entrate e delle spese, nulla esclude che, pur non trattandosi di un obbligo, il Consiglio sia posto nelle condizioni di conoscere in dettaglio i contenuti. Sicuramente non bisogna dare un'interpretazione restrittiva alla norma, nel senso che il Peg possa essere costruito solamente dopo la definizione del bilancio, come una specie di documento indipendente e staccato dal processo di formazione del bilancio, in quanto la fondamentale importanza e la funzione dello strumento verrebbe negata a priori.

La costruzione del Peg quindi, deve essere un processo perfettamente parallelo a quello della costruzione del bilancio di previsione, se non addirittura preventiva.

La predisposizione, ad opera della Giunta, degli obiettivi strategici e di una prima impostazione degli interventi, sulla base dei quali verrà redatta una bozza di Peg,

dovrà essere effettuata servendosi di una bozza di bilancio. Questi due elaborati, abbozzati secondo le conoscenze del momento e sulla base dei dati di bilancio consuntivo, saranno oggetto di continui adattamenti, senza pubbliche comunicazioni, l'uno in funzione dell'altro, sino al raggiungimento di uno stato ottimale tra la previsione di bilancio e l'analisi di fattibilità del Peg sulla base del miglior grado di conoscenza raggiunto e della massima concretezza accertata delle previsioni future. A questo punto il bilancio, attraverso successive semplificazioni e accorpamenti, viene formalizzato dalla Giunta e sottoposto al Consiglio, eventualmente modificato sulla base degli emendamenti, e con conseguente adeguamento della bozza del Peg. Nell'ambito di tale processo, è fondamentale il ruolo di coordinamento svolto dal direttore generale affinché nella redazione del Peg, seguendo un'impostazione di tipo *bottom-up*², siano coinvolti tutti i soggetti interessati (amministratori, responsabili dei servizi, servizio finanziario, altri servizi di supporto), ognuno dei quali ha infatti un suo specifico ed indispensabile apporto da fornire.

Una schematizzazione della procedura è riportata in Figura 1.

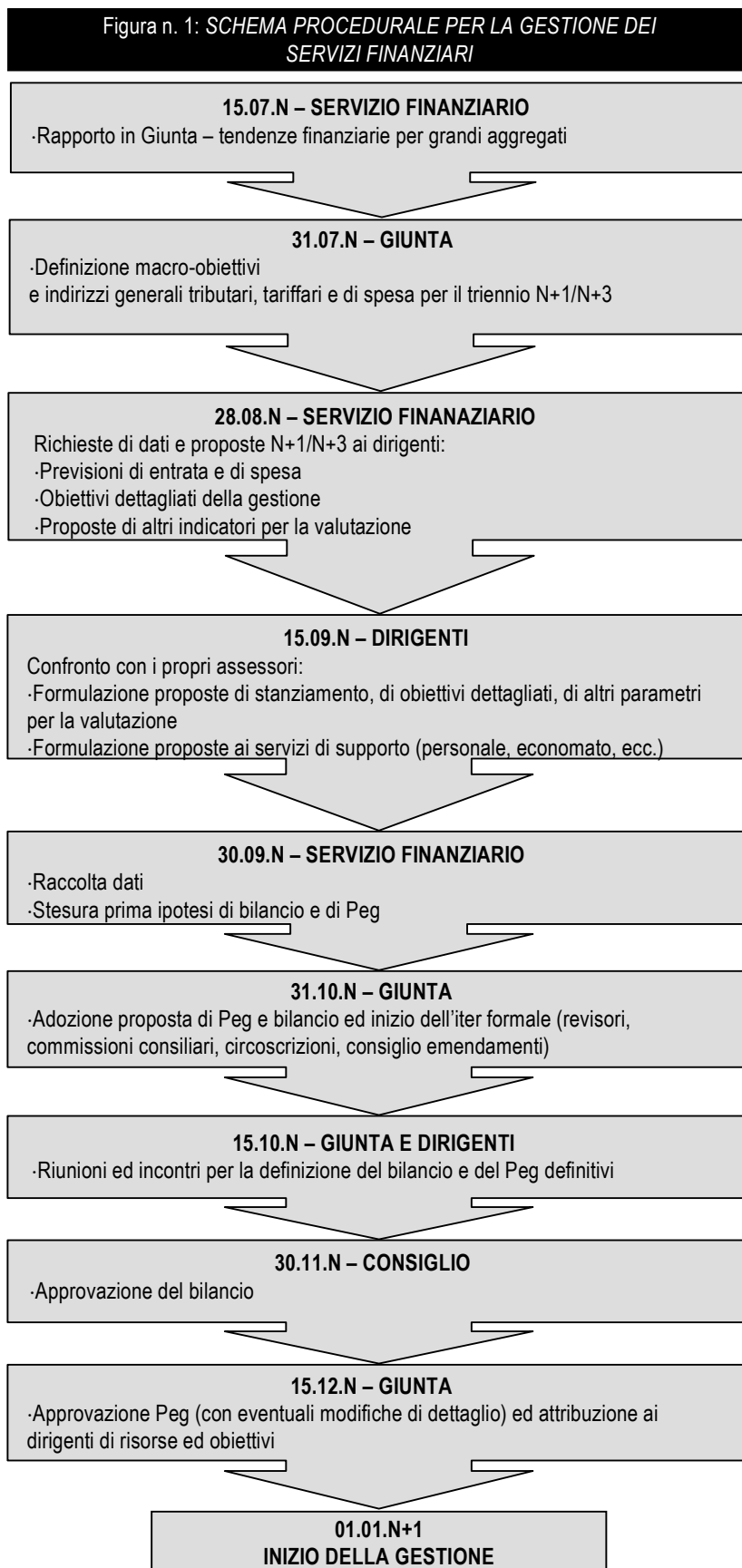
L'attività di indirizzo dell'organo esecutivo continua anche dopo l'inizio della gestione operativa, infatti, qualora nel corso della gestione la consistenza di alcuni stanziamenti dovesse risultare inadeguata o eccedente, il responsabile può avanzare proposta di variazione della dotazione con le modalità stabilite dal regolamento di contabilità dell'ente (art. 177 Tuel). Sulla richiesta è chiamato decidere l'organo esecutivo motivando opportunamente l'eventuale provvedimento negativo. Il termine ultimo per approvare le variazioni al Peg è il 15 dicembre di ciascun esercizio (art. 175 Tuel), inoltre, se le variazioni comporteranno modifiche alle voci di bilancio, subentrerà la competenza del consiglio.

La possibilità di adottare variazioni al Peg ha una forte correlazione con il processo di controllo di gestione, infatti, la funzione rilevante della fase del controllo concomitante è proprio quella di evidenziare, mediante apposita reportistica, il verificarsi di eventuali scostamenti significativi tra valori attesi ed effettivi dei parametri e degli indicatori relativi al grado di raggiungimento degli obiettivi. Ed è proprio dall'analisi di tali scostamenti che potrebbe emergere la necessità/opportunità di riadattare le modalità di gestione modificando le dotazioni (sia finanziarie che strumentali e di risorse umane) assegnate in sede di redazione del Peg (cd. *Feed-back*

**Ruolo della
Giunta e
variazioni al
PEG**

² Il modello *bottom-up*, nel quale tutti i dirigenti partecipano alla formulazione degli obiettivi che, attraverso una serie di passaggi successivi, vengono interiorizzati dalla Giunta e formalizzati nel documento di Peg, si contrappone al modello *top-down* in cui la Giunta procede alla definizione degli obiettivi e li declina per ogni centro di responsabilità.

a sistema chiuso), oppure variando gli obiettivi gestionali contenuti nel Peg (cd. *Feed-back a sistema aperto*).



SEZIONE II

La Gestione

La Gestione del bilancio

All'art. 97 della Costituzione si stabilisce che nell'ordinamento della Repubblica i pubblici uffici sono organizzati in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, determinando nell'ordinamento degli uffici le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità dei funzionari. La norma costituzionale ha orientato l'evoluzione che nel tempo si è manifestata nell'ambito pubblico passando da una visione della responsabilità ancorata alla verifica e valutazione della correttezza legale dell'atto e della procedura a una innovativa visione incentrata sui comportamenti e sui risultati raggiunti. Con le modifiche al titolo quinto della Costituzione, ad opera della legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3, si consolidano poi, nel quadro costituzionale, l'autonomia di comuni, province e città metropolitane e, si consolida altresì, la potestà regolamentare degli enti locali territoriali in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro affidate.

**Contesto
normativo**

A tale proposito occorre evidenziare che il Tuel ha riconfermato, anche nei comuni medio-piccoli, il principio della completa separazione tra attività di indirizzo, affidato all'organo politico, e attività di gestione amministrativa, affidata invece, esclusivamente, ai dirigenti o, nei comuni privi di personale con tale qualifica, ai responsabili dei servizi.³

**Separazione
tra attività di
indirizzo e
gestione
amministrativa**

Di conseguenza:

- Il Consiglio ha il compito di indicare le linee guida dell'attività dell'ente e di approntare le risorse disponibili mediante l'approvazione del bilancio;
- La Giunta definisce specificamente gli obiettivi e assegna le risorse ai dirigenti/responsabili mediante il Peg;

Competenze

³ Subito dopo l'entrata in vigore del Tuel, il legislatore ha reintrodotta, poiché era già prevista dall'art. 19 del Dlgs n. 77/1995, una norma derogatoria al principio generale di separazione. L'art. 53 della Legge n. 388/2000 (come modificato dall'art. 27 della Legge n. 448/2001), infatti, dispone che gli enti locali con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti (fatta salva l'ipotesi in cui il segretario comunale eserciti tutte le funzioni attribuitegli dallo Statuto o conferitegli dal Sindaco, ai sensi dell'art. 97 del Tuel) possono adottare disposizioni regolamentari organizzative attribuendo ai componenti dell'organo esecutivo la responsabilità degli uffici e dei servizi e il potere di adottare atti anche di natura tecnica gestionale. La deroga è possibile solo qualora sia finalizzata anche ad un contenimento della spesa, da dimostrare ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio.

- I dirigenti/responsabili dei servizi assumono, in via esclusiva, gli impegni di spesa, attuando, con le proprie determinazioni, gli obiettivi e i programmi definiti con gli atti di indirizzo adottati dalla Giunta.

Il titolo III della parte seconda del Tuel (art. 178 – 198) è interamente dedicato alla gestione delle poste di bilancio, in esso vengono dettagliatamente illustrati le fasi logiche inerenti la gestione dell'entrata e della spesa. Il rispetto del dettato normativo, nella realizzazione di ciascuna di tali fasi, comporta una corretta impostazione dell'attività amministrativa, sia dal lato giuridico che contabile, favorendo il processo di rilevazione degli aspetti finanziari ed economico patrimoniali.

Gestione e procedimento dell'entrata

Con la riforma tributaria del 1973, gli enti territoriali erano stati trasformati da enti impositori di tributi a enti retti da entrate provenienti da trasferimenti dello Stato, ciò ha comportato in primo luogo che gli enti locali dilatassero in misura eccessiva le spese, in quanto non responsabilizzati sull'acquisizione delle risorse e, in secondo luogo, l'assunzione di un ruolo marginale al servizio tributi, in quanto non essenziale per il reperimento dei mezzi finanziari.

Oggi, con il ripristino in capo ai Comuni di un potere tributario proprio e con il progressivo taglio dei contributi statali, si è dovuto accentuare l'interesse per le entrate proprie e per il servizio tributi, il quale assume ora un ruolo essenziale nell'attività di acquisizione delle risorse.

La gestione delle entrate si svolge attraverso le fasi procedurali:

- a) **accertamento**
- b) **riscossione**
- c) **versamento**

**Fasi
dell'entrata**

Mediante l'accertamento, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico. Viene inoltre individuato il debitore, quantificata la somma da incassare e fissata la relativa scadenza. Affinché si possa dar luogo all'accertamento di un'entrata è necessario che tali requisiti siano tutti perfezionati e che vi siano, dunque, le condizioni per portare i

Accertamento

crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

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*⁴.

È bene inoltre che il regolamento di contabilità di ciascun ente preveda i tempi ed i modi secondo i quali i responsabili dei servizi, ai quali compete individuare, formare e conservare gli atti documentali presupposto dell'accertamento, trasmettono al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

L'accertamento di un'entrata può avvenire secondo diverse modalità in relazione alle diverse tipologie dell'entrata stessa:

Modalità di
accertamento

- *Le entrate tributarie* vengono accertate a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge in relazione ai vari tributi.
- *Le entrate patrimoniali e quelle provenienti dalla gestione dei servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza*, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico.
- *Le entrate relative a partite compensative delle spese*, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa.
- *Le entrate provenienti da contributi ed assegnazioni dello Stato o da altri enti pubblici*, a seguito di decreti ministeriali di riparto e assegnazioni dei fondi o provvedimenti amministrativi equivalenti.
- *Le altre entrate*, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.

La seconda fase del procedimento di entrata è costituita dalla riscossione e consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati, delle somme dovute all'ente. Il documento attraverso il quale è disposta la riscossione è denominato ordinativo d'incasso o reversale, tale documento è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro soggetto individuato dal regolamento di contabilità dell'ente e deve indicare obbligatoriamente:

Riscossione

Reversale

- codifica prevista dalla nuova struttura del bilancio

⁴ Un credito è **certo** in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è **liquido** se ne è determinato l'ammontare; è **esigibile** se sia venuto in scadenza nell'esercizio o, per la riscossione del relativo importo, l'ente abbia autonomamente fissato il versamento nell'anno successivo, ovvero abbia concesso al debitore una dilazione di pagamento che cada negli esercizi successivi.

- numero e data di emissione
- esercizio finanziario di competenza
- indicazione della risorsa o del capitolo cui è riferita l'entrata distintamente per residui e competenza
- debitore
- ammontare della somma da riscuotere
- causale
- eventuale vincolo di destinazione della somma da riscuotere
- voce economica

Il tesoriere, oltre ad effettuare la riscossione degli ordini di incasso ricevuti, deve in ogni caso riscuotere ogni somma a lui direttamente presentata da soggetti che a qualsiasi titolo si dichiarano debitori dell'ente, in tal caso, il tesoriere, dopo aver rilasciato quietanza al versante, registra l'operazione tra le partite sospese e provvede all'immediato inoltrare all'ente ai fini della sua regolarizzazione documentale. La presenza delle partite sospese produce delle fisiologiche differenze tra il saldo di cassa presso il tesoriere dell'ente ed il saldo risultante dalle movimentazioni contabili dell'ente che trimestralmente verrà riconciliato in sede di verifica di cassa operata dall'organo di revisione ai sensi dell'art. 223 del Tuel.

Infine, l'ultima fase della gestione delle entrate è costituita dal versamento, mediante il quale le somme riscosse dal tesoriere o da altri incaricati interni e esterni, vengono trasferite nelle casse dell'ente.

Versamento

Gestione e procedimento della spesa

Anche le fasi della spesa sono state disciplinate con più rigore rispetto al passato, soprattutto la fase dell'impegno che è stata oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore. La successione delle fasi procedurali è la seguente:

Fasi della Spesa

- a) **impegno**
- b) **liquidazione**
- c) **ordinazione**
- d) **pagamento**

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, attraverso la quale, a seguito di un'obbligazione giuridicamente perfezionata, viene:

Impegno

- determinata la somma da pagare
- determinato il soggetto creditore
- indicata la ragione del debito
- costituito il corrispondente vincolo sulle previsioni di bilancio

nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata.

Alcune categorie di spese danno luogo ad impegni automatici, altre invece sono impegnate su impulso d'ufficio. Le prime, ai sensi dell'art. 183 del Tuel riguardano:

**Impegni
automatici**

1) ***Le spese fisse***, ovvero:

- il trattamento economico tabellare già attribuito al personale e relativi oneri riflessi;
- le rate di ammortamento, gli interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori dei mutui già concessi o contratti;
- le spese dovute nell'esercizio per contratti stipulati o per disposizione di legge.

Questo tipo di spese si considerano impegnate a seguito dell'approvazione del bilancio e delle successive variazioni, senza la necessità di ulteriori atti.

2) ***Le spese correnti e di investimento correlate ad accertamenti di entrata aventi destinazione vincolata per legge.***

3) ***Le spese in conto capitale finanziate con l'assunzione di mutui a specifica destinazione***, le quali sono impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento già accertato in entrata.

4) ***Le emissioni di prestiti obbligazionari***, le quali sono impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto.

5) ***Le spese in conto capitale, se finanziate con quota dell'avanzo di amministrazione o con entrate proprie***, le quali si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare, rispettivamente, dell'avanzo di amministrazione accertato e delle entrate accertate.

L'impegno assunto su impulso d'ufficio si esplica invece attraverso atti deliberativi o determinazioni dirigenziali. L'iter per la costituzione di questa tipologia di impegni prevede:

**Impegni su
impulso
d'ufficio**

1) ***La predisposizione dello schema di delibera o di determinazione di impegno***, i quali:

- essendo proposte di atti amministrativi: dovranno essere costituiti dai rituali elementi essenziali (*intestazione, preambolo, motivazione, dispositivo*);
 - essendo atti di natura contabile: dovranno indicare il soggetto creditore, la ragione del debito, la somma da pagare, dare conto della costituzione del vincolo sulle previsioni di bilancio;
- 2) ***Invio degli schemi di determinazione*** al servizio finanziario per il visto di regolarità contabile attestante l'effettiva copertura finanziaria ***e degli schemi di delibera***, oltre che al servizio finanziario per il parere di regolarità contabile, anche al servizio competente per il parere di regolarità tecnica.
 - 3) ***Invio della proposta di deliberazione all'organo competente alla sua adozione***.
 - 4) ***Invio dell'atto***, così perfezionato, ***al servizio finanziario*** per la registrazione sul competente intervento e alla eventuale rilevazione in contabilità generale.

È possibile tuttavia che gli elementi necessari all'assunzione di un regolare impegno non siano disponibili immediatamente, si pensi, ad esempio, alle gare d'appalto o alle procedure concorsuali, nelle quali la somma da pagare e il soggetto creditore sono noti solo alla fine dell'iter attivato. In tali casi, all'art. 183 del Tuel, prevede l'istituto della **prenotazione d'impegno** con il quale è possibile prenotare le risorse necessarie sin dal momento in cui si dà avvio alle procedure relative. Le somme oggetto della prenotazione potranno restare vincolate fino al termine dell'esercizio, entro il quale dovrà essere assunta obbligazione di spesa verso i terzi, altrimenti il provvedimento di prenotazione decade e la relativa somma confluirà nel risultato contabile di amministrazione quale economia di spesa. Inoltre, nel caso particolare in cui la prenotazione d'impegno si riferisce a procedura di gara bandita prima della fine dell'esercizio e non conclusa entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati non decadono. E' 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.

L'art. 191 del Tuel precisa che gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione, tuttavia, costituisce eccezione a tale norma l'ipotesi di esecuzione della spesa per **lavori di somma urgenza**: lavori determinati dalla necessità di garantire la

Prenotazione
d'impegno

Lavori di
somma
urgenza

continuità di un servizio pubblico che abbia subito un interruzione a causa di un evento imprevisto o eccezionale, per i quali la spesa può essere immediatamente effettuata, anche in assenza di impegno, e deve essere regolarizzata nel termine perentorio di trenta giorni.

La seconda fase del procedimento di spesa è costituita dalla liquidazione, attraverso la quale, in base ai documenti e titoli atti a comprovare il diritto acquisito dal creditore, viene determinata la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto in precedenza. La liquidazione si manifesta sempre appena conclusa l'esecuzione regolare della prestazione, infatti, solo in tale momento il creditore può fornire all'ente i documenti e i titoli necessari a comprovare il diritto acquisito e a determinare l'importo certo da esigere.

Liquidazione

Competente 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 quale dovrà:

- riscontrare la regolarità della fornitura o della prestazione eseguita;
- determinare la somma certa e liquida da pagare sulla base della idonea documentazione presentata dal terzo creditore;
- predisporre l'atto di liquidazione allegando la documentazione di rito comprovante il diritto acquisito dal terzo e facendo specifico riferimento all'atto con il quale la spesa era stata precedentemente impegnata.

Fatto questo, egli dovrà sottoscrivere l'atto di liquidazione e trasmetterlo, con la documentazione allegata, al servizio finanziario il quale effettuerà i controlli ed i riscontri contabili e fiscali al fine di provvedere alla successiva e conclusiva fase del pagamento.

La successiva fase del procedimento di spesa consiste nell'ordinazione, la quale è l'atto con il quale si prescrive al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento di una data somma ad un soggetto specificato. L'atto che contiene l'ordinazione è detto **mandato di pagamento**, il quale deve riportare gli elementi informativi previsti dall'art. 185 del Tuel, ovvero:

Ordinazione

Mandato di pagamento

- il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- la data di emissione;
- l'intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui;
- la codifica;

- l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA;
- l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
- le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;
- il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione.

L'emissione del mandato di pagamento è subordinata alla presenza di una sufficiente disponibilità di cassa, anche se, nel caso in cui tale disponibilità dovesse risultare insufficiente e l'ente si trovi nella momentanea necessità di dover effettuare pagamenti necessari al finanziamento di spese correnti, il Tuel, all'art. 195, prevede la possibilità di utilizzare i fondi di cassa a destinazione vincolata purché sussistano le seguenti condizioni:

**Utilizzo dei
fondi di cassa
a destinazione
vincolata**

- L'ente non deve trovarsi in stato di dissesto finanziario o, in tal caso, deve essere già stato emanato il decreto di approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato ai sensi dell'art. 261 dello stesso Tuel;
- L'utilizzo di tali somme presuppone, ai fini della loro ricostituzione, la deliberazione di Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria ai sensi dell'art. 222 del Tuel.

Tra le somme in esame rientrano anche quelle provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa DD.PP., purché l'importo utilizzato non sia superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile, ovvero i 3/12 delle entrate afferenti ai primi tre titoli accertate nel penultimo anno precedente (art. 222 Tuel).

Rilevata la disponibilità di cassa, il funzionario competente, secondo il regolamento di contabilità, sottoscrive il mandato di pagamento e lo trasmette al servizio finanziario che, attestata la verifica della sussistenza dell'impegno e della liquidazione ed operata la contabilizzazione, lo invia al tesoriere per il pagamento: ultima fase del procedimento di spesa.

In alcuni casi il tesoriere è tenuto a provvedere direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato di pagamento da parte dell'ente; ciò può avvenire solamente nelle seguenti fattispecie:

**Pagamenti
in assenza di
mandato**

- a) per somme derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altre disposizioni di legge. In tali casi, entro il

termine di quindici giorni e comunque entro la fine del mese in corso (art. 185 Tuel), è necessario provvedere alla regolarizzazione con l'emissione a posteriori dei relativi mandati (*mandati a copertura*) riallineando la contabilità dell'ente e quella del tesoriere;

**Mandati a
copertura**

- b) per pagamenti forzati a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria. La legittimazione della spesa discende dal provvedimento stesso con il quale l'autorità giudiziaria si sostituisce di fatto all'amministrazione dell'ente. Anche in questo caso bisogna procedere tempestivamente alla regolarizzazione contabile della spesa provvedendo, se del caso, ad effettuare opportune variazioni di bilancio per assicurarne la copertura finanziaria.

In conclusione occorre precisare che non sempre l'intero iter procedurale di un'entrata o di una spesa potrà concludersi nell'arco dell'esercizio nel quale è stato avviato. Pertanto, dal lato delle entrate, le somme accertate e non riscosse entro l'esercizio costituiscono **residui attivi** e, analogamente, dal lato delle spese, le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio costituiscono **residui passivi**. La produzione dei residui è quindi collegabile direttamente alla manifestazione delle fasi iniziali e finali di gestione dell'entrata e della spesa, in esercizi finanziari diversi. Le somme non impegnate entro l'esercizio, invece, costituiscono **economia di spesa** e concorrono a determinare il *risultato di amministrazione* che verrà esaminato nel capitolo successivo.

Residui

**Economie
di spesa**

Gli equilibri di bilancio

L'art. 162 del Tuel stabilisce che il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo. Il rispetto di tale principio, sempre confermato nella disciplina di settore e richiamato nella decretazione d'urgenza delle varie leggi finanziarie che si sono succedute, non è sufficiente a garantire una situazione finanziaria di equilibrio.

**Pareggio
finanziario
ed equilibri**

La gestione complessiva deve rispettare non solo il pareggio in senso tecnico ma più in generale gli equilibri di bilancio. In altre parole, il problema non riguarda tanto la violazione del pareggio in sede di predisposizione, quanto il rispetto di questo principio nel quadro di tutte le disposizioni ad esso sottese, e della loro valenza ai fini del risultato finale della gestione. Il vero obiettivo del legislatore, pertanto, non è

l'affermazione semplicistica che il totale delle spese sia uguale al totale delle entrate, ma il rispetto di equilibri interni in corso di gestione.

Gli equilibri di bilancio da salvaguardare sono:

1. Il **pareggio finanziario**, costituito dall'equivalenza tra l'ammontare stanziato per le spese e quello realizzabile con le entrate della gestione;
2. L'**equilibrio finanziario di parte corrente** (*o equilibrio economico*), il quale è realizzato allorché le risorse finanziarie complessivamente destinate alle spese correnti ed al pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari risultino essere inferiori all'ammontare delle risorse realizzabili con i primi tre titoli dell'entrata;
3. Il **pareggio tra le entrate e le spese dei servizi per conto di terzi**, che deve sussistere in qualsiasi momento della gestione, sia a livello di capitolo che a livello complessivo, poiché tali partite rappresentano contemporaneamente un debito e un credito per l'ente. Tale equilibrio è tutelato dal divieto, previsto all'art. 175 del Tuel, di spostare dotazioni iscritte nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio;
4. L'**equilibrio degli investimenti**, che si realizza quando ad ogni spesa in conto capitale corrisponde uno o più stanziamenti di entrata indicanti le corrispondenti fonti di finanziamento;
5. L'**equilibrio finanziario dei prestiti a breve**, il quale deve sussistere tra le previsioni di entrata e di spesa e, poiché tali prestiti, se attivati, costituiscono automaticamente un debito da restituire nel breve termine, tra gli accertamenti e gli impegni al netto degli interessi passivi corrispondenti.

La legittimità dei debiti fuori bilancio

I debiti fuori bilancio scaturiscono dal mancato rispetto delle procedure di spesa come disciplinate dall'art. 191 del Tuel. In particolare, essi consistono in un obbligazione verso terzi maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento giuridico e contabile per l'assunzione dell'impegno. L'ente locale, ai sensi dell'art. 194 del Tuel, riconosce la legittimità dei debiti fuori bilancio, contestualmente alla delibera consiliare di salvaguardia degli equilibri di bilancio o con diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità. Tale tipologia di debito viene infatti definita dal Ministero dell'interno (Circolare 20 settembre 1993 F.L. 21/93) come

un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro che grava sull'ente, non essendo imputabile, ai fini della responsabilità, a comportamenti attivi od omissivi di amministratori e funzionari e che non può essere regolarizzata nell'esercizio in cui l'obbligazione stessa nasce, in quanto assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali.

Ai fini del riconoscimento di legittimità da parte dell'ente, il debito deve presentare alcuni caratteri specifici, ovvero:

Presupposti
per il
riconoscimento

- **Certezza**, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;
- **Liquidità**, nel senso che deve essere individuato il soggetto creditore e definito agevolmente l'ammontare del debito;
- **Esigibilità**, il pagamento non deve risultare dilazionato a causa di un termine ovvero subordinato a condizione;

Le fattispecie di debito fuori bilancio riconoscibili dall'ente locale riguardano:

Fattispecie
riconoscibili

- 1) ***sentenze esecutive***, relative a controversie instaurate dall'ente. È necessario evidenziare che il Tuel a riguardo include le sole sentenze esecutive, senza far menzione di quelle passate in giudicato come avveniva nella disciplina del Dlgs n. 77/1995, ciò implica che mentre in passato la norma imponeva di attendere che la sentenza passasse in giudicato oppure che fosse attivata la procedura per l'esecuzione forzata della stessa, determinandosi in ogni caso per l'ente l'aggravio dei costi connessi all'esperimento delle diverse fasi del giudizio, la nuova formulazione indica, quale fonte del riconoscimento di legittimità del debito, la presenza di una sentenza esecutiva a prescindere dal fatto che essa lo sia provvisoriamente o definitivamente.
- 2) ***copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione***. In questo caso è previsto l'automatico riconoscimento del debito se si verifica che:
 - sia stato sempre rispettato l'obbligo del pareggio di bilancio;
 - negli statuti, convenzioni o regolamenti di tali enti strumentali, ai quali è demandata la gestione di specifici servizi, sia stato previsto che qualora gli stessi realizzino disavanzi di gestione, questi debbono essere coperti dall'ente locale;

- il disavanzo derivi da fatti di gestione (maggiori spese imprevedute o minori entrate accertate) con esclusione quindi del ripiano di eventuali debiti fuori bilancio sorti nell'ambito dell'ente strumentale;
- 3) ***ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.*** In questo caso i debiti fuori bilancio scaturiscono dall'intervento dell'ente sul valore delle azioni da esso possedute a seguito di perdite della società che incidono sul capitale della stessa. Più precisamente, l'ente locale dovrà ridurre il valore delle proprie azioni iscritte in patrimonio in proporzione alla riduzione del capitale sociale in conseguenza della perdita o concorrere alla ricostituzione del capitale fino al minimo legale, se la riduzione lo ha portato ad un livello inferiore a tale limite;
 - 4) ***procedure espropriative o di occupazioni di urgenza per opere di pubblica utilità.*** Qui il debito scaturisce dall'eventuale maggiorazione dell'importo indennitario derivante da un provvedimento giudiziale o stragiudiziale innescato, di norma, dalla mancata accettazione, da parte del proprietario espropriando, dell'indennità di esproprio o di occupazione determinata dall'ente;
 - 5) ***acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.*** In tale fattispecie è stabilito che sono sanabili i debiti derivanti da spese assunte in violazione delle norme del Tuel per la parte di cui sia stata accertata e dimostrata l'utilità e l'arricchimento che ne ha tratto l'ente locale, il pagamento della parte residua deve essere invece richiesta a chi ha ordinato e reso possibile la fornitura in quanto, per tale parte, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, il funzionario o il dipendente che ha violato le disposizioni che regolano l'effettuazione della spesa. Pertanto, la legittimità di tali debiti è subordinata alla dimostrazione, da parte del responsabile del servizio interessato, dell'utilità e dell'arricchimento conseguiti dall'ente e al fatto che le relative obbligazioni siano state contratte nell'esercizio di funzioni pubbliche e di servizi di competenza dell'ente. Nessun riconoscimento potrà determinarsi, invece, per le somme dovute a titolo di interessi, spese giudiziali e oneri connessi al ritardato

pagamento delle forniture ricevute, la cui imputazione sarà a carico di coloro che con il loro comportamento le hanno determinate.

I provvedimenti per lo stanziamento delle somme necessarie al pagamento dei debiti fuori bilancio, come già accennato, vengono adottati dal Consiglio comunale, mentre la relativa proposta di deliberazione, salvo diversa regolamentazione dell'ente, è di competenza del responsabile del servizio. Per il corrispettivo pagamento, l'ente potrà utilizzare tutte le entrate e le risorse disponibili, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelli aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili. Qualora l'ente non possa provvedere in questi termini, si potrà far ricorso all'assunzione di mutui ai sensi dell'art. 202 del Tuel, in tale ipotesi però occorre tener conto di alcune disposizioni derivanti dalle leggi finanziarie del 2002 e del 2003. In particolare, la legge n. 448/2001 precisa che il ricorso ai mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio derivanti da spese di parte corrente è ammesso solo per quei debiti maturati anteriormente all'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3/2001, quest'ultima dispone infatti che gli enti locali possono indebitarsi esclusivamente per spese di investimento, ne deriva che il ricorso ai mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio è ammesso anche dopo il termine temporale fissato dalla 448/2001, ma solo per quei debiti assunti a tale scopo. Al principio appena esposto, fa eccezione la disciplina prevista per gli enti locali dissestati, infatti, la legge n. 289/2002, nell'abrogare le disposizioni del Tuel relative al risanamento degli enti, fa salva l'applicazione delle medesime disposizioni a favore di quegli enti che hanno adottato la deliberazione di dissesto prima dell'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3/2001. Questi enti, pertanto, possono assumere mutui per il ripiano dell'intero indebitamento pregresso, compreso quello di parte corrente.

**Somme
utilizzabili**

**Enti in
dissesto
finanziario**

Il finanziamento degli investimenti

Parte delle risorse di cui gli enti possono disporre, o di cui disporranno nel breve e medio periodo, dovrà essere riservata annualmente all'attività di investimento, ovvero alla sostituzione ed integrazione del patrimonio dell'ente, arricchendo il capitale di funzionamento sia da un punto di vista tecnologico, sia sotto l'aspetto qualitativo, al fine di poter fornire alla collettività servizi qualificati, innovativi e veloci.

**Attività di
investimento**

In linea di massima, gli investimenti degli enti locali si riferiscono ad:

- **Acquisizione di beni immobili**, in cui il fabbisogno finanziario è stabilito sulla base di valutazioni dell'immobile ad opera degli organi tecnici dell'ente stesso;
- **Acquisto di beni mobili**, quali ad esempio: attrezzature, mezzi di trasporto, arredamenti, ecc.;
- **Esecuzione di opere pubbliche**, in tal caso la determinazione delle risorse necessarie è legata alle caratteristiche dell'opera ed è regolata da norme specifiche di settore.

Tipologie di investimento

Per quel che concerne, invece, il reperimento delle risorse necessarie a finanziare i suddetti investimenti, è possibile fare riferimento alle due tradizionali categorie:

- **L'autofinanziamento**
- **Il ricorso al credito**

Dell'autofinanziamento fanno parte:

Auto-finanziamento

- *Le entrate correnti*, destinate per legge agli investimenti;
- *L'avanzo di bilancio*, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto a spese correnti aumentate delle quote capitale di ammortamento di prestiti;
- *Le entrate derivanti da:* alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- *Le entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale* dello Stato, delle Regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- *L'avanzo di amministrazione* da utilizzare nelle forme previste dall'art. 187 del Tuel.

Nella categoria del finanziamento esterno ricadono invece:

Finanziamento esterno

- *I mutui*;
- *Le emissioni obbligazionarie*;
- *Le anticipazioni di cassa*;
- *Altre forme di ricorso al mercato finanziario* consentite dalla legge come, ad esempio, la project financing⁵.

Condizioni per il ricorso al credito

⁵ La *project financing* (finanza di progetto) consiste in una particolare tecnica di finanziamento di opere pubbliche nella quale gli imprenditori, che rispondono ad un bando di gara indetto dall'amministrazione pubblica per la costruzione di una determinata infrastruttura, mettono a punto un progetto avvalendosi della collaborazione di altri soggetti interessati all'iniziativa. Successivamente, i soggetti vincitori, ovvero coloro che offrono le garanzie più valide, costituiscono apposita società (project company) che si incarica di costruire l'infrastruttura raccogliendo fondi presso terzi finanziatori. Il rischio dell'iniziativa è a carico degli imprenditori che in cambio ricevono la concessione dell'impianto per un determinato periodo di tempo, ricavandone un margine di profitto oltre la recupero del capitale investito. Alla scadenza programmata la gestione viene assunta dall'ente pubblico.

Il ricorso agli strumenti di credito sopra elencati può essere effettuato solo qualora sussistono comprovate condizioni di stabilità finanziaria, nonché rispettando specifiche disposizioni in merito alla destinazione e all'ammontare delle somme così ottenute ed alle modalità di ammortamento delle stesse. Particolari prescrizioni sono poi richieste per la contrazione dei mutui, che si differenziano a seconda che si tratti di mutui contratti con la Cassa Depositi e Prestiti, con INPDAP, con l'istituto per il credito sportivo, oppure con istituti diversi da questi.

SEZIONE III

La rendicontazione dei risultati di gestione

Il rendiconto della gestione

All'inizio di ciascun esercizio finanziario, come descritto nei paragrafi che precedono, l'ente locale, con documenti di programmazione quali il bilancio di previsione, il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica stabilisce le linee gestionali da perseguire nel periodo considerato. Questi documenti non riportano solo dati finanziari, ma indicano anche gli obiettivi e le finalità che si intendono raggiungere, individuando le risorse necessarie.

Con la chiusura dell'esercizio finanziario l'Amministrazione dovrà quindi dare atto di quanto è stato effettivamente realizzato rispetto a quanto previsto e dimostrare quali e quante risorse sono state acquisite e spese, quali esigenze sono state soddisfatte e quali fini sono stati raggiunti.

La rappresentazione di tali risultati costituisce il rendiconto della gestione dell'esercizio ormai chiuso che, al pari degli atti di programmazione, riveste un ruolo fondamentale nell'ambito della vita amministrativa dell'ente locale.

Il rendiconto della gestione rappresenta, quindi, il documento contabile tramite il quale l'organo esecutivo illustra i risultati ottenuti ed i costi sopportati, durante la gestione dell'esercizio finanziario concluso, evidenziando il percorso compiuto rispetto alle linee programmatiche stabilite dal Consiglio in sede di bilancio di previsione.

Rendiconto

Il rendiconto della gestione si compone di tre documenti :

- **Il conto del bilancio**

- Il conto economico

- Il conto del patrimonio

Ai sensi dell'art. 227 del Tuel il rendiconto della gestione deve essere deliberato dal Consiglio, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui il documento si riferisce, e corredato dai seguenti documenti:

- *La relazione della Giunta al rendiconto della gestione*, che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti; evidenzia i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche; analizza, inoltre, gli scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.
- *La relazione del collegio dei revisori*, (di cui si dirà nel prossimo capitolo) che attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.
- *L'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza*.

**Allegati al
rendiconto**

L'intera attività di formazione e approvazione del rendiconto, può essere suddivisa in quattro fasi:

- 1) elaborazione dei documenti
- 2) controllo interno
- 3) approvazione
- 4) controllo esterno

**Fasi della
redazione del
rendiconto**

La prima fase consiste nella redazione, oltre che dei documenti, sopra elencati, che andranno a formare il rendiconto della gestione e di quelli che saranno allegati ad esso, di tutti quelli propedeutici alla formazione di questi ultimi.

**Elaborazione
dei documenti**

Il servizio finanziario, infatti, deve acquisire preventivamente, per gli opportuni raffronti e riallineamenti contabili, i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili interni. Sulla base delle risultanze contabili rilevabili da tali documenti e di quelle in suo possesso, il servizio finanziario predispone:

- la proposta di deliberazione consiliare di approvazione del conto del tesoriere, dei conti degli agenti contabili e del rendiconto della gestione;
- lo schema di rendiconto;
- la proposta di relazione illustrativa con la quale l'esecutivo esprime la valutazione sull'efficacia dell'azione condotta;
- l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;

- la delibera consiliare di riequilibrio del bilancio adottata ai sensi dell'art. 193 del Tuel.

Il controllo interno, seconda fase dell'attività di formazione del rendiconto, è esercitato dall'organo di revisione.

**Controllo
interno**

L'organo esecutivo, infatti, ricevuta la predetta documentazione da parte del servizio finanziario, la integra e la modifica in accordo alle decisioni adottate e la sottopone all'esame del collegio dei revisori, il quale, nei termini previsti dal regolamento di contabilità (non inferiore a 20 giorni – art. 239 Tuel), redige una relazione contenente l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione e, nel contempo, fa considerazioni e avanza proposte finalizzate al conseguimento di più elevati livelli di efficacia, efficienza ed economicità della gestione.

Il rendiconto, come già detto, è deliberato dall'organo consiliare (fase dell'approvazione), entro il 30 giugno dell'anno successivo, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione.

Approvazione

Il termine del 30 giugno per l'approvazione del rendiconto risulta un termine ordinatorio e non perentorio in quanto non è prevista alcuna sanzione immediata in caso di inadempienza, a differenza di quanto accade per il mancato rispetto del termine di approvazione del bilancio di previsione che comporta lo scioglimento del Consiglio ai sensi dell'art. 141 del Tuel. Tuttavia, anche se l'approvazione del rendiconto può essere ritardata di qualche giorno successivo al 30 giugno, è bene rispettare con attenzione i termini fissati per l'esatta formazione del procedimento amministrativo di produzione del documento stesso, posti dal legislatore a tutela della trasparenza dell'operato degli enti locali. Inoltre, collegati alla mancata deliberazione del rendiconto risultano altri effetti non immediati quali: l'impossibilità di contrarre nuovi mutui (art. 203 del Tuel), nonché l'impossibilità di approvazione del bilancio di previsione annuale dell'esercizio successivo, del quale il rendiconto costituisce un allegato obbligatorio (art. 172 del Tuel). Prima dell'inizio della sessione consiliare, in cui la proposta di rendiconto deve essere approvata entro un termine non inferiore a 20 giorni, lo schema di rendiconto, insieme a tutti gli allegati, viene messo a disposizione dei componenti dell'organo consiliare.

Infine, l'ultima fase, ovvero il controllo esterno, è di competenza della Corte dei conti.

**Controllo
esterno**

Infatti, per le Province, le Città metropolitane, i Comuni con popolazione superiore a 8000 abitanti e quelli i cui rendiconti si chiudano in disavanzo, ovvero rechino

l'indicazione di debiti fuori bilancio, il rendiconto è presentato alla sezione enti locali della Corte dei conti per il referto.

Delle fasi della rendicontazione appena esaminate, dei documenti prodotti in tali fasi, i quali verranno dettagliatamente ripresi nel prosieguo del testo, e dei soggetti coinvolti, si dà una schematizzazione nella tabella 2.4.

Tabella 2.4: Fasi della rendicontazione

FASE	SOGGETTO COMPETENTE	DOCUMENTI PRODOTTI
Elaborazione dei documenti	Tesoriere	- Conto del tesoriere
	Agenti contabili interni	- Conto degli agenti contabili interni
	Srvizio finanziario e responsabili dei servizi	- Elenco residui attivi e passivi
	Servizio finanziario	- Conto del bilancio con annesse tabelle parametriche - Prospetto di conciliazione - Conto economico - Conto del patrimonio
	Giunta	- Deliberazione schema di rendiconto - Relazione illustrativa
Controllo interno	Organo di revisione	- Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare - Relazione sullo schema di rendiconto
Approvazione	Consiglio	- Deliberazione rendiconto della gestione
Controllo esterno	Corte dei conti	- Referto

Il conto del bilancio

Il conto del bilancio dimostra dal punto di vista finanziario i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni e la sua struttura ricalca necessariamente quella del documento previsionale, evidenziando i seguenti elementi per ciascuna risorsa dell'entrata, per ciascun intervento della spesa e per ciascun capitolo dei servizi per conto terzi:

- a) Per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
- b) Per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare.

Esso si conclude quindi con la dimostrazione del risultato contabile di gestione e con il risultato contabile di amministrazione, in termini di avanzo, disavanzo o pareggio.

Il **risultato di gestione** è dato dalla differenza tra entrate accertate e spese impegnate nel corso dell'esercizio oggetto della rendicontazione.

Contenuti

Risultato di gestione e di amm.ne

Il **risultato di amministrazione** è dato dal fondo di cassa esistente alla data di chiusura dell'esercizio, aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Il risultato di gestione rappresenta quindi la gestione autorizzatoria di sola competenza, mentre il risultato di amministrazione deriva dalla gestione finanziaria in conto competenza ed in conto residui. In entrambi i casi, il loro ammontare è rilevato al momento dell'approvazione del rendiconto ed esprime un *avanzo* se presenta un segno positivo, un *disavanzo* se presenta un segno negativo ed un *pareggio* se risulta pari a zero.

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

Destinazione
del risultato di
amm.ne

1. *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;
2. *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;
3. *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.
4. *Fondi non vincolati*, che 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.

Per quanto riguarda la predisposizione del conto del bilancio, essa è investita dalle stesse fasi dell'attività di rendicontazione esposte nel paragrafo precedente, in base alle quali è possibile indicare il preciso iter formativo del conto del bilancio, con riguardo anche a precisi termini temporali:

Predisposizione
del documento

Entro il 28 febbraio dell'anno successivo il tesoriere consegna all'ente il conto della propria gestione, necessario per la determinazione delle entrate e delle uscite di cassa;

Il tesoriere, infatti, nel termine di due mesi dalla chiusura dell'esercizio finanziario deve rendere il conto della propria gestione all'ente locale, il quale lo trasmetterà poi alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto (art. 226 del Tuel). Il conto del tesoriere, contabilmente e giuridicamente distinto dal conto del bilancio, viene redatto secondo il modello ufficiale del Dpr 194/1996 e riguarda la pura gestione di cassa, vale a dire l'esecuzione degli ordini emessi dall'ente per l'acquisizione delle entrate e per l'erogazione delle spese, deve essere corredato, infatti, da tutti i documenti giustificativi (ordini di incasso, mandati di pagamento, matrici delle quietanze emesse, ecc.).

**Conto del
tesoriere**

Successivamente, ai fini della predisposizione dei documenti contabili, il servizio finanziario dell'ente, di concerto con i vari responsabili dei servizi, procede alla verifica dei residui attivi e passivi. La norma (art. 228 del Tuel) infatti prevede che, prima dell'inserimento nel conto del bilancio, l'ente provvede all'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui stessi, dunque alla verifica della loro giuridica esistenza ed esigibilità. L'art. 7 del D.L. 28 agosto 1995, n. 357, ha fissato il termine per il riaccertamento dei residui per la prima volta al 31 marzo 1996 e la Circ. 18 settembre 1995, n. F.L. 19/95, emanata dal Ministero dell'Interno, ha assegnato la competenza di tale primo provvedimento alla Giunta, specificando che per gli esercizi successivi al 1995 la competenza sarà dei responsabili dei servizi.

**Riaccertamento
dei residui**

La fase successiva riguarda l'elaborazione del conto del bilancio con la determinazione del risultato finale della gestione dell'esercizio di riferimento (avanzo o disavanzo di amministrazione). In tale fase occorre verificare la rispondenza dei valori riportati con i dati relativi al bilancio di previsione ed al conto del tesoriere e predisporre le tabelle allegate al conto del bilancio. Questa fase è di stretta competenza del servizio finanziario dell'ente, che però dovrà essere fornito dei dati necessari alla compilazione della tabella relativa ai parametri gestionali dalla struttura che si occupa di controllo di gestione o dai diretti responsabili dei servizi.

L'iter di formazione del conto del bilancio è sinteticamente illustrato nella successiva tabella 2.5.

Al conto del bilancio sono annesse due tabelle:

- 1) *la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;*
- 2) *la tabella dei parametri gestionali.*

Allegati

Tabella 2.5: Redazione del conto del bilancio		
TEMPI	SOGGETTO COMPETENTE	ATTIVITA' E DOCUMENTI PRODOTTI
Entro febbraio	Tesoriere	- Conto di cassa
Entro marzo/aprile	Srvizio finanziario e responsabili dei servizi	- Elenco residui attivi e passivi
Entro maggio	Servizio finanziario	- Conto del bilancio con annesse tabelle parametriche
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE		RISULTATO DI GESTIONE
(+) Fondo cassa finale (+) Residui attivi (-) Residui passivi (=) Risultato di amministrazione		(+) Accertamenti a competenza (-) Impegni a competenza (=) Risultato della gestione di competenza
EGUAGLIANZA TRA RISULTATI		
Risultato di amministrazione = Risultato della gestione di competenza + Risultato gestione residui (*)		

(*) Per gestione dei residui si intende il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente sommato algebricamente ai maggiori o minori residui riaccertati.

La tabella per la determinazione dei parametri di rilevazione delle condizioni di deficitarietà strutturale è formata da un insieme di indicatori che dovrebbero segnalare l'approssimarsi a situazioni finanziarie di squilibrio strutturale passibili di produrre, nel medio periodo, condizioni di dissesto tali da richiedere il conseguente intervento finanziario dello Stato.

La seconda tabella, costituita dai parametri gestionali con andamento triennale, si divide in tre diverse sezioni recanti rispettivamente:

- gli indicatori finanziari ed economici generali;
- gli indicatori dell'entrata;
- gli indicatori dei servizi.

Gli indicatori finanziari ed economici generali forniscono informazioni generali rispetto alla situazione finanziaria complessiva dell'ente e, nonostante la denominazione, non contengono elementi di natura economica, ma finanziaria e patrimoniale.

I dati richiesti per la determinazione degli indicatori vengono, infatti, estrapolati dal conto del bilancio e dal conto del patrimonio.

Nella tabella 2.6 vengono illustrati alcuni indicatori finanziari ed economici generali. La seconda parte della tabella espone dieci indicatori riferiti in modo specifico alle principali entrate tributarie dell'ente. In particolare, i tributi analizzati sono costituiti

dall'ICI, dalla TOSAP e dalla TARSU.

La terza parte della tabella prende in esame i vari servizi comunali sotto il profilo dell'efficacia e dell'efficienza. In particolare, per ogni servizio, vengono elaborati parametri di efficacia e di efficienza utilizzando dati specifici riferiti ad ogni servizio.

Tabella 2.6: *Alcuni degli indicatori finanziari ed economici generali*

Autonomia finanziaria:

$$\frac{Tit.I + Tit.III}{Tit.I + Tit.II + Tit.III} \times 100$$

Questo indicatore è costituito dal rapporto tra il totale degli accertamenti dei titoli I e III e il totale degli accertamenti di parte corrente; misura il peso percentuale delle entrate proprie del Comune rispetto al totale delle fonti di finanziamento delle spese di parte corrente. Maggiore è il grado di autonomia finanziaria, minore è la dipendenza dallo Stato o da altri enti pubblici.

Autonomia impositiva o tributaria:

$$\frac{Tit.I}{Tit.I + Tit.II + Tit.III} \times 100$$

Il presente indice è costituito dal rapporto tra il totale degli accertamenti del Titolo I e il totale degli accertamenti di parte corrente; misura il peso percentuale delle entrate tributarie del comune rispetto al totale delle fonti di finanziamento delle spese di parte corrente. Misura anche quanto contribuiscono i cittadini rispetto il totale delle entrate correnti.

Pressione tributaria comune:

$$\frac{Tit.I + Tit.II}{Popolazione} \times 100$$

Questo indicatore è costituito dal rapporto fra il totale degli accertamenti tributari e il numero degli abitanti del comune in esame; misura la media procapite (in Euro) del prelievo tributario a favore dell'ente locale.

Velocità riscossione entrate proprie:

$$\frac{Riscossione Tit.I + Tit.III}{Accertamenti Tit.I + Tit.III}$$

Tale indicatore consente di determinare quanto degli accertamenti di entrate proprie si è tradotto in riscossione (la differenza è costituita da residui attivi).

Coefficiente di rigidità della spesa corrente:

$$\frac{Spese Personale + Quota Ammortamento Mutui}{Totale Entrate Tit.I + Tit.II + Tit.III} \times 100$$

Questo indicatore è costituito dal rapporto tra il totale delle spese del personale, delle spese per rate mutui in estinzione e il totale delle spese correnti; misura il grado complessivo di rigidità della spesa corrente determinando la quota delle spese obbligatorie, fisse o non comprimibili.

I servizi comunali vengono suddivisi in tre diverse tipologie:

- servizi indispensabili;
- servizi a domanda individuale;
- servizi diversi.

**Classificazione
dei servizi per
la definizione
dei parametri**

Per quanto riguarda i parametri di efficacia dei servizi indispensabili, vengono utilizzati, in linea di massima, dati fisici relativi all'erogazione dei singoli servizi e che tendono a esprimere il grado di soddisfacimento della domanda di ogni servizio. I parametri di efficienza derivano, invece, dal rapporto tra il corso totale del servizio e la popolazione o altri elementi specifici del servizio.

**Servizi
indispensabili**

Per quanto riguarda i servizi a domanda individuale, i parametri di efficacia sono costruiti ponendo a confronto elementi specifici di ogni servizio atti a definirne, sommariamente, il livello quantitativo di erogazione come domanda soddisfatta rispetto alla domanda complessiva. Per i parametri di efficienza, invece, vengono posti in rapporto il costo totale e specifici elementi dei vari servizi che individuano il numero di utenti o altre variabili atte a dimensionare il servizio stesso. Per questa tipologia di servizi, oltre ai parametri di efficacia e di efficienza, la tabella prevede anche degli indicatori riferiti ai proventi.

**Servizi a
domanda
individuale**

La terza tipologia di servizi, infine, comprende la distribuzione del gas, dell'energia elettrica, il teleriscaldamento ed i trasporti pubblici. I parametri di efficacia, di efficienza e di provento sono costruiti con i medesimi valori già visti per i servizi a domanda individuale.

Servizi diversi

Inoltre, oltre a quelli previsti, ulteriori indicatori di efficacia e di efficienza possono, comunque, essere utilizzati da ciascun ente, anche in sede di controllo di gestione (vedi cap. III par. 3.2.2).

I dati derivanti dai parametri gestionali del triennio sono raggruppati a livello nazionale, rielaborati dal Ministero dell'Interno e pubblicati in Gazzetta Ufficiale. Sarà così possibile, per il singolo ente, ricavare informazioni sui costi sostenuti e sui ricavi conseguiti per ciascun servizio ed utilizzarli per eventuali confronti con enti aventi caratteristiche strutturali, organizzative e gestionali simili (cd. *Benchmarking*).

Conto economico e Prospetto di conciliazione

La rilevazione degli aspetti economici della gestione dell'ente locale risulta un'assoluta innovazione introdotta dal nuovo ordinamento finanziario e contabile di cui al Dlgs n. 77/1995 che, nell'intento di ispirare l'attività della pubblica amministrazione a criteri di efficacia, efficienza ed economicità, ha provveduto alla realizzazione di una serie di strumenti operativi necessari alla loro misurazione.

Contesto
normativo

La disciplina normativa del conto economico applicata agli enti locali risale comunque alla legge n. 142/1990, con la quale, per la prima volta il legislatore ha richiesto che i risultati di gestione fossero "rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio ed il conto del patrimonio", indicando così chiari riferimenti economici, finanziari e patrimoniali, recepiti in maniera compiuta nelle disposizioni previste prima dal Dlgs n. 77/1995, e trasportate poi nel Dlgs n. 267/2000, il Tuel. Con tale legge, quindi, è stato realizzato il collegamento tra la contabilità economica ed il conto del patrimonio, senza però fissare nessun elemento operativo che abbia indicato come introdurre la contabilità economica stessa. Infatti, in questo contesto legislativo, nonostante la su citata richiesta di rilevare mediante contabilità economica i risultati di gestione e di darne dimostrazione nel conto del bilancio e nel conto del patrimonio, gli enti non disponevano di alcun riferimento normativo (sia nei principi, sia nei modelli) da osservare per la redazione di tali documenti. Con il Dlgs n. 77/1995, sono stati invece finalmente introdotti, nell'ambito di un apposito capo dedicato alla rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione, diversi articoli relativi al conto economico, ai criteri di valutazione ed alla contabilità economico patrimoniale, riportati successivamente nel Dlgs n. 267/2000. Il legislatore ha comunque affrontato l'introduzione dell'innovazione delle regole contabili lasciando agli enti la massima libertà di impostazione delle procedure, libertà che si riscontra nell'art. 232 del Tuel, dal quale si evince che non esiste l'obbligo di adottare particolari procedimenti di rilevazione per la rilevazione dell'aspetto economico dei fatti di gestione, e da ciò si può considerare come l'obiettivo sia stato quello di aiutare l'ente locale a superare la vecchia concezione di una contabilità il cui unico fine era quello di agevolare una serie di adempimenti: ora il sistema contabile, strutturato a misura di ente, dovrà servire principalmente a soddisfare le esigenze conoscitive dell'ente stesso e, in subordine, a produrre i modelli richiesti dalla normativa, modelli che si attestano su

un livello di rappresentazione riassuntiva della gestione certamente minimale e tale da consentire una conoscenza per grandi aggregati dei conti del settore.

Lo strumento contabile che permette questo livello minimale di trasformazione delle rilevazioni finanziarie in rilevazioni economiche è costituito dal **prospetto di conciliazione**, previsto dall'art. 229 del Tuel, attraverso il quale, è possibile giungere alla predisposizione del conto del patrimonio e del conto economico senza la necessità di un vero e proprio sistema di contabilità analitica. Tale modo di operare consente, inoltre, di soddisfare l'obbligo di legge di redazione dei rendiconti economico-patrimoniali con un investimento minimo di risorse per l'ente.

Il prospetto di conciliazione, come già accennato infatti, apporta alle risultanze della gestione finanziaria le rettifiche e le integrazioni necessarie per determinare, a posteriori, la competenza economica dei valori finanziari accertati e impegnati, ovvero i dati della gestione di competenza; inoltre, riferendo i valori della gestione non corrente, (ratei, risconti, quote di ammortamento, accantonamenti per svalutazione crediti, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, ecc.) che tuttavia hanno rilevanza dal punto di vista economico-patrimoniale, al patrimonio, si quantifica l'impatto della stessa sul capitale netto.

Nel conto economico vengono quindi ridefiniti e riqualificati i concetti di accertamento e di impegno, attribuendo significato economico ai valori finanziari, esso, in una sorta di parallelismo con quanto previsto per le società commerciali dalla IV Direttiva comunitaria, è redatto in forma scalare: le singole voci di costo e di ricavo da contrapporre sono classificate per natura generando dei saldi con equivalente significato. Questi ultimi rappresentano dei risultati parziali della gestione e vengono evidenziati nella struttura del Conto economico, come si evince dalla tabella 2.7.

- Il risultato della gestione rappresenta il reddito o la perdita di esercizio derivante dall'attività caratteristica dell'ente, costituita da quella istituzionale e da quella riconducibile all'erogazione di servizi a domanda individuale;
- Il risultato della gestione operativa è ottenuto sommando al saldo precedente i costi e i ricavi sostenuti dall'ente per l'esercizio di attività esterne (gestione patrimoniale). Tale gestione mira ad ottenere redditi addizionali rispetto a quelli conseguiti con l'attività tipica dell'ente, ovvero gli utili realizzati dalle aziende speciali e partecipate e gli interessi percepiti sul capitale dato in dotazione;

**Prospetto di
conciliazione**

**Struttura e
contenuti
del conto
economico**

- Il risultato economico finale si ottiene sommando al risultato operativo quello della gestione finanziaria e quello della gestione straordinaria. Con la prima viene valorizzato il costo dei prestiti accesi (interessi sui mutui e sulle anticipazioni di cassa) a cui si contrappongono gli eventuali interessi attivi. Con la seconda invece, si tiene conto di quelle componenti di reddito derivanti da eventi casuali, imprevedibili e occasionali e, comunque, non correlate all'attività ordinaria dell'ente.

Anche per la procedura di predisposizione del conto economico occorre fare riferimento alle fasi di formazione e approvazione del rendiconto. Essa ricalca sostanzialmente l'attività di formazione del conto del bilancio, sia per quanto riguarda l'iter formativo sia i termini temporali. In particolare, dopo la predisposizione del conto del bilancio, il servizio finanziario può procedere con la redazione, tramite il prospetto di conciliazione qualora non si fosse in presenza di una contabilità di tipo economico-patrimoniale, del conto economico determinando così il risultato economico dell'esercizio.

**Predisposizione
del documento**

Tabella 2.7: Struttura del Conto Economico

	Importi parziali	Importi totali	Importi complessivi
A) Proventi della gestione			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi e quota annua ricavi pluriennali			
6) Proventi da concessioni di edificare			
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			
totale proventi della gestione A)			
B) Costi della gestione			
9) Personale			
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			
12) Prestazioni di servizi			
13) Godimento beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quote di ammortamento d'esercizio			
totale costi della gestione B)			
Risultato della gestione (A-B)			
C) Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate			
17) Utili			
18) Interessi su capitale di dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate			
totale (C) (17+18+19)			
Risultato della gestione operativa (A-B+/-C)			
D) Proventi ed oneri finanziari			
20) Interessi attivi			
21) Interessi passivi:			
- su mutui e prestiti			
- su obbligazioni			
- su anticipazioni			
- per altre cause			
totale (D) (20-21)			
E) proventi ed oneri straordinari			
<u>Proventi</u>			
22) Insussistenze del passivo			
23) Sopravvenienze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			
totale proventi (e.1) (22+23+24)			
<u>Oneri</u>			
25) Insussistenze dell'attivo			
26) Minusvalenze patrimoniali			
27) Sopravvenienze passive			
28) Accantonamento per svalutazione crediti			
29) Oneri straordinari			
totale oneri (e.2) (25+26+27+28+29)			
totale (E) (e.1-e.2)			
Risultato economico d'esercizio (A-B+/-C+/-D+/-E)			

Il conto del patrimonio

Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.

Gli elementi attivi e passivi del conto del patrimonio trovano corrispondenza nei valori espressi dall'**inventario** che, a norma dell'art. 230 del Tuel, devono essere aggiornati annualmente. Le rilevazioni inventariali costituiscono pertanto il riferimento base per le varie configurazioni patrimoniali necessarie al buon andamento della gestione dell'ente. Nelle aziende di erogazione, quali sono le Pubbliche Amministrazioni, la funzione degli inventari è quella di rilevare la natura e il valore dei beni dell'ente, oltre che per ragioni conoscitive anche allo scopo di predisporre i mezzi per la loro utilizzazione, conservazione e miglioramento, nonché per tutelare le ragioni dell'ente in ordine ai rapporti giuridici che, relativamente ai beni stessi, possono sorgere con soggetti terzi.

Inventario

Del patrimonio degli enti locali fanno parte: il complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, purché siano suscettibili di valutazione. Nei beni e nei rapporti di cui sopra vanno compresi sia quelli di natura finanziaria (crediti e debiti di finanziamento), sia quelli di carattere economico (fattori produttivi, crediti e debiti di funzionamento), di essi viene fornita, nel conto del patrimonio, la rappresentazione contabile e si determina il risultato finale differenziale che indica la consistenza netta del patrimonio.

Composizione
del patrimonio

Delle continue innovazioni legislative, di cui il conto del patrimonio è stato oggetto nel corso degli anni, è rimasto inalterato l'art. 84 del R.D. 3 marzo 1934, n. 383, che divide i beni comunali in *demaniali* e *patrimoniali*, i primi dei quali devono essere inclusi nel conto del patrimonio, ovviamente nel rispetto delle distinzioni contenute nel Codice Civile.

I beni demaniali sono inalienabili e imprescrittibili, non possono cioè essere né venduti né acquistati in proprietà da altre persone attraverso l'usucapione. Tali beni sono sottratti ad ogni possibilità di scambio e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguarda. Queste peculiari caratteristiche di beni di uso pubblico non consentivano in passato di utilizzare alcun parametro che potesse portare alla determinazione di un valore, che in genere è sinonimo della capacità di scambio di un bene.

Beni
demaniali

L'art. 72 del Dlgs n. 77 del 1995 (ora art. 230 del Tuel) ha invece stabilito un criterio di valutazione dei beni demaniali in base al quale questi ultimi vengono suddivisi in beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo (17 maggio 1995) e beni demaniali acquisiti successivamente a tale data. Per i primi la valutazione è pari all'ammontare del residuo debito dei mutui in estinzione per lo stesso titolo, mentre per i secondi il criterio di valutazione è il costo. I beni degli enti pubblici che invece non risultano demaniali costituiscono il loro patrimonio.

**Criteria di
valutazione**

In questo ambito esiste però un'importante differenziazione di disciplina tra i beni del patrimonio indisponibile e quelli del patrimonio disponibile. I primi sono elencati nel secondo e terzo comma dell'art. 826 Codice Civile e non differiscono sostanzialmente dai secondi se non per il fatto che essi sono destinati a soddisfare necessità correlate con la stessa attività degli enti pubblici. Il vincolo di destinazione cui sono sottoposti tali beni comporta la conseguenza che essi non possano essere distratti dall'uso pubblico loro assegnato se non per volontà della stessa Amministrazione e nelle forme stabilite dalla legge. Tale limitazione non sussiste per i beni del patrimonio disponibile i quali soggiacciono totalmente alle regole del diritto comune.

**Beni
patrimoniali**

Relativamente al criterio di valutazione di tali beni, sempre l'art. 230 del Tuel ha stabilito, oltre a quanto visto per i beni demaniali, i seguenti principi:

**Criteria di
valutazione**

- per i terreni occorre fare la distinzione tra quelli già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del Dlgs n. 77/1995 e quelli acquisiti successivamente; per questi ultimi il criterio inderogabile, e d'altronde civilisticamente corretto, è il costo, mentre per i primi occorre verificare se hanno o meno (o se sia possibile attribuire) la rendita catastale in quanto la rivalutazione di essa secondo le norme fiscali determinerà il valore dei beni, altrimenti la valutazione dovrà essere effettuata con le stesse modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente;
- per i fabbricati si applica il criterio della rendita rivalutata secondo le norme fiscali ovvero quello del costo a seconda del momento di acquisizione del bene, se, rispettivamente, prima o dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo in esame;
- i mobili sono valutati al costo;

- per i crediti si assume il valore nominale con l'indicazione a parte di quelli inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;
- i debiti sono valutati secondo il valore residuo;
- per le rimanenze, i ratei e i risconti si rinvia alle norme del codice civile.

Lo schema di stato patrimoniale degli enti locali, come si evince dalla tabella 2.8, è strutturato in due sezioni che accolgono, rispettivamente, le attività e le passività. Le prime sono classificate secondo il criterio della destinazione rispetto alle attività esercitate dagli enti locali:

- Immobilizzazioni
- Attivo circolante
- Ratei e risconti attivi

Le seconde, invece, sono ripartite in quattro classi seguendo la natura delle fonti di finanziamento:

- Patrimonio netto
- Conferimenti
- Debiti
- Ratei e risconti passivi

In corrispondenza di ogni conto (riga) si evidenziano le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio rispetto alla consistenza iniziale (colonna), distinguendo tra variazioni da conto finanziario e variazioni da altre cause. Quindi dalla differenza tra l'attivo e il passivo si determina il patrimonio netto finale che, confrontato con quello iniziale, fornisce per via sintetica il risultato di esercizio.

Inoltre, in calce ad entrambe le sezioni e fuori dalle attività e passività, vengono posti i conti d'ordine, i quali sono delle annotazioni di memoria che evidenziano elementi di particolare rilevanza della gestione dell'ente. Il totale dei conti d'ordine iscritti dopo l'attivo deve sempre coincidere con il totale dei corrispondenti conti posti dopo il passivo.


Tabella 2.8: Struttura del Conto del Patrimonio

CONTO DEL PATRIMONIO ATTIVO					
	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO	VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE	CONSISTENZA FINALE
A) IMMOBILIZZAZIONI					
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (reddito fondo di ammortamento in detrazione)					
Totale					
II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI					
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
2) Terreni (patrimonio indisponibile)					
3) Terreni (patrimonio disponibile)					
4) Fabbricati (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
5) Fabbricati (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
6) Macchinari, attrezzature e impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
9) Mobili e macchine d'ufficio (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
10) Universalità di beni (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
11) Universalità di beni (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)					
12) Diritti su beni di terzi					
13) Immobilizzazioni in corso					
Totale					
III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE					
1) Partecipazione in:					
a) Imprese controllate					
b) imprese collegate					
c) altre imprese					
2) Crediti verso:					
a) Imprese controllate					
b) imprese collegate					
c) altre imprese					
3) Titoli (Investimenti a medio e lungo termine)					
4) Crediti di dubbia esigibilità (detratto il fondo svalutazione crediti)					
5) Crediti per depositi cauzionali					
Totale					
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI					
B) ATTIVO CIRCOLANTE					
I) RIMANENZE					
Totale					
II) CREDITI					
1) Verso contribuenti					
2) Verso enti del sett. pubblico allargato					
a) Stato - corrente					
- capitale					
b) Regioni - corrente					
- capitale					
c) Altri - corrente					
- capitale					
3) Verso debitori diversi					

a) verso utenti di servizi pubblici b) verso utenti di beni patrimoniali c) verso altri - corrente - capitale d) da alienazioni patrimoniali e) per somme corrisposte c/terzi 4) Crediti per IVA 5) Per depositi a) banche b) Cassa Depositi e Prestiti					
Totale					
III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI 1) Titoli					
Totale					
IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE 1) Fondo di cassa 2) Depositi bancari					
Totale					
C) RATEI E RISCONTI <u>I) Ratei attivi</u> <u>II) Risconti attivi</u>					
Totale Ratei e Risconti					
TOTALE DELL'ATTIVO (A + B + C)					
CONTI D'ORDINE D) OPERE DA REALIZZARE E) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI F) BENI DI TERZI					
Totale Conti d'Ordine					

Struttura del Conto del Patrimonio (segue)

CONTO DEL PATRIMONIO PASSIVO					
	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO	VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE	CONSISTENZA FINALE
A) PATRIMONIO NETTO I) Netto patrimoniale II) Netto da beni demaniali					
Totale					
B) CONFERIMENTI I) Conferimenti in conto c/capitale II) Conferimenti da concessioni da edificare					
Totale					
C) DEBITI I) Debiti di finanziamento 1) per finanziamenti a breve termine 2) Per mutui e prestiti 3) per prestiti obbligazionari 4) per debiti pluriennali					

II) Debiti di funzionamento III) Debiti per IVA IV) Debiti per anticipazioni di cassa V) Debiti per somme anticipate VI) Debiti verso: 1) Imprese controllate 2) Imprese collegate 3) Altre (aziende speciali, consorzi, istituzioni) VII) Altri debiti					
Totale					
D) RATEI E RISCONTI					
I) Ratei passivi II) Risconti passivi					
Totale Ratei e Risconti					
TOTALE DEL PASSIVO (A + B + C + D)					
CONTI D'ORDINE					
E) IMPEGNI OPERE DA REALIZZARE F) CONFERIMENTI IN AZIENDE SPECIALI G) BENI DI TERZI					
Totale Conti d'Ordine					
Li <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: flex-end;"> <div style="text-align: center;"> <p>Il Segretario</p> <hr style="width: 20%; margin: 0 auto;"/>  <p>Timbro dell'Ente</p> </div> <div style="text-align: center;"> <p>Il legale rappresentante dell'ente</p> <hr style="width: 20%; margin: 0 auto;"/> </div> <div style="text-align: center;"> <p>Il responsabile del servizio finanziario</p> <hr style="width: 20%; margin: 0 auto;"/> </div> </div>					

Per quanto riguarda le procedure di predisposizione, anche qui, dopo la redazione del conto del bilancio, il servizio finanziario può redigere, tramite il prospetto di conciliazione ed i dati registrati negli inventari, il conto del patrimonio, determinando così anche il risultato patrimoniale. Con la disponibilità di questi documenti, riportanti il risultato della gestione sotto il triplice aspetto finanziario, economico e patrimoniale, risulta possibile predisporre la relazione della Giunta, integrata da considerazioni quali-quantitative sullo svolgimento dei servizi, da ricavare da apposite relazioni predisposte dai vari responsabili in ordine al raggiungimento degli obiettivi affidati loro dalla Giunta tramite il Piano esecutivo di gestione.

È ora così possibile procedere all'approvazione dello schema di rendiconto della gestione e della relazione illustrativa da parte dell'organo esecutivo, per la successiva presentazione al Consiglio.

**Predisposizione
del documento**

La relazione della Giunta al rendiconto dovrà contenere tutti i criteri adottati per la redazione del conto del patrimonio, in analogia a quanto dispone l'art. 2427 del Codice Civile in ordine ai contenuti della nota integrativa che accompagna il bilancio societario.

**Relazione
della Giunta**

Il conto del patrimonio, come già ricordato, costituisce parte integrante del rendiconto ai sensi dell'art. 227 del Tuel, assieme al conto del bilancio ed al conto economico. Pur essendo tre documenti distinti e deputati alla dimostrazione di tre risultati diversi, i riflessi che ciascun documento ha sugli altri sono evidenti e inevitabili proprio al fine di evidenziare lo stato di salute complessivo dell'ente.

**Integrazione
fra i documenti
componenti il
rendiconto**

Al fine della determinazione del risultato economico, infatti, occorrerà considerare alcuni valori propri del conto del patrimonio:

- proventi e oneri della gestione del patrimonio (ricavi, affitti e proventi relativi al loro utilizzo da parte di terzi, interessi e oneri finanziari);
- plusvalenze e minusvalenze da alienazione (quale valore differenziale tra ricavo delle vendite e valore residuo non ammortizzato);
- risconti e ratei attivi e passivi (la cui determinazione consente la corretta imputazione dei relativi costi e ricavi di competenza del periodo);
- variazioni delle rimanenze (il cui aumento o diminuzione rettifica, rispettivamente, in meno o in più i costi di esercizio);
- costi capitalizzati (ripartizione del relativo costo tra più esercizi);
- ammortamenti (di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati).

Per quanto riguarda in particolare gli ammortamenti poi, il legislatore, ha evitato particolari complicazioni procedurali individuando sei categorie di beni per i quali procedere al calcolo degli ammortamenti annuali in base a sole 4 aliquote o coefficienti.

Ammortamenti

L'art. 229 del Tuel elenca infatti le seguenti sei categorie corredate dal coefficiente di ammortamento:

- a) edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria, al 3%;
- b) strade, ponti e altri beni demaniali, al 2%;
- c) macchinari, apparecchi, attrezzature, impianti e altri beni mobili, al 15%;
- d) attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%;
- e) automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli, al 20%;
- f) altri beni al 20%.

Un'ultima considerazione infine riguarda la modulistica ufficiale inizialmente prevista dal regolamento, la quale, come si evince dalla struttura del conto del patrimonio, mutua, sostanzialmente, gli schemi previsti dal Dlgs 9 aprile 1991, n. 127, in materia di bilanci societari; le modifiche rispetto alle singole voci civilistiche rispondono alla necessità di adattamento alla realtà gestionale dell'ente locale.

Nel corso del 2002, tuttavia, l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali ha concluso il lavoro di esame e modifica dei modelli approvati ed ha introdotto un importante principio in base al quale tali modelli non devono essere considerati rigidi, ma possono e devono essere adeguati ed integrati per rispecchiare specifiche esigenze.