

***Ordinamento finanziario e contabile dei comuni
della Regione Autonoma Trentino – Alto Adige***

*Commento al testo coordinato
delle disposizioni legislative e regolamentari*

A cura del Gruppo di Lavoro:

**Rappresentanza Unitaria dei Comuni
Servizio Finanza Locale
Provincia Autonoma di Trento
Ripartizione IV Enti Locali e Servizi Elettorali
Regione autonoma T.A.A.**

A cura del Gruppo di Lavoro in materia di Nuovo Ordinamento finanziario e contabile:

dott.ssa Marta Sansoni, dott.ssa Giovanna Bertamini, dott. Giampaolo Bon, rag. Maria Grazia Bressan, rag. Tiziano Fait, dott.ssa Elisabetta Demattè, rag. Milena Ianeselli, dott. Fiorenzo Malpaga, dott.ssa Ivana Menapace, dott.ssa Sabrina Redolfi, rag. Roberto Tonezzer, rag. Ruggero Trentin, dott.ssa Loretta Zanon.

Hanno collaborato alla redazione del presente commento al testo coordinato:

dott.ssa Franca Debiasi e rag. Miriam Perini.

SOMMARIO

TITOLO I DISPOSIZIONI GENERALI	5
<i>Articolo 1 – Finalità.....</i>	<i>5</i>
<i>Articolo 2 - Fonti</i>	<i>6</i>
<i>Articolo 3 – Potestà regolamentare</i>	<i>7</i>
<i>Articolo 4 – Organizzazione del servizio finanziario.....</i>	<i>13</i>
<i>Articolo 5 – Gestione associata del servizio finanziario.....</i>	<i>15</i>
TITOLO II BILANCI E PROGRAMMAZIONE.....	16
<i>Articolo 6 – Principi del bilancio</i>	<i>16</i>
<i>Articolo 7 – Caratteristiche del bilancio</i>	<i>18</i>
<i>Articolo 8 – Struttura del bilancio</i>	<i>18</i>
<i>Articolo 9 – Servizi per conto terzi</i>	<i>23</i>
<i>Articolo 10 – Fondo di riserva.....</i>	<i>23</i>
<i>Articolo 11 – Ammortamento dei beni.....</i>	<i>24</i>
<i>Articolo 12 – Piano esecutivo di gestione.....</i>	<i>24</i>
<i>Articolo 13 – Predisposizione del bilancio e dei suoi allegati.....</i>	<i>28</i>
<i>Articolo 14 – Termine di approvazione del bilancio.....</i>	<i>29</i>
<i>Articolo 15 – Allegati al bilancio di previsione annuale</i>	<i>29</i>
<i>Articolo 16 – Esercizio provvisorio e gestione provvisoria.....</i>	<i>30</i>
<i>Articolo 17 – Variazioni al bilancio di previsione annuale e pluriennale</i>	<i>31</i>
<i>Articolo 18 - Relazione previsionale e programmatica</i>	<i>32</i>
<i>Articolo 19 - Bilancio pluriennale</i>	<i>35</i>
<i>Articolo 20 - Programmazione degli investimenti</i>	<i>37</i>
TITOLO III GESTIONE DEL BILANCIO	39
<i>Premessa.....</i>	<i>39</i>
<i>Articolo 22 – Fasi dell’entrata</i>	<i>39</i>
<i>Articolo 23 – Accertamento</i>	<i>39</i>
<i>Articolo 24 – Riscossione.....</i>	<i>41</i>
<i>Articolo 25 – Versamento</i>	<i>42</i>
<i>Articolo 26 – Fasi della spesa</i>	<i>42</i>
<i>Articolo 27 – Impegno di spesa</i>	<i>42</i>
<i>Articolo 28 – Liquidazione.....</i>	<i>45</i>
<i>Articolo 29 - Ordinazione e pagamento.....</i>	<i>47</i>
<i>Articolo 30 - Avanzo di amministrazione.....</i>	<i>47</i>
<i>Articolo 31 - Destinazione dell’avanzo di amministrazione</i>	<i>50</i>
<i>Articolo 32 – Disavanzo di amministrazione.....</i>	<i>50</i>
<i>Articolo 33 – Residui attivi</i>	<i>51</i>
<i>Articolo 34 – Residui passivi</i>	<i>51</i>
<i>Articolo 35 – Regole per l’assunzione di impegni e per l’effettuazione di spese.....</i>	<i>52</i>
<i>Articolo 36 – Salvaguardia degli equilibri di bilancio</i>	<i>53</i>
<i>Articolo 37 – Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio.....</i>	<i>54</i>
<i>Articolo 38 – Controllo di gestione.....</i>	<i>55</i>
<i>Articolo 39 – Utilizzo di entrate a specifica destinazione.....</i>	<i>57</i>
TITOLO IV SERVIZIO DI TESORERIA.....	59
<i>Articolo 40 – Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria</i>	<i>59</i>
<i>Articolo 41 – Oggetto del servizio di tesoreria.....</i>	<i>59</i>
<i>Articolo 42 – Affidamento del servizio di tesoreria</i>	<i>60</i>
<i>Articolo 44 – Responsabilità del tesoriere e degli agenti contabili.....</i>	<i>60</i>
<i>Articolo 45 – Attività connesse al pagamento delle spese</i>	<i>61</i>
<i>Articolo 46 – Gestione informatizzata del servizio di tesoreria.....</i>	<i>61</i>
<i>Articolo 47 – Gestione di titoli e valori</i>	<i>62</i>
<i>Articolo 48 – Obblighi del tesoriere</i>	<i>62</i>
<i>Articolo 49 – Conto del tesoriere.....</i>	<i>62</i>
<i>Articolo 50 – Allegati al conto del tesoriere.....</i>	<i>62</i>

<i>Articolo 51 – Tesoreria unica</i>	63
TITOLO V RILEVAZIONE E DIMOSTRAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE	64
<i>Articolo 52 - Rendiconto della gestione</i>	64
<i>Articolo 53 - Conto del bilancio</i>	65
<i>Articolo 54 - Conto economico</i>	67
<i>Articolo 55 – Coefficienti di ammortamento</i>	71
<i>Articolo 56 - Prospetto di conciliazione</i>	71
<i>Articolo 57 - Conto del patrimonio</i>	74
<i>Articolo 58 - Conto consolidato</i>	78
<i>Articolo 59 - Inventario</i>	78
<i>Articolo 60 - Relazione al rendiconto della gestione</i>	81
<i>Articolo 61 - Conto degli agenti contabili interni</i>	81
<i>Articolo 62 - Contabilità economica</i>	82
TITOLO VI REVISIONE ECONOMICO – FINANZIARIA	84
<i>Articolo 63 - Organo di revisione economico – finanziario</i>	84
<i>Articolo 64 - Durata dell'incarico</i>	84
<i>Articolo 65 - Cause di cessazione dell'incarico</i>	84
<i>Articolo 66 - Incompatibilità e ineleggibilità</i>	85
<i>Articolo 67 - Funzionamento dell'organo di revisione</i>	85
<i>Articolo 68 - Limiti agli affidamenti degli incarichi</i>	85
<i>Articolo 69 - Funzioni</i>	86
<i>Articolo 70 - Responsabilità</i>	87
<i>Articolo 71 - Compenso ai revisori</i>	87
<i>Articolo 72 – Norma di rinvio</i>	87
<i>Articolo 73 – Deroghe</i>	87

TITOLO I

DISPOSIZIONI GENERALI

Articolo 1 – Finalità

- ✓ Una lettura superficiale del primo comma dell'articolo 1 potrebbe indurre l'interprete un errore di prospettiva, circa l'esigenza di armonizzare i principi stabiliti dall'articolo 4 comma 2 della legge 23.10.1992 n. 421 con quelli previsti dalla legge regionale 4.1.1993 n. 1. Il senso dell'espressione non può che essere speculare alla formulazione letterale, rovesciandone i termini, dal momento che già a livello nazionale i principi sommariamente prefigurati dalla legge 8.6.1990 n. 142 sono stati riaffermati nell'articolo 4 della L. 421/1992 come fondamento e limite della nuova disciplina che il governo è autorizzato a emanare per il riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.
- ✓ L'evoluzione nazionale dell'ordinamento contabile dei comuni è stata riprodotta in termini sostanzialmente analoghi nella realtà regionale. Le differenze rispetto alla normativa nazionale sono dovute per lo più allo "sfasamento" temporale delle norme regionali rispetto a quelle nazionali. Così, se tra i principi posti in tema di contabilità dalla L. 142 e i criteri stabiliti dalla L. 421/1992 non sussiste un rapporto di conflittualità ma una sostanziale continuità secondo la linea evolutiva anticipata dalla stessa L. 142/1990, analogo è il rapporto tra la L.R. 1/1993 e la L. 421/1992. Non vi è contrasto tra le discipline, né l'esigenza di armonizzare la normativa anteriore a quella successiva. La *ratio* della L. 421/1992 va invece ricercata nell'esigenza di imprimere efficacia ai principi già affermati nella L. 142 e riproposti in ambito locale dalla L.R. 1/1993.
- ✓ Sia la L. 142/1990 che la L.R. 1/1993, riconoscendo la natura aziendale degli enti locali, hanno infatti introdotto modalità di gestione delle risorse pubbliche e modelli organizzativi prima estranei all'ordinamento degli enti pubblici. I principi dettati dalle stesse, di seguito sinteticamente descritti, si pongono come riferimento indispensabile nello sviluppo normativo successivo, che sulla base di quei principi ha ridisciplinato organicamente l'intero sistema contabile degli enti locali.

Principio di efficienza, efficacia ed economicità nell'attività di gestione. Nella L.R. 1/1993 il principio è affermato nell'articolo 31, che impone l'obbligo di valutare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa sia in sede di programmazione che di verifica dell'attività svolta. La disciplina relativa agli uffici e al personale (Capo IV) impone inoltre l'obbligo di rispettare criteri di autonomia, funzionalità ed economicità nell'organizzazione degli uffici e dei servizi e attribuisce ai dirigenti la responsabilità, in relazione agli obiettivi dell'ente, dell'efficienza della gestione in relazione alle attribuzioni conferite e alle risorse assegnate.

Principio di corretta rilevazione e contabilizzazione. Il principio è espresso dall'articolo 31 della L.R. 1/1993, che indica i criteri da osservare nella redazione del bilancio annuale di previsione. La stessa disposizione impone la rilevazione dei risultati di gestione mediante l'utilizzo della contabilità economica e prevede l'obbligo per la giunta comunale di esprimere, nella relazione allegata al conto consuntivo, le valutazioni di efficacia dell'azione condotte sulla base dei risultati conseguiti in rapporto agli obiettivi programmati.

Principio del controllo. L'articolo 35 LR 1/1993 prevede l'istituto della revisione contabile affidata ad un organo composto da esperti esterni all'amministrazione.

All'organo è affidato il compito non solo di verificare la regolarità contabile e finanziaria della gestione, ma di esprimere rilievi e proposte tendenti a consentire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione. La disposizione specifica che il perseguimento di questo principio può avvenire anche tramite la creazione di nuove forme di controllo economico interno.

Ad eccezione della revisione contabile affidata ad un organo tecnico, che è divenuta operativa con l'entrata in vigore della L.R. 1/1993, l'applicazione degli altri principi sinteticamente descritti è stata sospesa poiché presupponeva una più adeguata disciplina degli istituti contabili attuativi degli stessi. Sia il legislatore nazionale sia quello regionale, rispettivamente agli articoli 55 L. 142/1990 e 60 L.R. 1/1993, hanno conseguentemente rinviato la definizione organica dell'ordinamento finanziario e contabile a norme successive e allo stesso tempo consentito la ultrattività delle disposizioni previgenti fino a quando non si fosse provveduto al previsto riordino.

Sulla base dei principi previsti dalla L. 421/1992, l'ordinamento contabile dei comuni è stato ridisciplinato a livello nazionale dal decreto legislativo 25.2.1995 n. 77 e nella nostra regione dall'articolo 17 della legge regionale 23.10.1998 n. 10.

Infine, con riguardo al comma 2 dell'articolo 1, appare opportuno precisare che il nuovo ordinamento finanziario e contabile non si limita a introdurre i principi contabili relativi all'attività di programmazione, previsione, gestione, rendicontazione, investimento e revisione. Molte sono in realtà le disposizioni che dettano una disciplina di dettaglio degli istituti contabili così da assicurare l'uniformità applicativa necessaria per consentire il confronto dei risultati e l'attività di consolidamento dei conti pubblici.

Articolo 2 - Fonti

- ✓ L'eterogeneità delle disposizioni che concorrono a costituire il testo coordinato che si commenta richiede una descrizione sintetica delle fonti vigenti in materia di ordinamento contabile nei comuni del Trentino – Alto Adige:
 1. L'ordinamento finanziario e contabile dei comuni della Regione è stato riordinato dall'articolo 17 della legge regionale 23.10.1998 n. 10 e dal regolamento regionale di attuazione approvato con DPGR 27.10.1999 n. 8/L.
 2. Le disposizioni in materia contabile contenute nella L.R. 10/1998 sono state successivamente riunite e coordinate dal DPGR 28.5.1999 n. 4/L (che approva il Testo unico delle leggi regionali sull'ordinamento contabile e finanziario) con le norme previste dal Capo VII della L.R. 1/1993 come modificate dalla legge regionale 30.11.1994 n. 3.
 3. Il testo coordinato che si commenta riunisce in forma non ufficiale tutte le disposizioni regionali, sia di origine legislativa che regolamentare, vigenti in materia. Si precisa che sono confluite nel testo coordinato anche le norme previste dal regolamento per la definizione dei tempi di attuazione del nuovo sistema di contabilità, approvato con DPGR 28.12.1999 n. 10/L.
 4. Il rinvio alla legge regionale 1/1993 contenuto nell'articolo 2 del testo coordinato riguarda le disposizioni, connesse con l'ordinamento contabile, che, non essendo incluse nel capo VII della legge, non sono confluite nel testo unico.

Articolo 3 – Potestà regolamentare

- ✓ Il sistema contabile è disciplinato solo parzialmente dalle disposizioni legislative e regolamentari regionali. Parte della materia è infatti riservata alla potestà regolamentare degli enti locali, che in alcuni casi è prevista come necessario completamento del sistema contabile e per particolari istituti può spingersi fino ad introdurre una disciplina derogatoria delle norme regionali. Sotto quest'ultimo profilo, il regolamento di contabilità si configura come atto normativo "autorizzato", nel senso che il legislatore consente a una fonte di grado inferiore di modificare la preesistente normazione di livello legislativo.

Le norme contenute nel regolamento di contabilità non sono quindi espressione di un potere regolamentare omogeneo. Il principio della materia è formulato nel comma 1 dell'articolo 3, che attribuisce in via generale ai comuni il potere di introdurre norme sulla contabilità adeguate alle caratteristiche della propria struttura organizzativa. La formulazione letterale dell'articolo definisce la potestà regolamentare dei comuni come applicativa dei principi posti dalla legge e dal regolamento regionale, ma, dal momento che tali fonti introducono in realtà una disciplina contabile di dettaglio, la **potestà regolamentare** rimessa ai comuni deve essere piuttosto considerata come **complementare** nelle materie già regolate dalle norme regionali e **generale** per gli altri aspetti. Il grado di autonomia dei comuni deve essere pertanto valutato sia con riferimento alla possibilità di introdurre nuovi istituti contabili, sia relativamente alla facoltà di modificare istituti che trovano una puntuale disciplina nelle fonti regionali.

- ✓ Sotto il primo profilo si può osservare che l'equilibrio tra esigenze di omogeneità e tutela dell'autonomia comunale è stato raggiunto attraverso una sorta di astensione della legge su alcuni istituti, bilanciata **dall'obbligo per i comuni di integrare la disciplina**. Come risulta dalla **tabella 1** di seguito riportata, il legislatore regionale non si è limitato ad affidare ai comuni gli aspetti di dettaglio della disciplina, ma ha rinunciato a intervenire direttamente sugli istituti destinati ad avere conseguenze rilevanti per l'organizzazione comunale. Di autonomia regolamentare piena per i comuni si può quindi parlare solo per quella parte della materia (marginale) che non è disciplinata dalla legge e dal regolamento regionale (**tabella 2**).
- ✓ Il problema della **derogabilità delle norme regionali** va risolto coerentemente con questa impostazione. Escluso che l'articolo 3 comma 1 autorizzi i regolamenti comunali a sostituire una propria disciplina a quella di legge, dal momento che non vi sono nella legge e nel regolamento regionale dei criteri che consentano di separare i principi (vincolanti) dalle norme di dettaglio (dispositive), i casi in cui è ammessa la deroga della normativa di rango superiore sono soltanto quelli espressamente previsti (**tabella 3**). Dal potere di deroga va distinta la più limitata facoltà di sostituire con il regolamento di contabilità la disciplina legislativa o regolamentare con un'altra disciplina parimenti prevista dalla legge o dal regolamento regionale (**tabella 4**).

Tabella 1: Contenuto obbligatorio del regolamento di contabilità

Articoli del testo coordinato	Istituti obbligatoriamente disciplinati dal regolamento di contabilità
Articolo 3 comma 2	Competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione che hanno carattere finanziario e contabile
Articolo 3 comma 3	a) Competenze del responsabile del servizio finanziario; b) Modalità con le quali viene reso il parere di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria; c) Modalità di adozione degli atti di impegno da parte dei responsabili dei servizi; d) Segnalazioni dei fatti e delle situazioni che possono pregiudicare gli equilibri di bilancio; e) Servizio di economato
Articolo 4 comma 1	Organizzazione del servizio finanziario
Articolo 10	Ammontare del fondo di riserva
Articolo 12 comma 10	Procedura per la presentazione delle proposte del responsabile del servizio di variazione del piano esecutivo di gestione
Articolo 13 comma 2	Termini e modalità per la presentazione della proposta di bilancio al consiglio, per l'invio all'organo di revisione degli schemi di bilancio e di variazione e per l'acquisizione del relativo parere
Articolo 18 comma 2	Ipotesi di inammissibilità e improcedibilità dei provvedimenti deliberativi non coerenti con la relazione previsionale e programmatica
Articolo 23 comma 4	Termini e modalità per la trasmissione al responsabile del servizio finanziario dei titoli di accertamento delle entrate (*)
Articolo 24 comma 2	Contenuto dell'ordinativo di incasso (*)
Articolo 25 comma 1	Procedure per il versamento al tesoriere delle somme riscosse dagli incaricati interni
Articolo 27 comma 3	Modalità per la prenotazione degli impegni provvisori relativi a procedure in via di espletamento
Articolo 29 comma 2	Contenuto, modalità di emissione, di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere dei mandati di pagamento
Articolo 35 comma 4	Modalità di gestione delle spese a calcolo
Articolo 36 comma 2	Periodicità con cui la giunta relaziona al consiglio sullo stato di

	attuazione dei programmi
Articolo 38 commi 1 e 2	Principi e modalità del controllo di gestione
Articolo 42 comma 1	Procedure di evidenza pubblica per l'affidamento del servizio di tesoreria
Articolo 47 comma 3	Procedure per il prelievo e la restituzione delle somme depositate da terzi per spese contrattuali, d'asta e cauzionali
Articolo 49	Termine per la presentazione del conto del tesoriere relativo alla gestione di cassa
Articolo 55 comma 1 lettera f	Definizione della percentuale per l'ammortamento degli altri beni
Articolo 59	Definizione delle categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della loro natura di beni di facile consumo e di modico valore
Articolo 61 comma 1	Termini entro cui l'economo, il consegnatario di beni, il tesoriere e gli altri agenti contabili rendono il conto della propria gestione
Articolo 62	Sistema di contabilità ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione
Articolo 65	Periodo di assenza del revisore che determina la cessazione del suo incarico (*)
Articolo 69 comma 1	a) rapporti di collaborazione dell'organo di revisione con il consiglio comunale d) termine per la presentazione della relazione del revisore sulla proposta di deliberazione e sullo schema di rendiconto della gestione

(*) Per questi istituti l'obbligo di prevedere una disciplina complementare è alternativo alla facoltà di introdurre una normativa regolamentare derogatoria di quella stabilita dal testo coordinato.

Tabella 2: Contenuto facoltativo del regolamento di contabilità *

Articoli del testo coordinato	Istituti che l'ente ha facoltà di disciplinare con il regolamento di contabilità
Articolo 53 comma 6	Individuazione di ulteriori parametri gestionali di efficacia ed efficienza
Articolo 54 comma 7	Compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o centri di costo
Articolo 58	Compilazione di un conto consolidato per tutte le attività e passività interne ed esterne; compilazione di conti patrimoniali di inizio e fino mandato per gli amministratori
Articolo 69 comma 2	Partecipazione dell'organo di revisione alle sedute della giunta

(*) La tabella si limita ad indicare i casi in cui, nel testo coordinato, è espressamente riconosciuta un'autonomia regolamentare "piena". In realtà il potere dei comuni di introdurre nuovi istituti o procedure contabili è più ampio e riguarda, come chiarito nel commento all'articolo 3, la parte dell'ordinamento contabile che non è disciplinata dalle fonti regionali.

Tabella 3: Disposizioni del testo coordinato derogabili dal regolamento di contabilità

Articoli del testo coordinato	Istituti che l'ente ha facoltà di disciplinare Con disposizioni derogatorie della normativa regionale
Articolo 23 commi 2, 3 e 4	Accertamento delle entrate (titoli, termine per l'ultimazione del procedimento, adempimenti del responsabile del procedimento che accerta l'entrata)
Articolo 24 commi 1 e 2	Riscossione (definizione, procedimento)
Articolo 28	fase di liquidazione della spesa
Articolo 29 comma 3	Pagamenti del tesoriere in assenza di mandato
Articolo 45 commi 3, 5, 6 e 7	Estinzione dei mandati di pagamento
Articolo 46	Gestione informatizzata del servizio di tesoreria
Articolo 48	Obblighi del tesoriere
Articolo 63	Organo di revisione economico-finanziaria
Articolo 64	Durata dell'incarico dei revisori
Articolo 65	Cause di cessazione dall'incarico di revisore
Articolo 67	Funzionamento dell'organo di revisione

Tabella 4: Disposizioni del testo coordinato derogabili dal regolamento di contabilità con un'altra disciplina prestabilita dalla legge o dal regolamento regionale di attuazione

Articoli del testo coordinato	Opzioni normative che l'ente ha facoltà di esercitare con il regolamento di contabilità
Articolo 12 commi 7 e 9	Competenza del responsabile del servizio ad adottare le variazioni al p.e.g. relative a capitoli dello stesso centro di costo previsti nell'ambito dell'intervento (in alternativa alla competenza della giunta comunale)
Articolo 30 commi 3 e 5	Disponibilità dell'avanzo di amministrazione con l'approvazione, da parte dell'organo esecutivo, del verbale di chiusura dell'ultimo esercizio chiuso (in alternativa alla disposizione del testo coordinato che collega la disponibilità dell'avanzo all'approvazione del conto consuntivo)
Articolo 37 comma 1	Periodicità con cui il comune riconosce i debiti fuori bilancio (in alternativa alla deliberazione prevista dall'articolo 36)
Articolo 57 commi 1, 2, 3, 4 e 6	Applicazione di criteri di valutazione specifici per i beni mobili acquisiti da oltre un quinquennio e per i beni immobili demaniali e patrimoniali già acquisiti alla data di entrata in vigore della LR 10/1998 da utilizzare, in fase di prima applicazione, per il completamento degli inventari e la ricostruzione degli stati patrimoniali (in alternativa ai criteri di valutazione del costo e del debito residuo)

- ✓ Alla potestà regolamentare è riservata in particolare la disciplina relativa all'**organizzazione dell'attività dell'ente**. In questo ambito, il rinvio alla normativa del regolamento di contabilità riguarda la definizione delle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione di carattere finanziario e contabile. Il principio regolatore della materia è rappresentato dalla separazione tra i poteri di indirizzo e controllo, che spettano agli organi elettivi, e le funzioni di gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, che sono affidate agli organi burocratici. Questo criterio di ripartizione della competenza tra gli organi comunali risulta chiaramente introdotto dall'articolo 22 della L.R. 1/1993, che attribuisce ai dirigenti la direzione delle strutture organizzative secondo i criteri e le norme dettate dalle leggi, dallo statuto e dai regolamenti che si uniformano al principio della distinzione tra compiti e responsabilità di indirizzo e controllo, spettanti agli organi elettivi e di gestione amministrativa, spettanti ai dirigenti. La più recente disciplina regionale riafferma con maggiore incisività il principio. In particolare, l'articolo 36 comma 1 del D.P.G.R. 19.1.1999 n. 3/L (Testo unico delle leggi regionali sull'ordinamento del personale nei comuni della regione Trentino-Alto Adige) affida ai dirigenti l'intera gestione finanziaria, tecnica e amministrativa del comune in applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 22 L.R. 1/1993. I successivi commi 2, 3 e 4 dell'articolo 36 precisano che l'ambito di competenza dei dirigenti e dei funzionari

direttivi richiede una preliminare definizione negli statuti e nei regolamenti e una delibera della giunta comunale. Il legislatore regionale non ha seguito la tecnica utilizzata nell'art. 51 commi 3 e 3 bis L. 8.6.1990 n. 142, che contiene un'elencazione dettagliata delle competenze attribuite ai dirigenti e ai funzionari direttivi. Manca inoltre nella legge regionale una disposizione di chiusura come quella contenuta nell'art. 45 comma 1 D.Lgs. 31.3.1998 n. 80, che interviene in via generale sulle norme relative all'adozione degli atti di gestione e dei provvedimenti con rilevanza esterna sostituendo la competenza degli organi politici con quella dei dirigenti. Il Ministero dell'Interno, sia pure dopo iniziali esitazioni (v. nota n. 15900/859/1 bis 6.3 dd. 13.7.1998), ha ritenuto che, attraverso questa norma, sia stato completato il nuovo assetto dei poteri all'interno degli enti locali con il definitivo trasferimento ai dirigenti dei compiti di gestione e la conseguente impossibilità per gli organi politici di interferire in questo ambito (v. circolare n. 4/1998 dd. 10.10.1998).

- ✓ La normativa regionale impone di operare una serie di distinzioni. Innanzitutto occorre precisare che la stessa L.R. 10/1998 attribuisce ai dirigenti, ai direttori e al segretario in via diretta importanti compiti gestionali. Come è stato evidenziato nella circolare regionale n. 4/EL/1998/Ord.Com., si tratta in particolare di poteri che riguardano l'organizzazione interna delle strutture e le diverse manifestazioni del potere direttivo per la gestione del personale. Questi compiti sono quindi di esclusiva pertinenza degli organi burocratici a partire dall'entrata in vigore della legge regionale, senza alcuna necessità per il comune di adottare atti di trasferimento. Per quanto riguarda la generalità degli atti di gestione, anche se a rilevanza esterna o comportanti spese, la L.R. 10/1998 ha introdotto chiaramente il principio della competenza degli organi burocratici. Come è stato sottolineato nella circolare regionale sopra citata (pag. 90 - 91) la procedura di individuazione degli atti affidati al segretario comunale, ai dirigenti e ai funzionari direttivi non ha la funzione di consentire agli organi politici di ripartire la materia trattenendo presso di sé una parte delle competenze, bensì soltanto quella di assegnare alle singole strutture, con adeguato grado di certezza, i rispettivi compiti. I tempi per l'adozione dei provvedimenti di individuazione degli atti sono rimessi ai singoli enti e, per quanto possibile in relazione alla complessità delle varie materie, dovevano essere ragionevolmente brevi. Per quanto riguarda i poteri di spesa, la riforma sarà completata con l'adeguamento del regolamento comunale di contabilità ai principi introdotti dall'articolo 17 della L.R. 10/1998, che chiarirà il meccanismo di imputazione a bilancio delle spese disposte dai dirigenti e dai funzionari direttivi, e in particolare con l'adozione del nuovo modello di contabilità e l'individuazione dei centri di responsabilità gestionale. La potestà regolamentare attribuita ai comuni dall'articolo 3 del testo coordinato non può essere esercitata per delineare un assetto organizzativo non coerente con la distinzione delle funzioni tra gli organi imposta dalla disciplina regionale. Le norme del regolamento di contabilità relative alle funzioni degli organi comunali devono uniformarsi a questo fondamentale criterio regolatore della competenza che può essere descritto sinteticamente nel modo seguente:

organi di governo: Indirizzo politico- amministrativo

Definizione di obiettivi e di programmi

Controllo dei risultati

organi burocratici: Adozione di atti e provvedimenti amministrativi

Gestione finanziaria, tecnica e amministrativa

Organizzazione delle risorse umane e strumentali

- ✓ L'articolo 36 comma 1 del D.P.G.R. 3/L/1999 annovera tra le attribuzioni dei dirigenti l'intera gestione finanziaria dell'ente. I dirigenti (in mancanza, il segretario ed eventualmente i funzionari direttivi) sono quindi i titolari dei poteri di spesa e di acquisizione delle entrate. Peraltro la disposizione regionale si limita ad attribuire la competenza senza precisare le modalità di esercizio (che dovranno essere chiarite nel regolamento di contabilità) e senza indicare i criteri di soluzione dei potenziali conflitti di attribuzione che lo stesso ordinamento determina, laddove attribuisce agli organi politici funzioni gestionali di carattere finanziario. Lo stesso ordinamento contabile disciplinato dalla legge regionale ammette espressamente che vi siano provvedimenti di impegno delle risorse adottati dagli organi elettivi. Si veda ad esempio l'articolo 3, comma 3, lett. b del testo coordinato, che fa riferimento alle proposte di deliberazione per le quali deve essere espresso il parere di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. E' da ritenere, per il rispetto del principio di distinzione delle funzioni, che la disposizione vada riferita esclusivamente alle ipotesi in cui la legge regionale attribuisce agli organi politici la competenza ad adottare alcuni atti di spesa. Tra questi si richiamano in via esemplificativa alcuni provvedimenti di competenza del consiglio previsti dall'articolo 13 L.R. 1/1993 (in particolare quelli indicati alle lettere l - m) e da altre disposizioni dell'ordinamento regionale relative alla determinazione delle indennità di carica, alla fissazione del compenso dei revisori, al riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Si ritiene che la *ratio* delle disposizioni che attribuiscono poteri di spesa agli organi politici risieda nella rilevanza politica di questi provvedimenti e nell'esigenza, per il rispetto del principio di economicità dell'azione amministrativa, di evitare la duplicazione degli atti.

Articolo 4 – Organizzazione del servizio finanziario

- ✓ Il nuovo ordinamento contabile e finanziario attribuisce una particolare rilevanza al servizio cui è affidato il coordinamento della gestione finanziaria dell'ente. In linea con il riconoscimento dell'autonomia organizzativa dei comuni, la legge regionale devolve al regolamento di contabilità la disciplina di questa struttura che, sulla base delle disposizioni previste dal regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, deve essere adeguata alla dimensione demografica e all'importanza economico-finanziaria dell'ente.

Nei comuni di maggiori dimensioni il servizio può essere articolato su diversi livelli e suddiviso fra più strutture. La legge non pone infatti alcun vincolo circa l'unicità della struttura definita come servizio finanziario. Se le dimensioni organizzative dell'ente rendono opportuna la ripartizione dell'attività finanziaria tra più servizi il comune può dotarsi di un insieme di uffici che nel loro complesso svolgono le funzioni finanziarie delineate dalla riforma contabile. Queste strutture possono essere tra loro pariordinate oppure disposte secondo un'impostazione gerarchica con un unico vertice. Di conseguenza non sarà presente nel comune un solo responsabile del servizio finanziario considerato come persona fisica ma diversi centri di responsabilità finanziaria ciascuno con a capo un dirigente o un funzionario direttivo. L'investitura del responsabile (o dei responsabili) del servizio finanziario avviene con atto del sindaco secondo i normali criteri di preposizione agli uffici. L'atto di investitura non ha soltanto il contenuto di una nomina temporanea al vertice di una struttura ma può definire anche l'oggetto dell'incarico sotto il profilo organizzativo, se il regolamento di organizzazione non ha già esaurito ogni aspetto della materia. Pertanto il sindaco può con un unico atto individuare le funzioni assegnate, determinare il personale e la dotazio-

ne di mezzi e nominare il soggetto ritenuto più idoneo all'incarico dirigenziale così delineato.

Negli enti di minori dimensioni le considerazioni appena svolte incontrano il limite della minore complessità organizzativa e talvolta dell'assenza di figure professionali idonee ad assumere funzioni direttive. Per quanto possibile comunque l'impostazione appena descritta dovrebbe essere attuata anche negli enti che nel previgente sistema organizzativo disponevano di un ufficio ragioneria affidato alle cure di un funzionario dotato di autonomia rispetto al segretario comunale (i rapporti tra queste figure sono ricostruiti sulla base del mansionario inserito all'interno della pianta organica). Per effetto dell'entrata in vigore del nuovo sistema contabile l'ufficio ragioneria riceve la qualificazione di servizio finanziario del comune. Conseguentemente i responsabili di ragioneria, senza necessità di uno specifico atto di investitura, si trovano nella posizione di responsabili del servizio finanziario con i conseguenti obblighi. Poiché il sistema degli incarichi temporanei è destinato ad applicarsi a tutti i comuni indipendentemente dalle dimensioni, il sindaco dovrà adottare con gli altri atti di investitura temporanea anche un provvedimento di preposizione alla struttura (o alle strutture, se così deciderà il regolamento di organizzazione) che costituiscono il servizio finanziario. Nella fase transitoria può verificarsi la situazione che in alcuni comuni le funzioni "finanziarie" siano ripartite sulla base del vecchio sistema organizzativo tra più uffici (normalmente questo succede nel caso di profili professionali ibridi con funzioni eterogenee). In questa ipotesi la qualificazione di servizio finanziario spetta ex lege all'ufficio che svolge in via prevalente le funzioni finanziarie (in definitiva l'ufficio che predispone e gestisce il bilancio), e la figura del responsabile sarà individuata nell'ambito di tale ufficio, mentre per l'esatta definizione del personale addetto sarà necessario un intervento del segretario comunale che stabilisca le assegnazioni dei dipendenti e la misura della prestazione lavorativa riservata all'attività finanziaria. Nei comuni di minime dimensioni, privi di un ufficio ragioneria in qualche modo autonomo rispetto alla segreteria, la funzione di responsabile del servizio finanziario spetta necessariamente al segretario comunale, che deve garantire il funzionamento del comune anche sotto il profilo finanziario. In questa situazione, che si ritiene del tutto marginale, non si potrà individuare nel comune un vero e proprio servizio finanziario (che richiede pur sempre una struttura dedicata) ma soltanto un insieme di funzioni oggettivamente finanziarie svolte dal segretario in via residuale.

- ✓ Le **attribuzioni** del soggetto preposto alla struttura sono indicate dall'articolo 4 comma 3 e dalle altre disposizioni previste dalla legge regionale.

In base all'articolo 4, il responsabile valuta l'attendibilità delle previsioni proposte dai servizi da iscrivere nel bilancio annuale e pluriennale accertando:

- per le entrate, che esse siano quantificate in misura attendibile in relazione ai trends del gettito relativo agli esercizi finanziari precedenti, alla conferma o alla variazione delle tariffe, e ad ogni altro elemento che il servizio competente documenta;
- per le spese, che le previsioni siano state determinate dal servizio che le propone in misura corrispondente all'effettivo fabbisogno valutato secondo criteri di economicità e razionale utilizzazione e risultino compatibili con la quota delle risorse che possono essere assegnate al servizio.

Il responsabile del servizio finanziario deve inoltre verificare periodicamente lo stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese segnalando tempestivamente ai soggetti indicati all'articolo 3 comma 3 lett. d (sindaco, presidente del consiglio comunale, segretario e organo di revisione) le situazioni anomale che possono pregiudicare gli equilibri di bilancio.

L'articolo 3 comma 3 lett. b, riserva al regolamento di contabilità la disciplina delle modalità con le quali è espresso il parere di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria sulle proposte di deliberazione e sulle determinazioni. A questo proposito si ritiene che, nonostante la formulazione letterale dell'articolo 3 lett. b, per evitare la duplicazione dei controlli di competenza del servizio finanziario sugli atti di impegno adottati dagli organi burocratici, il parere di regolarità contabile debba essere espresso solo sulle proposte di deliberazione sottoposte alla giunta o al consiglio, come espressamente previsto dall'articolo 56 L.R. 1/1993 e s.m.. Per gli atti di impegno (definiti determinazioni) adottati dai responsabili dei servizi l'ordinamento contabile prevede infatti una diversa procedura, consistente nell'acquisizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria (articoli 3, comma 3 lett. c, e 35). A differenza del parere di regolarità contabile, il visto è apposto dopo l'adozione dell'atto da parte del funzionario responsabile. Inoltre esso costituisce non un requisito di legittimità bensì una condizione di operatività del provvedimento, che diviene esecutivo con l'apposizione del visto.

Sia il parere che il visto di regolarità contabile devono attestare la copertura finanziaria degli impegni di spesa. L'attestazione è effettuata dal responsabile del servizio finanziario in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, per gli impegni di spesa finanziati con risorse a destinazione vincolata, con riguardo allo stato di realizzazione dei relativi accertamenti. Inoltre, con l'attestazione di copertura finanziaria il responsabile del servizio finanziario deve valutare l'incidenza della spesa sull'equilibrio generale di bilancio.

Articolo 5 – Gestione associata del servizio finanziario

- ✓ La norma costituisce un'ipotesi applicativa dell'istituto previsto dall'articolo 40 della LR 1/1993, come sostituito dall'articolo 6 della L.R. 10/1998. Alle convenzioni per la gestione associata del servizio finanziario va quindi estesa la disciplina generale stabilita dalle disposizioni suindicate.
- ✓ Lo scopo della gestione associata del servizio consiste nello svolgimento da parte di un'unica struttura delle funzioni di gestione dell'attività economico-finanziaria di enti diversi.

TITOLO II BILANCI E PROGRAMMAZIONE

Articolo 6 – Principi del bilancio

- ✓ Viene meno l'obbligo di redigere il bilancio **in termini di cassa**. Non si parla inoltre più della trascrizione dei *residui* degli anni precedenti. Venuta meno l'esigenza di determinare i **presunti residui attivi e passivi** al momento della formazione del bilancio di previsione per l'anno successivo, rimane tuttavia la necessità di individuarli puntualmente al termine dell'esercizio. Questa operazione comporta la redazione, da parte del responsabile del servizio finanziario, di un elenco provvisorio dei residui passivi dallo stesso sottoscritto (per le finalità di cui all'articolo 45, comma 5, del testo coordinato), da consegnare al tesoriere, e che verrà sostituito da quello definitivo dopo l'approvazione del conto ai sensi dell'articolo 52, comma 6 lettera c) del testo coordinato. In alternativa alla trasmissione dell'elenco, può essere rilasciata specifica dichiarazione, sottoscritta dal responsabile del servizio finanziario, sui mandati di pagamento attestante che la partita risulta fra i residui passivi vigenti. Queste puntualizzazioni dovranno essere specificate nella convenzione di tesoreria o nel regolamento di contabilità.

Se viene meno l'obbligo di redigere il bilancio in termini di cassa, è rimasto confermato il principio della **competenza**: vale a dire che il bilancio è riferito alle entrate per le quali si prevede che maturi il diritto alla riscossione e alle uscite per le quali si prevede che sorga l'obbligo di pagare, prescindendo dalla realizzazione delle fasi di cassa (introito e pagamento).

- ✓ Vengono introdotti dei nuovi principi di bilancio, ovvero quelli della **veridicità** ed **attendibilità** nonché quello della **pubblicità**. I principi della veridicità e dell'attendibilità esigono che i dati contenuti nel bilancio siano correlati alla realtà di fatto.

La veridicità attiene alla verifica puntuale delle previsioni che sono sorrette da atti presupposto individuati e certi (leggi, regolamenti, contratti, convenzioni e così via).

L'attendibilità consiste nella verifica della congruità delle previsioni che sono sorrette da parametri e valutazioni oggettive collegate alla realtà in cui l'ente è chiamato a operare (entrate tributarie proprie, entrate per i servizi resi dall'ente, spese correnti relative a servizi istituzionali e così via).

I due principi devono essere sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza di queste, da altri parametri di riferimento da considerarsi idonei allo scopo.

Per quanto attiene al principio della veridicità delle previsioni, la cui verifica rientra, a norma dell'articolo 4 del testo coordinato, tra le attribuzioni del servizio finanziario, di fatto è stato sempre considerato un principio implicito, ma ora diviene normativamente rilevante. Traspare infatti la particolare attenzione del legislatore non solo nel definirlo, ma poi nel connettervi dei precisi riscontri metodologici dell'organo di revisione che, così come previsto dall'art. 69 comma 1 lettera b) del testo coordinato, deve dare un motivato giudizio sulla sua osservanza. Debbono quindi essere evitate sia sopravvalutazioni che sottovalutazioni delle entrate e delle spese.

In riferimento al principio della pubblicità si richiede invece che gli enti locali rendano conoscibili alla collettività i dati contenuti nei documenti previsionali. Le modalità con le quali attivare tale comunicazione devono essere previste nel proprio statuto e nei regolamenti.

✓ Per la determinazione della **situazione economica** :

1. non si procede più alla decurtazione, dalle spese correnti, degli ammortamenti. Col nuovo ordinamento infatti gli ammortamenti perdono la loro configurazione precedente di posta figurativa per acquisire invece il ruolo di costo effettivo. Permane, infatti, la loro iscrizione nel titolo primo delle spese correnti mentre scompaiono dal titolo IV delle entrate;
2. si prescinde inoltre dalle spese ed entrate una tantum, al fine di far assumere una rilevanza ben diversa al risultato in questione. Ciò trova motivazione sia nella prospettiva di valutare l'effettivo grado di rigidità dello strumento previsionale sottoposto a verifica ed analisi e quindi alla stessa approvazione, sia per fornire una base concreta per eventuali interventi correttivi. Ai sensi dell'articolo 30, comma 2 lettera c) del testo coordinato l'avanzo di amministrazione può essere utilizzato per il finanziamento delle spese correnti di funzionamento non ripetitive, vale a dire le spese una tantum.

Le spese e le entrate una tantum si caratterizzano per non essere originate da cause permanenti e quindi per non essere prevedibili in via continuativa, anche se di competenza dell'esercizio finanziario di riferimento (es.: arretrati al personale conseguenti alla adozione del nuovo contratto di lavoro); l'elenco delle stesse, ai sensi dell'articolo 15 comma 1 lettera c) del testo coordinato, deve formare oggetto di specifico allegato al bilancio di previsione.

Vi sono dei casi in cui la situazione economica si chiude con un disavanzo che si può definire 'fittizio'; ciò sta a significare che determinate spese correnti sono state finanziate con entrate iscritte nei titoli IV e V del bilancio o con l'avanzo di amministrazione. Tra le **eccezioni previste dalla legge per il finanziamento delle spese correnti** rientrano:

- a) i proventi per gli oneri di urbanizzazione destinabili (articolo 112 della L.P. 5 settembre 1991, n. 22 e s.m.) nel limite del 30% al finanziamento delle spese di manutenzione ordinaria del patrimonio comunale. In relazione al vincolo di destinazione di tale entrata l'impegno di spesa è subordinato alla verifica dell'accertamento della entrata medesima, attivando in questo senso una deroga al principio della unità del bilancio;
- b) l'alienazione di beni patrimoniali disponibili (art. 36 comma 3 del testo coordinato) per il finanziamento delle spese correnti rivelatesi pregiudizievoli degli equilibri di bilancio, in sede di verifica annuale;
- c) l'avanzo di amministrazione o i mutui passivi assunti (art. 37 comma 3 del testo coordinato) per il finanziamento di debiti fuori bilancio riconoscibili e attinenti alle spese correnti;
- d) l'avanzo di amministrazione (art. 30, comma 2 lettera c, del testo coordinato) per il finanziamento delle spese correnti in sede di assestamento.

Articolo 7 – Caratteristiche del bilancio

- ✓ L'**unità elementare** del bilancio non è più il capitolo, essendo invece rappresentata, per le spese, dall'**intervento** e, per le entrate, dalla **risorsa**. A ciò fanno eccezione i servizi per conto di terzi sia nell'entrata che nella spesa, per i quali il capitolo continua ad essere l'unità elementare. Si rimanda al commento dell'articolo 8 del testo coordinato per la loro definizione.
- ✓ Viene riconfermato il **carattere autorizzatorio** del bilancio quale principio cardine della contabilità finanziaria, da cui consegue il limite agli impegni di spesa. Unica eccezione è costituita *dai servizi per conto di terzi* (ex partite di giro), per i quali lo stanziamento di bilancio non costituisce limite per l'assunzione di impegno. Per questi sono pertanto legittimate assunzioni di impegni, oltre lo stanziamento di bilancio, nei limiti del corrispondente accertamento di entrata. Va precisato che i capitoli per i servizi per conto di terzi sono già rigidamente predefiniti, sia come numerazione che denominazione, dalla normativa (D.P.G.R. 24 gennaio 2000 n. 1/L art.3 comma 9 lettera a) e b)).
- ✓ L'acquisizione da parte del bilancio pluriennale del carattere autorizzatorio, e quindi della possibilità per l'ente di effettuare impegni sui bilanci futuri, impone al Consiglio comunale di operare, in sede di predisposizione del bilancio di previsione annuale, un'attenta azione ricognitiva degli impegni pluriennali assunti e ricadenti, ai sensi dell'articolo 27 commi 7 e 8 del testo coordinato, nell'anno finanziario cui il bilancio si riferisce, per assicurare (o meglio confermare) la copertura con idoneo finanziamento.

Articolo 8 – Struttura del bilancio

- ✓ Viene riconfermata la precedente struttura del bilancio con la classificazione delle entrate in sei titoli, secondo la fonte di provenienza, e della spesa in quattro titoli, secondo i principali aggregati economici. Le entrate e le spese per partite di giro cambiano denominazione in servizi per conto di terzi, ma non mutano la natura e le caratteristiche già indicate dal previgente ordinamento.
- ✓ La novità è rappresentata dalla individuazione delle unità elementari del bilancio, rispettivamente, nella risorsa per l'entrata e nell'intervento per la spesa.
- ✓ L'**entrata** è ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse, in relazione rispettivamente:
 - a) alla fonte di provenienza dell'entrata, ossia alla natura delle entrate;
 - b) alla tipologia delle entrate all'interno della fonte di provenienza;
 - c) all'oggetto, quale fonte di finanziamento degli interventi di spesa. La risorsa, intesa come insieme di mezzi di cui l'ente può disporre, costituisce anche scopo e fine dell'attività dell'ente, rivolta alla acquisizione degli stessi mezzi. Ecco che quindi è oggetto e misura della responsabilità gestionale nei servizi (risorse specifiche e proventi di servizi) e in funzione di supporto (risorse generali). Sulle risorse si manifesta quindi una responsabilità diretta di tipo gestionale, da parte del responsabile del procedimento individuato nel servizio interessato, e una responsabilità di

verifica, controllo e rilevazione in funzione di supporto, da parte del responsabile del servizio finanziario.

In linea generale l'individuazione delle risorse è rimessa alla autonoma determinazione dell'ente, in relazione all'opportunità o meno di esplicitare un'entrata, e quindi di renderla leggibile e direttamente conoscibile al Consiglio comunale; peraltro va tenuto presente che, per i comuni, la Giunta provinciale di Trento, con deliberazione n. 1857 di data 21 luglio 2000, si è avvalsa della facoltà (art. 77 del testo coordinato) di individuare la denominazione e la numerazione delle risorse del bilancio, al fine di disporre di informazioni e dati omogenei.

- ✓ La parte **spesa** del bilancio è quella che presenta le maggiori innovazioni di struttura e contenuto. Essa è ordinata gradualmente in titoli, funzioni, servizi ed interventi, con una articolazione già predefinita dalla norma (D.P.G.R. 24 gennaio 2000, n. 1/L) non modificabile e derogabile.

Va sottolineato peraltro come, al fine di evitare frammentazioni di stanziamenti nei casi di funzioni o di servizi di scarso rilievo finanziario ed operativo, la normativa locale preveda la possibilità:

- a) per tutti i comuni e gli enti istituiti ai sensi dell'articolo 7 D.P.R. 22 marzo 1974 n. 279 di attivare, nell'ambito di ciascuna funzione, gli interventi nel servizio prevalente nello svolgimento della attività riferibile alla funzione stessa (articolo 3 comma 7 del D.P.G.R. 24 gennaio 2000, n. 1/L).

Esempio: caso di operaio (intervento "Personale") che svolge la propria attività in tutti i servizi ricompresi nell'ambito della funzione 08 ("Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti") ma con prevalenza di compiti sul settore della viabilità. In questo caso la relativa spesa va allocata nell'intervento "Personale" del Servizio 01 "Viabilità, circolazione stradale e servizi connessi";

- b) per i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti di attivare gli interventi nei servizi della funzione prevalente nello svolgimento della attività (articolo 3 comma 8 del D.P.G.R. 24 gennaio 2000, n. 1/L).

Esempio: caso di un operaio polivalente (intervento "Personale") che svolge la propria attività nell'ambito di più funzioni dell'ente (08 'Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti' – 09 'Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente' – 10 'Funzioni nel settore sociale') con prevalenza di compiti sul settore della viabilità. In questo caso la relativa spesa va collocata nell'intervento "Personale" del Servizio 01 della Funzione 08.

L'esplicazione di questa facoltà, strettamente connessa con il modello organizzativo del singolo ente, non deve però far venire meno il carattere informativo del bilancio di previsione.

Circa l'ordinamento delle spese che si è detto in titoli, funzioni, servizi ed interventi, si precisa che i titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica.

Le funzioni individuano in modo più articolato le spese in relazione alla tipologia delle attività espletate dall'ente locale, ovvero all'oggettivo esercizio di operazioni da parte

delle articolazioni organizzative dell'ente, a cui le stesse sono affidate per l'ottenimento dei risultati. Non si tratta di analisi funzionale su base finanziaria, ma dell'individuazione di "cosa fare", per quali finalità e scopi e con quali mezzi e strumenti.

Il servizio rappresenta punto focale e vero snodo nevralgico nella innovata struttura del bilancio. Per servizio si può intendere il reparto organizzativo composto di persone e mezzi deputati all'erogazione di prestazioni ai cittadini (funzioni finali) ovvero all'attività interna di supporto (funzioni strumentali). Il concetto di servizio corrisponde, di norma, a quello di centro di responsabilità, quale unità organizzativa affidata ad un responsabile, individuato dall'amministrazione, che è tenuto a risponderne.

A ciascun servizio è affidato, con il bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari. Il responsabile del servizio medesimo riceve quindi in 'consegna' dotazioni finanziarie (sia in termini di entrate che in termini di uscite) che si affiancano alle persone e ai mezzi, che costituiscono la struttura organizzativa e operativa del servizio stesso, per lo svolgimento delle attività e il raggiungimento degli obiettivi stabiliti dagli organi di indirizzo e controllo.

La struttura organizzativa dell'ente talvolta non coincide con i servizi individuati dalla norma. In tali casi è necessario procedere alla disaggregazione delle voci di spesa di una unità organizzativa/centro di responsabilità del comune su più servizi del bilancio.

L'intervento infine serve ad evidenziare la natura economica dei fattori produttivi assegnati ai servizi per il conseguimento degli obiettivi gestionali.

I vari tipi di intervento quali fattori produttivi risultano particolarmente utili ai fini della valutazione economica dei fatti di gestione. Si viene così a determinare un sistema informativo contabile per centri di responsabilità (servizi) che utilizza fattori produttivi, come modalità di aggregazione delle quantità economiche, e che considera la distribuzione delle responsabilità organizzative. La contabilità per centri di responsabilità è indirizzata infatti a collegare le responsabilità sull'impiego delle risorse e sulle prestazioni erogate alle responsabilità formali proprie dell'organizzazione.

Il legislatore ha stabilito la denominazione e la numerazione, non modificabili e derogabili, degli interventi distintamente per i primi tre titoli delle spese (D.P.G.R. 24 gennaio 2000 n. 1/L articolo 3 comma 6).

- ✓ In fase di prima applicazione dell'ordinamento contabile l'amministrazione è tenuta ad effettuare la **riclassificazione del bilancio**. A tal proposito si ribadisce che detta operazione, come peraltro già evidenziato dalla circolare n. 2/EL/2000/TN della Regione Autonoma Trentino - Alto Adige di data 12 aprile 2000, *"non deve limitarsi ad una semplice ricollocazione dei capitoli del bilancio. Sarà necessario procedere ad una riclassificazione 'ragionata' che tenga conto del modello organizzativo che l'ente intende adottare per l'attuazione del nuovo ordinamento finanziario e contabile"*.

Circa l'obbligo di indicare, per ciascun intervento di spesa e risorsa di entrata, anche l'ammontare degli impegni e degli accertamenti risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento e la previsione aggiornata relativa

all'esercizio in corso, preme evidenziare che per il bilancio di previsione relativo al 2001 sarebbe opportuno operare come segue:

- le previsioni aggiornate riferite al 2000 vanno riclassificate secondo la nuova struttura del bilancio utilizzando, solo dove si presentassero difficoltà di 'ricollocazione' dei dati relativi ai vecchi capitoli nei nuovi interventi, il criterio della 'prevalenza'. Va sottolineato, a tal proposito, come la presenza di una riclassificazione il più possibile corretta e attendibile delle previsioni aggiornate 2000 faciliterà l'elaborazione della previsione per il 2001 e, come si vedrà in seguito, anche l'applicazione dell'esercizio provvisorio in ipotesi di protrazione del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2001 oltre il 31 dicembre 2000;
- i dati relativi agli accertamenti e agli impegni dell'ultimo esercizio chiuso (1999), sulla base di quanto previsto dalla circolare del Ministero dell'Interno n. 7/1997 del 7 febbraio 1997, possono essere riportati, per i totali generali dei titoli, qualora sia troppo onerosa la riclassificazione.

La riclassificazione investe anche i residui della gestione 2000 e anni precedenti, anche se questi non trovano più allocazione in bilancio; detta operazione, diversamente da quanto richiesto in precedenza per la previsione aggiornata del 2000, potrà essere espletata in maniera semplificata applicando, in via generale, il criterio della prevalenza della natura degli impegni/accertamenti in relazione alla nuova classificazione del bilancio.

Nella riclassificazione dei vecchi capitoli nei nuovi interventi si precisa che scompariranno, sia dalle entrate che dalle spese, la voce dei fitti figurativi. Inoltre, dal momento che è stato eliminato l'istituto della perenzione amministrativa, in fase di predisposizione del bilancio sarà necessario riscrivere, solo per il primo anno, il valore dei residui perenti nell'intervento "oneri straordinari della gestione corrente" del servizio 01 08 oppure dei servizi cui fanno riferimento i residui. Si precisa che tali tipologie di spesa dovranno essere finanziate con l'avanzo. Al termine dell'esercizio 2001 le somme riscritte e non pagate, laddove si qualificano quali obbligazioni giuridicamente assunte, verranno mantenute a residuo

- ✓ Per quanto concerne le **spese correnti**, la suddivisione nei primi otto interventi, ai fini della riclassificazione del bilancio, non crea di fatto grosse difficoltà, se non per la necessità, in taluni casi, di scindere gli attuali capitoli relativi all'acquisto di beni e servizi in diversi interventi ovvero in acquisto di beni, in prestazioni di servizi, in utilizzo di beni di terzi ed in imposte e tasse.

Si evidenzia che il solo intervento inusuale è quello degli oneri straordinari della gestione corrente. All'interno di tale voce vanno a confluire le poste che, seppur ricorrenti, fanno riferimento ad esercizi pregressi (es. restituzione alla Provincia di contributi pregressi, residui perenti anni precedenti in sede di prima applicazione del nuovo modello di bilancio, debiti fuori bilancio). Vale la pena di ricordare, in questa sede, che le spese una tantum, ossia quelle spese non originate da cause permanenti, e quindi non prevedibili in via continuativa ma di competenza dell'esercizio finanziario di riferimento, vanno allocate all'interno dell'intervento che delinea la natura economica della spesa stessa (es. gli arretrati a favore del personale conseguenti all'adozione del nuovo contratto di lavoro sono allocati nell'intervento personale).

Il nono intervento della parte corrente è relativo agli ammortamenti di esercizio ed è presente in ogni servizio. In tale contesto ci si riferisce all'**ammortamento finanziario** che consiste nell'accantonare, con la gradualità prevista dalla norma (articolo 11 del testo coordinato) e secondo precisi parametri (articoli 11 e 55 del testo coordinato), quote di risorse annuali delle quali gli enti avranno la disponibilità nell'esercizio successivo per sostituire, rinnovare ed effettuare la manutenzione dei propri beni.

L'**ammortamento economico** consiste nella ripartizione del costo del bene, come fattore pluriennale, negli esercizi nei quali detto fattore trova utilizzazione economica. Lo scopo, strettamente connesso con l'introduzione della contabilità economica, è quello di giungere ad una corretta definizione del risultato di esercizio, in modo da collocare correttamente in ogni periodo temporale i componenti di costo e ricavo ad esso riferiti.

I due ultimi interventi delle spese correnti, il fondo svalutazione crediti ed il fondo di riserva, sono previsti solo per il servizio 08 "Altri servizi generali" della funzione 01 "Funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo".

Il fondo svalutazione crediti ha la funzione di compensare eventuali minori entrate derivanti da crediti divenuti parzialmente o totalmente inesigibili (crediti per i quali è certo il titolo giuridico, ma è divenuta impossibile la riscossione per condizioni oggettive), al fine di preservare l'ente da possibili squilibri. Va segnalato che su tale fondo non è possibile effettuare impegni di spesa: lo stesso fondo alla fine dell'esercizio confluisce nell'avanzo di amministrazione quale fondo vincolato.

In riferimento agli interventi di **parte straordinaria**, come già comunicato con la circolare della Regione n. 2/EL/2000, ancorché siano previsti più interventi in relazione alle diverse fasi cui si compone un investimento, nell'ipotesi di un'opera pubblica provvista di un quadro economico composto dall'incarico professionale, dagli espropri e dai successivi lavori immobiliari, la relativa spesa trova unitaria collocazione nell'intervento prevalente (acquisizione di beni immobili – intervento 1) e non frazionamento in distinte poste, come sembrerebbe imporre l'articolazione prevista dal nuovo ordinamento. Si ritiene che allo specifico intervento vadano imputate esclusivamente quelle spese prive di un nesso funzionale con l'opera pubblica. Qualora gli interventi (incarico al professionista, espropri, lavori immobiliari), ancorché collegati all'investimento, si programmino in più esercizi, la collocazione dei medesimi deve rispettare la specificità in interventi prevista dal modello.

- ✓ Per ultimo, con l'individuazione dei **programmi** di spesa nella relazione previsionale e programmatica (articolo 18 del testo coordinato) si realizza il necessario collegamento tra l'indirizzo politico e la gestione tecnico-amministrativa dell'ente. Nel programma l'amministrazione delinea le azioni che intende svolgere per raggiungere un fine prestabilito nell'ambito della pianificazione complessiva dell'ente.

A questo scopo la legge definisce le caratteristiche del programma, ma lascia alla discrezionalità dell'ente la formulazione dei suoi contenuti e della sua estensione.

La norma individua infatti nel programma *"il complesso coordinato di attività, ...di opere da realizzare e di interventi ... per il raggiungimento di un obiettivo individuato dal documento programmatico approvato dal Consiglio comunale"*.

La base strategica della programmazione dell'ente risiede negli indirizzi politici generali, individuabili nel programma di mandato del Sindaco. Sulla base degli indirizzi politici generali, che rappresentano quindi la cornice entro cui deve svolgersi tutta l'azione amministrativa, il Consiglio comunale definisce le linee politiche attraverso le

quali deve concretamente svolgersi l'attività dell'ente. Tali linee politiche sono espresse nei programmi, che in questo senso sono la manifestazione più importante delle funzioni di indirizzo che fanno capo al Consiglio.

Il contenuto dei programmi deve infatti garantire ampia descrizione di tipo qualitativo delle informazioni di natura strettamente contabile contenute nel bilancio annuale e pluriennale. Il programma:

1. può far riferimento ad alcuni dei servizi compresi nell'ambito di una funzione (es.: "Organi istituzionali e decentramento", all'interno del quale confluiscono le spese del servizio 01, e "Azienda comune" che attiene invece a tutti gli altri servizi dal personale, alla segreteria generale, all'ufficio tecnico etc.);
2. può coincidere con la funzione (es.: il programma Cultura perfettamente allineato con la funzione 05);
3. può essere trasversale ad alcune delle funzioni (es.: il comune potrebbe avere un programma Sicurezza urbana che coinvolge sia il Servizio 03 - Polizia locale - della funzione 1 che il servizio 03 – Protezione civile - della funzione 09).

La discrezionalità sarà orientata dalla visione politica, dalle caratteristiche dell'ente e dalla struttura organizzativa.

In conclusione, dei programmi occorre fare analitica illustrazione prendendo coscienza che da qui inizia il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve portare all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi e quindi alla gestione e ai risultati. Inizia da qui il collegamento tra indirizzo politico – amministrativo, bilancio dell'amministrazione e budget a disposizione dei responsabili dei servizi.

Quindi, con la definizione dei programmi e degli eventuali progetti, si compie un passo essenziale per la 'distinzione' tra indirizzo politico e amministrazione. Il raccordo è assicurato dal controllo degli organi politici sui risultati della gestione affidata ai responsabili dei servizi.

Articolo 9 – Servizi per conto terzi

Si rinvia al commento di cui ai precedenti articoli 7 e 8 del testo coordinato.

Articolo 10 – Fondo di riserva

- ✓ Diversamente dal previgente ordinamento, viene prevista solamente una tipologia di fondo di riserva. Il fondo di riserva di cassa non ha infatti più senso di esistere, in quanto è scomparsa la previsione di cassa, ed analogamente il fondo di riserva per le spese impreviste non viene più disciplinato, in quanto non sussiste più l'esigenza di creare nuovi capitoli, dato che l'unità elementare del bilancio diviene l'intervento e che il medesimo è stato predeterminato dal legislatore regionale.

Si è in presenza di un fondo da utilizzarsi esclusivamente per spese correnti in due circostanze diverse:

- a) la prima, relativa al verificarsi di esigenze straordinarie connesse con la gestione corrente di bilancio, ha carattere straordinario e ragionevolmente non prevedibile (se lo fosse, andrebbe iscritta in bilancio l'apposita voce di spesa) e può configurarsi sia come attivazione di nuovi interventi di spesa, sia come nuova spesa sopravvenuta da inserire in interventi già attivati;
 - b) la seconda, relativa invece all'insufficienza delle dotazioni degli interventi di spesa corrente, va riferita a fatti già considerati nel bilancio, dunque a spese previste, ma non a sufficienza (la misura insufficiente non deve nascondere una imprudente valutazione, tale da non rendere veritiere ed attendibili le previsioni).
- ✓ La competenza a deliberare in merito rimane in capo alla Giunta comunale, che può esercitarla entro il 31 dicembre.
 - ✓ Il fondo di riserva si configura di fatto come un intervento la cui allocazione deve essere inserita nel Servizio 08 della Funzione 01.

Articolo 11 – Ammortamento dei beni

- ✓ Gli ammortamenti di esercizio non avevano nella vecchia norma rilevanza finanziaria, essendo contabilizzati in forma figurativa con scrittura di natura compensativa; conseguentemente era impossibile costituire reali accantonamenti di fonti finalizzati agli investimenti. Nel nuovo ordinamento gli ammortamenti costituiscono invece apposito intervento in ciascun servizio; si richiama in proposito quanto già evidenziato in sede di commento dell'articolo 8 del testo coordinato. L'importo che va obbligatoriamente accantonato per l'ammortamento dei beni, a regime, sarà almeno pari al 30 per cento del valore calcolato con le modalità stabilite dall'articolo 55 del testo coordinato.
- ✓ Nella fase di prima applicazione è prevista la “gradualità” di ammortamento dei beni, per cui gli enti debbono iscrivere nell'apposito intervento (il numero 9) di ciascun servizio l'importo secondo le percentuali di cui al comma 3.
- ✓ Sugli interventi per ammortamenti d'esercizio non è possibile assumere impegni; gli importi stanziati costituiscono, a fine anno, economie di spesa che affluiscono nell'avanzo di amministrazione con vincolo di destinazione.
- ✓ La corretta contabilizzazione degli ammortamenti presuppone che l'ente abbia completato l'inventario.

Articolo 12 – Piano esecutivo di gestione

- ✓ Gli enti obbligati alla redazione del piano esecutivo di gestione (PEG) sono individuati nei comuni aventi un numero di abitanti pari o superiore a 10.000 abitanti. Per gli altri enti l'adozione del PEG è facoltativa, ma è comunque prevista per tali amministrazioni l'emanazione di atti programmatici di indirizzo, a cui conseguono le determinazioni di spesa dei responsabili dei servizi.
La previsione normativa del PEG, o degli atti di indirizzo, mira a realizzare una distinzione tra le responsabilità connesse all'attività di amministrazione e controllo, e quelle collegate all'attività di gestione.

Il PEG costituisce una novità assoluta, dal punto di vista della programmazione e della pianificazione operativa, nella gestione dell'ente locale.

Esso rappresenta, infatti, lo strumento attraverso il quale si mettono in evidenza i piani operativi di ottenimento delle risorse, nonché di impiego e combinazione degli interventi (fattori produttivi), distinguendoli dalla pianificazione strategica e dalla programmazione.

La predisposizione di tale documento spetta alla Giunta comunale, che è l'organo di governo; in tal senso esso si inquadra nell'ambito dei poteri di indirizzo/controllo propri degli organi di governo politico.

La sua approvazione avviene successivamente a quella del bilancio da parte del Consiglio comunale, ancorché la sua elaborazione logica sia prodromica all'elaborazione del bilancio.

Il PEG, quindi, nell'ambito di una programmazione definita dagli organi politici, ma rimessa per l'attuazione agli organi tecnici, manifesta il passaggio di consegne fra organi politici ed organi tecnici; con esso si assegnano gli obiettivi gestionali congiuntamente alle risorse finanziarie, umane e strumentali, necessarie alla loro realizzazione.

- ✓ Per **obiettivi gestionali** si definiscono le attività, le azioni, gli interventi funzionali diretti al raggiungimento di un risultato definito a livello previsionale (generalmente collegabile e finalizzato alla realizzazione di un programma della relazione previsionale e programmatica). Gli obiettivi, per essere considerati tali, devono essere previsti ad un livello di analiticità tale da consentire la rilevazione e la misurazione attraverso indicatori di risultato in un arco di tempo limitato, e quindi:

- a) riferibili ai responsabili dei servizi o dei centri di costo, ove evidenziati;
- b) definiti in modo puntuale, chiaro e sintetico;
- c) associati a sistemi di rilevazione e misurazione dei risultati;
- d) riferiti ad un arco temporale ristretto, tipicamente un anno.

Attraverso degli idonei strumenti di misurazione, cioè degli indicatori, sarà possibile verificare il livello di raggiungimento di questi obiettivi. Questi parametri gestionali vanno considerati e definiti a livello preventivo e poi dovranno trovare momenti di verifica in corso d'anno, nonché di confronto con i dati di consuntivo sulla base dell'attività effettivamente svolta.

In questo contesto si vuole rimarcare che la loro individuazione può fornire un fondamentale ausilio alla concretezza del PEG, alla sua capacità di essere "guida" nei riguardi della struttura operativa, ma anche termine di raffronto a consuntivo, per favorire il buon andamento e assicurare nel contempo condizioni di trasparenza.

- ✓ Per **risorse finanziarie, umane e strumentali** si intendono ovviamente i mezzi finanziari previsti dal bilancio per le corrispondenti funzioni ed attività, con le conseguenti responsabilità gestionali, sia sul fronte delle entrate che su quello del loro utilizzo finalizzato, sia sulla dotazione di adeguate professionalità, che sulle strumentazioni informatiche, automezzi, locali idonei e tutto quanto serve a svolgere l'attività. La Giunta comunale, con l'approvazione del PEG e con l'assegnazione delle risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi, approva la pianificazione operativa definita con il concorso diretto dei dirigenti e dei responsabili dei servizi. Ciò per evitare casi di mancata coerenza e congruità fra dotazione di risorse ed obiettivi, sintomo di un non corretto processo di programmazione e pianificazione. In tal caso i dirigenti, o i responsabili dei servizi, dovrebbero evidenziare nel parere tecnico le incoerenze e la mancata congruità delle risorse assegnate.

- ✓ Il PEG, quale strumento di analisi, deve essere leggibile all'interno del bilancio, che può chiarire ed esplicitare sia per quanto attiene gli aspetti finanziari quantitativi che la struttura e le attività di riferimento.

Il comma 2 dell'art.12 prevede una facoltà, anziché un obbligo come invece il D.Lgs. 77/95 a livello nazionale, di ulteriore dettaglio.

Dal punto di vista finanziario è opportuno prevedere un'ulteriore gradazione:

- delle risorse dell'entrata in capitoli, individuati suddividendo ulteriormente le diverse voci nell'ambito dello stesso oggetto (ad esempio, la risorsa relativa al fondo specifici servizi comunali potrebbe essere suddivisa in diversi capitoli distinguendo il fondo per gli asili nido, per le biblioteche, per il campo nomadi, etc.);
- degli interventi della spesa in capitoli, da effettuare tramite un'ulteriore suddivisione all'interno delle rispettive tipologie di fattori produttivi (ad esempio, l'intervento relativo alle prestazioni di servizi potrebbe prevedere capitoli per le utenze, per le consulenze, per le convenzioni, etc).

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

Chiaramente, quanto più è spinta la disaggregazione, tanto maggiore sarà la conoscibilità delle singole voci ma, altresì, la rigidità di tale strumento. Diviene quindi necessario temperare l'esigenza informativa con l'inopportunità di ricorrere troppo spesso a variazioni di PEG.

Dal punto di vista delle responsabilità e delle attività, vi è l'articolazione dei servizi in **centri di costo**, intesi come ambiti funzionali con a capo un responsabile, al quale sono affidate, in modo formalizzato, le risorse necessarie per il raggiungimento degli obiettivi predefiniti.

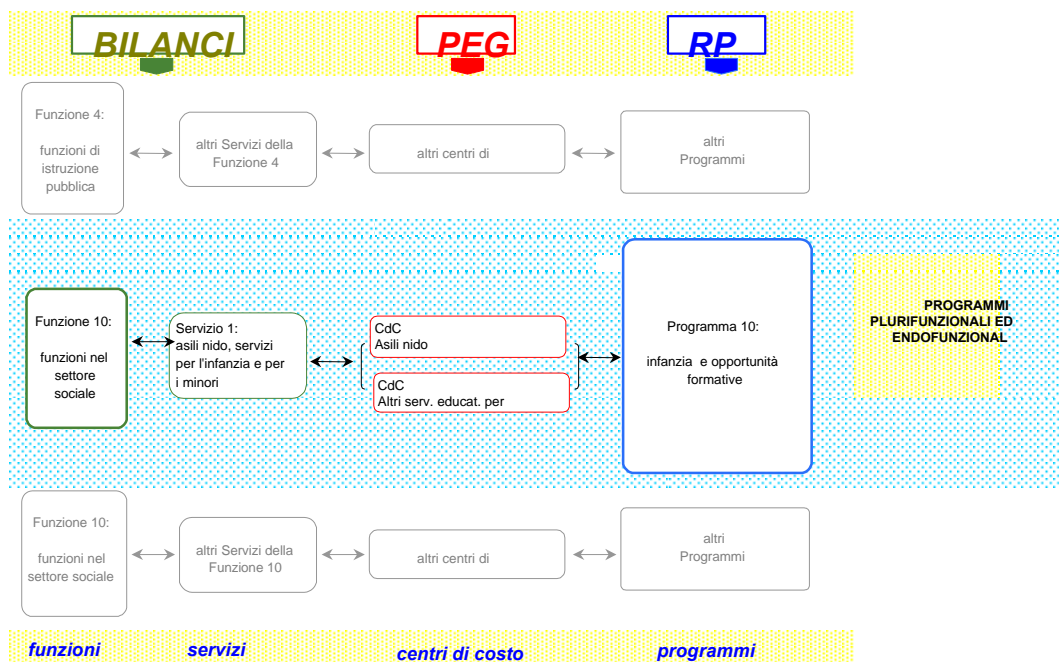
- ✓ Il contenuto del PEG tende a responsabilizzare gestionalmente coloro che sono posti a capo di ciascun centro di costo rispetto al conseguimento delle eventuali entrate e all'utilizzo dei fattori produttivi necessari per lo svolgimento dell'attività stabilita.

La struttura organizzativa degli enti prevede molto spesso, per ogni singola voce di spesa, delle doppie responsabilità: quella di chi provvede all'acquisizione dei fattori produttivi, e che quindi svolge una funzione di supporto, e quella degli utilizzatori, che sono i titolari del servizio a cui è attribuita la spesa.

La prima è la responsabilità di tipo finanziario od orizzontale attribuita al centro gestore (ad esempio, al Provveditorato per gli acquisti degli asili nido) e qualificabile come responsabilità di procedura o di procedimento;

La seconda è la responsabilità di tipo economico o verticale attribuita al responsabile del centro di costo finale, correlata all'utilizzo efficiente ed efficace dei fattori produttivi valorizzati nella spesa.

Pertanto la struttura del PEG dovrà rappresentare, in termini di obiettivi gestionali, entrambe le responsabilità.



- ✓ Le **variazioni al PEG**, vengono proposte dal responsabile del servizio all'organo esecutivo, nel caso egli ritenga necessaria una modifica della dotazione assegnata, con le modalità definite nel regolamento di contabilità.

Le variazioni al PEG sono di competenza della Giunta comunale e possono essere adottate entro il 31 dicembre di ciascun anno. Qualsiasi mancato accoglimento, anche parziale, della proposta di variazione deve essere adeguatamente motivata dall'organo esecutivo. Le variazioni possono concernere tutte le dotazioni assegnate, e quindi sia quelle quantitativo-monetarie che gli obiettivi gestionali ed i relativi risultati attesi.

Il regolamento di contabilità può derogare a tale principio prevedendo la possibilità di attribuire al responsabile del Servizio (dirigente o altro responsabile) l'effettuazione di variazioni riguardanti i capitoli dello stesso centro di costo previsti nell'ambito dell'intervento (art. 12 comma 7 lett. b) del testo coordinato).

- ✓ La normativa regionale introduce, all'art. 12 comma 11 del testo coordinato, per i Comuni con meno di 10.000 abitanti, l'obbligo di emanare, in alternativa al piano esecutivo di gestione - obbligatorio invece per gli altri comuni e comunque facoltativo per tali comuni più piccoli -, **atti programmatici di indirizzo** attuativi del bilancio e della relazione previsionale e programmatica.

Con questo nuovo strumento il principio della separazione delle funzioni di indirizzo e controllo dalla funzione gestionale esce rafforzato, anche nei Comuni di piccole dimensioni.

L'emanazione di atti programmatici di indirizzo richiede, come presupposto fondamentale, la definizione del quadro delle responsabilità all'interno della struttura comunale, e quindi l'individuazione dei soggetti responsabili della gestione.

In relazione quindi al modello organizzativo, come individuato dall'art. 36 comma 4 del T.U.L.L.RR. sull'ordinamento del personale nei Comuni della Regione T.A.A., - ed opportunamente e coerentemente da recepire a livello di regolamento del personale -, gli

atti di indirizzo prevedono l'assegnazione, al/ai responsabile/i del servizio, delle risorse finanziarie ed umane necessarie al raggiungimento degli obiettivi prefissati dalla Giunta comunale. Dal punto di vista dei principi di riferimento e dei contenuti essenziali, gli atti programmatici di indirizzo assumono una valenza sostanzialmente analoga a quella del PEG; entrambi sono strumenti di affidamento delle responsabilità gestionali ai responsabili dei servizi da parte della Giunta comunale.

Con questa importante premessa si propongono alcune indicazioni operative per la costruzione degli atti, con l'avvertenza che è importante tararne l'applicazione in relazione alle specificità proprie dell'ente.

Con riferimento, quindi, alla struttura organizzativa degli enti di piccola dimensione, l'articolazione degli atti programmatici di indirizzo può essere prevista "per aree di responsabilità" omogenee che, per quanto possibile, aggregino i servizi di bilancio compresi nella stessa funzione.

A titolo di esempio possono essere individuate queste aree:

- area dei servizi di amministrazione generale;
- area dei servizi finanziari e tributari;
- area dei servizi demografici e alle imprese;
- area dei servizi tecnici gestionali;
- area dei servizi alla persona,

che comprendono i principali ambiti di intervento dei piccoli comuni.

Per quanto riguarda l'individuazione delle spese connesse alle attività svolte e ai servizi erogati, appare opportuno e sufficiente mantenersi al livello di articolazione prevista con il servizio come strutturato nel bilancio che viene approvato dal Consiglio Comunale.

Per le entrate si rende invece necessario individuare, per ciascuna area di responsabilità, le risorse da acquisire, avendo come speculare e specifico riferimento la copertura o il rimborso delle spese comprese nei servizi alle cui attività si riferiscono e rientranti nella medesima area.

Inoltre, per rendere più snella l'attività gestionale e dare maggiore flessibilità allo strumento degli atti di indirizzo rispetto al PEG, si propone di mantenere al livello di *interventi* l'analisi delle tipologie di spese sotto il profilo economico, rinviando la specificazione e l'analisi di maggior dettaglio (capitoli) all'individuazione di strumenti interni di gestione contabile, ovviamente adeguatamente supportati a livello informatico.

Analogamente al PEG, negli atti di indirizzo devono essere esplicitate, ove esistenti, le diverse responsabilità: quella di tipo finanziario o procedimentale e quella di tipo economico o di risultato (vedi commento al piano esecutivo di gestione).

Anche la definizione degli obiettivi gestionali non può che assumere le modalità e le caratteristiche già compiutamente delineate per il PEG.

Come ultima considerazione, nella costruzione degli atti di indirizzo deve essere posta notevole attenzione alla coerenza programmatica che deve esistere con i programmi della Relazione previsionale e programmatica, quale strumento fondamentale della programmazione dell'ente.

Articolo 13 – Predisposizione del bilancio e dei suoi allegati

- ✓ Non viene più previsto per legge un termine per la presentazione del progetto di bilancio da parte della Giunta comunale al Consiglio comunale. Lo stesso infatti sarà

fissato autonomamente da parte di ciascun ente nel regolamento di contabilità. Laddove non sia stato predisposto il regolamento di contabilità, i termini di presentazione coincideranno con quelli previsti normativamente per il deposito degli atti consiliari.

- ✓ Altra novità è rappresentata dal fatto che gli allegati, specificatamente individuati dal successivo art. 15, devono essere presentati insieme al bilancio all'atto della presentazione di tale documento al Consiglio comunale.

Articolo 14 – Termine di approvazione del bilancio

- ✓ Il termine di approvazione del bilancio è fissato al 30 novembre. Si deroga da tale termine qualora, in sede di Protocollo d'intesa in materia di Finanza Locale siglato tra Provincia e Rappresentanza Unitaria dei Comuni, ai sensi dell'art. 81 del D.P.G.R. 670/1972 e s. m., venga stabilito altro termine¹.

Articolo 15 – Allegati al bilancio di previsione annuale

- ✓ Secondo le norme contenute nel Titolo II del testo coordinato gli allegati al bilancio sono:
 - a) la relazione previsionale e programmatica (art. 18);
 - b) il bilancio pluriennale (art. 19);
 - c) l'elenco delle spese e delle entrate una tantum;
 - d) il quadro di sintesi previsto dall'art. 8 comma 3.
- ✓ Si rinvia al commento dell'articolo 19 del testo coordinato per quanto concerne l'aggiornamento del bilancio pluriennale.
- ✓ Alla Giunta provinciale è riconosciuta la facoltà di richiedere ulteriori documenti per l'esercizio del preventivo controllo di legittimità del bilancio, controllo che, ai sensi dell'articolo 52 della L.R. 1/93 e s.m., comprende la verifica della coerenza interna degli atti e della corrispondenza dei dati contabili con quelli delle deliberazioni nonché con i documenti giustificativi allegati alle stesse. A tal fine si ritiene che possano essere richiesti, in particolare, i provvedimenti relativi alla approvazione delle tariffe, del piano/programma delle opere pubbliche ed altri provvedimenti di carattere generale.

¹ Va rammentato che i provvedimenti relativi ad aggiornamenti tributari e fiscali devono essere assunti contestualmente all'approvazione del bilancio di previsione anche nell'ipotesi in cui, a livello nazionale, detti termini (in particolare riferiti ai tributi) siano fissati in epoca successiva rispetto al termine previsto a livello locale. Nel caso in cui detti termini siano anticipati rispetto al termine locale, i provvedimenti richiamati sopra devono essere assunti entro il termine fissato a livello nazionale.

Articolo 16 – Esercizio provvisorio e gestione provvisoria

- ✓ Viene apportata una netta distinzione tra ***esercizio provvisorio*** e ***gestione provvisoria***.
- ✓ Si ha l'esercizio provvisorio:

1. nelle more di approvazione del bilancio di previsione da parte della Giunta provinciale;
2. nel caso di proroga del termine di adozione del bilancio.

In questi casi possono essere assunti impegni di spesa nei limiti di un dodicesimo delle somme previste per ciascun intervento rispettivamente riferito, al bilancio deliberato ma non ancora approvato dalla Giunta provinciale (bilancio nuovo), per la fattispecie di cui al punto a), e all'ultimo bilancio approvato (bilancio vecchio), per la fattispecie di cui al precedente punto b).

In entrambi i casi:

- sono esclusi da tale limite, gli impegni di spesa relativi agli investimenti, nonché quelli riferiti a spese obbligatorie o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
 - non sono previsti vincoli per l'effettuazione dei pagamenti i quali avvengono nell'ambito dell'impegno (competenza e residui) assunto. Il riferimento per gli enti che andranno a deliberare il bilancio nel corso del 2001 sul nuovo modello contabile sarà costituito, pertanto, dalla previsione definitiva 2000, riclassificata nei titoli, funzioni, servizi interventi;
 - non è necessaria la delibera consiliare di ricorso all'esercizio provvisorio.
- ✓ Si ha la gestione provvisoria del bilancio quando il bilancio stesso non è stato deliberato dall'ente entro i termini prestabiliti. In questo caso la gestione avviene nei limiti dei corrispondenti stanziamenti definitivi di spesa dell'ultimo bilancio approvato, ove esistenti, e attiene solamente le seguenti operazioni:
 - a) assolvimento di obbligazioni già assunte;
 - b) adempimento di obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e da obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge;
 - c) pagamento di spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni di imposte e di tasse;

ed, in generale, comunque la gestione provvisoria è limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

- ✓ Qualche difficoltà può comportare, nel periodo di esercizio provvisorio, il rendere operativo il PEG o gli atti di indirizzo, per i comuni con popolazione inferiore ai diecimila abitanti. Nella fattispecie di esercizio provvisorio, conseguente alle more di approva-

zione dell'organo provinciale, si ritiene possibile operare sulla base del nuovo PEG già licenziato dalla Giunta comunale entro il 31 dicembre. Laddove l'esercizio provvisorio invece sia conseguente alla proroga dei termini, i responsabili dei servizi potranno impegnare sulla base del PEG dell'anno precedente.

Nel caso di gestione provvisoria, poiché i poteri di gestione attengono solamente a determinati atti, specificatamente previsti dalla norma, si ritiene che il responsabile di servizio sia autorizzato a compiere i medesimi.

- ✓ In sede di prima applicazione della norma, in ipotesi di protrazione del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2001 oltre il 31 dicembre 2000 e data la mancanza, per l'esercizio finanziario 2000, del PEG o di altro atto di indirizzo equivalente, si ritiene sia possibile operare mediante l'adozione, da parte della Giunta comunale, di un provvedimento con il quale si individuano le competenze da affidare ai responsabili dei servizi, solamente in termini finanziari e non di obiettivi gestionali, al fine di consentire l'effettuazione delle spese indifferibili.

In allegato a tale atto dovrà essere acclusa la riclassificazione delle previsioni aggiornate del bilancio 2000, che quindi dovrà necessariamente essere effettuata entro il 31 dicembre 2000 e prima della predisposizione del bilancio 2001, in modo da poter consentire la gestione dell'esercizio provvisorio 2001 sulla base di un bilancio (2000) strutturato in modo conforme al nuovo modello.

In mancanza di tale riclassificazione possono essere effettuati solamente i pagamenti urgenti/indispensabili in base ad ordine dato al tesoriere dell'ente; successivamente tali pagamenti dovranno essere regolarizzati con 'mandati a copertura' da emettersi in relazione agli interventi del nuovo bilancio 2001.

Articolo 17 – Variazioni al bilancio di previsione annuale e pluriennale

- ✓ Viene riaffermata la competenza consiliare ed il termine ultimo del 30 novembre per le variazioni di bilancio. Fanno eccezione:
 - a) gli storni di fondi tra interventi di servizi diversi che non alterano il totale delle spese il cui termine viene fissato nel 31 dicembre;
 - b) i prelevamenti dal fondo di riserva che sono riservati alla Giunta comunale con delibera da adottarsi entro il 31 dicembre;
 - c) gli storni tra interventi di parte corrente dello stesso Servizio che lasciano invariato il totale della spesa la cui competenza viene demandata alla Giunta comunale con delibera da adottarsi entro il 31 dicembre;
 - d) le variazioni adottate in via d'urgenza dalla Giunta. In questo caso si ritiene che il parere dei revisori dei conti vada espresso sulla deliberazione giuntale, in quanto la Giunta comunale esercita un potere proprio del Consiglio comunale ed in virtù dell'obbligo di collaborazione che l'organo di revisione ha verso lo stesso Consiglio. Viceversa, sarà la delibera consiliare di ratifica della delibera della Giunta comunale l'atto che dovrà essere trasmesso alla Giunta provinciale per l'espletamento del controllo di legittimità. In caso di mancata o parziale ratifica da parte del Consiglio comunale, la norma impone allo stesso una valutazione ed una

decisione sui rapporti sorti sulla base della deliberazione di Giunta non ratificata ovvero su quelli “ritenuti necessari”(locuzione che lascia ampia discrezionalità). Ne consegue che nel caso di mancata ratifica gli oneri relativi ai rapporti sorti sulla base del provvedimento della Giunta comunale non possono trovare posto nel rendiconto della gestione.

In relazione alla variazione di assestamento generale, mediante la quale si attua la verifica generale delle voci di bilancio, si richiama il commento al disposto dell'articolo 36 del testo coordinato.

CAPO II

ALLEGATI AL BILANCIO ANNUALE DI PREVISIONE

Articolo 18 - Relazione previsionale e programmatica

- ✓ La relazione previsionale e programmatica costituisce un documento fondamentale nell'ambito del nuovo sistema contabile ed assolve essenzialmente a due importanti obiettivi: quello di dare leggibilità esterna al documento di bilancio (non solo attraverso le cifre) e quello di essere strumento di programmazione attraverso il quale introdurre un processo di indirizzo del Consiglio comunale, basato sulla sequenza: programmazione, gestione e controllo. La relazione è un “allegato” al bilancio, e rappresenta una delle novità più rilevanti del nuovo ordinamento, ancorché la stessa si costituisca quale allegato. Essa infatti impone all'ente di definire in fase di bilancio le scelte strategiche, con quanto ne consegue in termini organizzativi e gestionali, in relazione anche al successivo PEG.

La relazione previsionale e programmatica “copre un periodo pari a quello del bilancio pluriennale”. La programmazione pluriennale è quindi estesa a tutti i Comuni.

Le modalità di stesura della relazione devono seguire le indicazioni contenute nel modello 3 del D.P.G.R. 24 gennaio 2000, n. 1/L ed è suddivisa in **cinque sezioni**:

1. caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente;
2. analisi delle risorse;
3. programmi e progetti;
4. stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti e considerazioni sullo stato di attuazione,
5. rilevazione per consolidamento dei conti pubblici.

La sezione 1 è riservata ad indicazioni di carattere generale, allo scopo di rappresentare con sufficiente immediatezza le caratteristiche del territorio dell'ente, la struttura dei servizi, l'organico del personale, gli organismi gestionali (consorzi, aziende, istituzioni, società di capitali, concessioni), eventuali accordi di programma e/o altri strumenti di programmazione negoziata (patti territoriali, convenzioni, funzio-

ni delegate dalla Provincia o da altri enti), quale punto di partenza per la programmazione; la struttura ed il contenuto di questa sezione sono minimali.

La sezione 2 comprende le fonti di finanziamento e l'analisi delle risorse più significative, evidenziando l'andamento storico delle stesse e i relativi vincoli. In questa fase (tabella 2.1.1. Quadro riassuntivo) viene messa in evidenza la stretta connessione fra l'entrata e la sua utilizzazione. L'elaborazione di questa sezione richiede una particolare attenzione in termini di valutazione, descrizione e analisi, al fine della dimostrazione del principio di attendibilità della previsione di bilancio

La sezione 3 - programmi e progetti - rappresenta il più rilevante aspetto innovativo, in quanto si riferisce alle scelte delle opzioni possibili sulla base della ricognizione delle caratteristiche generali, degli obiettivi generali ed del quadro delle risorse. Partendo quindi dagli obiettivi generali, si arriva alla definizione dei programmi e dei progetti per l'azione amministrativa, per la gestione e per l'organizzazione.

Con i programmi (ed eventualmente i progetti) inizia il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte, che porta alla "distinzione" tra indirizzo politico e amministrazione, e quindi alla esplicitazione delle diverse responsabilità fra organi politici e strutture dell'ente.

I programmi e gli eventuali progetti devono essere in stretta correlazione con i programmi indicati nel bilancio annuale e pluriennale. A tal fine si richiamano le considerazioni già riportate in merito all'articolo 8.

Il programma dovrà fornire almeno le seguenti indicazioni fondamentali:

1. specificazione delle finalità da conseguire in termini di risultato politico-amministrativo;
2. individuazione delle risorse umane da impiegare con indicazione dei principali riferimenti all'organico dell'ente e dell'eventuale politica di copertura dei posti necessari al conseguimento degli obiettivi predefiniti;
3. elencazione delle risorse strumentali da utilizzare (attrezzature, mezzi informatici, ecc.), con particolare riferimento alla professionalità o prestazioni da acquisire dall'esterno;
4. motivazione delle scelte adottate, per l'individuazione del programma, i suoi contenuti e gli obiettivi.

Si sottolinea che per ciascun anno contemplato nel programma (o più in dettaglio nel progetto) la spesa complessiva deve essere esposta in termini di spesa per investimenti e spesa corrente.

Quest'ultima deve essere suddivisa in spesa consolidata e di sviluppo.

La spesa corrente consolidata è rappresentata dalle spese correnti normali o ripetitive che hanno il loro fondamento nelle leggi, nei regolamenti, nei contratti o in atti deliberativi e che per il loro carattere di rigidità non lasciano possibilità di manovra all'amministrazione; è quindi quella spesa necessaria per mantenere l'attuale livello quali-quantitativo dei vari servizi dell'Ente.

La spesa corrente di sviluppo è la spesa che l'amministrazione decide di effettuare per l'ampliamento o per il miglioramento dei servizi esistenti o per istituirne di nuovi.

La sezione 4 prevede una parte descrittiva che illustra lo stato di attuazione delle opere pubbliche con riferimento ai relativi programmi. Tale prospetto elenca, analiticamente, i progetti di opere pubbliche finanziati negli esercizi precedenti e non ancora, in tutto o in parte, realizzati, avendo riferimento:

1. all'oggetto dell'opera;
2. al Servizio di riferimento;
3. all'anno di impegno dei fondi;
4. all'importo totale dell'opera, con evidenza della parte già liquidata;
5. alla fonte di finanziamento.

La sezione 5 comprende un prospetto utile ai fini del consolidamento dei conti pubblici, nel quale vengono rappresentate le spese correnti ed in conto capitale sia secondo il D.P.G.R. 4/L/1995 che secondo il D.P.G.R. 4/L/1999.

La prima rappresentazione andrà utilizzata unicamente in relazione ai dati relativi ai conti consuntivi redatti in base alla struttura definita dal D.P.G.R. 4/L/1995 (vale a dire per i dati da inserire nella relazione previsionale e programmatica da allegare ai bilanci 2001 e 2002 che dovranno fare riferimento, rispettivamente, ai conti consuntivi 1999 e 2000).

Per consentire la corrispondenza generale della previsione con il bilancio pluriennale, può essere utile aggiungere un prospetto che ricomprenda anche gli oneri legati alla restituzione dei prestiti.

- ✓ Analogamente al legislatore nazionale, il legislatore regionale ha previsto i casi di **inammissibilità** e di **improcedibilità**, da prevedere nel regolamento di contabilità, delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non siano coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica. Questo sottolinea ancora una volta di più il ruolo strategico della programmazione nella gestione dell'ente.

L'obiettivo che la norma si prefigge è quello di assicurare la coerenza delle deliberazioni degli organi comunali con le previsioni di programma, attraverso la modalità del controllo interno. Pertanto, le modifiche di obiettivi, programmi, e progetti, rispetto a quanto indicato nella relazione, dovranno essere oggetto di apposita deliberazione, con l'indicazione della motivazione, delle parti della relazione su cui si interviene e delle conseguenze sugli equilibri del bilancio annuale e pluriennale.

Per inammissibilità ci si riferisce al caso di una proposta di deliberazione esaminata e discussa, e successivamente giudicata non coerente con le linee di azione individuate dalla relazione.

Con il concetto di improcedibilità si fa invece riferimento all'ipotesi in cui la proposta di deliberazione venga ritirata prima di essere esaminata e discussa dall'organo competente.

E' opportuno che gli enti diano indicazione nel regolamento di contabilità dei casi di applicazione della norma. A titolo esemplificativo:

1. contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti in termini di indirizzi e contenuti;
2. mancanza di compatibilità con le previsioni delle risorse finanziarie destinate alla spesa corrente o di investimento;
3. mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e dei progetti;
4. mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.

A tal proposito vedasi anche la Circolare del Ministero dell'Interno di data 14 novembre 1997, n. F.L. 28/97 (in G.U. n. 277 di data 27 novembre 1997).

Articolo 19 - Bilancio pluriennale

- ✓ Il bilancio pluriennale è un documento obbligatorio per tutti i Comuni, ed è lo strumento con il quale si compie il dimensionamento finanziario delle scelte adottate in sede di pianificazione strategica.
La principale funzione del bilancio pluriennale è quella della verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo ed, in particolare, la copertura delle spese di finanziamento e di investimento.
- ✓ E' bilancio di **competenza finanziaria**, in quanto prende in considerazione le entrate e le uscite per le quali si prevede sorga il diritto all'accertamento e l'obbligo all'impegno senza tenere conto del successivo incasso o pagamento.
- ✓ Anche il bilancio pluriennale deve rispettare i **principi** di unità, unicità, integrità, divieto di disavanzo economico, pareggio finanziario, veridicità, attendibilità, coerenza, congruità, pubblicità.
- ✓ La novità più importante è data dal **carattere autorizzatorio** ad esso attribuito; in particolare ciò significa che gli stanziamenti di spesa ivi previsti costituiscono limite agli impegni di spesa per ciascun esercizio indicato dal bilancio pluriennale.
Per le entrate, invece, gli stanziamenti rappresentano le somme che secondo i principi di veridicità e di attendibilità si ritiene di poter ragionevolmente accertare in ogni esercizio contemplato dal bilancio pluriennale. Gli stanziamenti di entrata rappresentano, pertanto, indirizzo e programma che l'organo consiliare assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.
- ✓ Qualora dalle scelte amministrative derivino spese a carico degli anni futuri che non rientrano nella fattispecie degli impegni automatici (art. 27 commi 2 e 5) – rispetto ai quali non c'è bisogno di uno specifico atto di impegno di spesa -, è necessario assumere i relativi impegni sul bilancio pluriennale.
E' responsabilità diretta del responsabile del servizio indicare, nella determinazione di impegno di spesa, tutti gli elementi necessari ad una corretta quantificazione delle spese, non solo nell'esercizio considerato ma anche in quelli successivi, mentre è

responsabilità del responsabile del servizio finanziario verificare e controllare la copertura finanziaria.

Particolare attenzione deve essere, inoltre, prestata alla previsione di spese che per loro natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e di quelle che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale; tali spese derivano per lo più dalle opere pubbliche o dagli altri investimenti.

- ✓ Altra novità è rappresentata dalla durata, non meno di tre anni e non superiore alla durata del mandato.
- ✓ Coerentemente con tale ultima facoltà, il legislatore regionale ha ritenuto opportuno demandare al regolamento di contabilità la possibilità di individuare criteri finanziari per la predisposizione di atti di programmazione finalizzati a limitare l'utilizzo delle risorse disponibili sul bilancio pluriennale, relative agli esercizi che ricadono nel mandato amministrativo successivo.
Opportunamente quindi il regolamento di contabilità dovrebbe indicare le tipologie di spesa per le quali prevedere limitazioni di utilizzo e disciplinare tali vincoli.
- ✓ Come risulta dai modelli approvati con DPGR 24 gennaio 2000, n. 1/L, il bilancio pluriennale per la **parte entrata** rileva:
 1. l'avanzo di amministrazione applicato al bilancio nelle sue varie forme: vincolato, finanziamento investimenti, fondo ammortamento e parte non vincolata;
 2. i titoli di entrata, con esclusione delle categorie, delle risorse e dei servizi per conto di terzi;
 3. le singole risorse con le previsioni indicate anno per anno e nel totale, coerentemente con la durata prevista;
 4. il riepilogo dei titoli, dell'avanzo ed il totale generale.
- ✓ Il bilancio pluriennale per la **parte spesa** è strutturato nel seguente modo:
 1. per programmi;
 2. per titoli;
 3. per servizi e interventi.

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

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

Ogni intervento di spesa, nell'ambito di ciascun titolo, rileva le previsioni del bilancio pluriennale, anno per anno, e con distinzione per ciascun anno della spesa consolidata e di quella di sviluppo.

Sono previsti inoltre riepiloghi finali per interventi e per programma.

- ✓ Rispetto ai modelli nazionali, in sede locale è stata ritenuta ridondante la rappresentazione degli accertamenti e rispettivamente degli impegni, nonché delle previsioni dell'esercizio in corso, in quanto già presenti nel bilancio annuale.
- ✓ Il bilancio pluriennale viene inoltre definito **scorrevole** poiché ogni anno rileva un periodo di tempo traslato in avanti di un esercizio finanziario, e deve pertanto essere aggiornato in sede di approvazione del bilancio di previsione, visto che il primo esercizio del bilancio pluriennale coincide con l'esercizio contemplato dal bilancio annuale.
Pertanto deve essere posta particolare attenzione agli impegni pluriennali già assunti, che debbono essere rideterminati in ragione di ogni anno previsto dal bilancio pluriennale per effetto della scorrevolezza dello stesso.
- ✓ Il bilancio pluriennale soggiace alle stesse regole previste per il bilancio annuale, per quanto riguarda le **variazioni in corso di esercizio** (art. 17 del testo coordinato).
Il carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale impone, in particolare, l'adozione di delibere di variazione dello stesso laddove l'approvazione di progetti esecutivi di opere pubbliche o, comunque, qualsiasi altra scelta da effettuare in corso di esercizio, comportino differenti previsioni di spesa rispetto alla originaria formulazione del bilancio pluriennale; ciò nell'osservanza del principio della copertura finanziaria e al fine di mantenere gli equilibri di bilancio.
Si fa presente che le variazioni del bilancio pluriennale devono corrispondere alle variazioni della relazione previsionale e programmatica, per la loro natura di strumenti di programmazione inscindibilmente e reciprocamente correlati e collegati.

Articolo 20 - Programmazione degli investimenti

- ✓ La programmazione degli investimenti sta assumendo rilevanza fondamentale, nella logica di un uso razionale ed efficiente delle risorse e di una attenta valutazione degli effetti sulla gestione corrente dei bilanci.
A tal fine il legislatore ha previsto che, in sede di approvazione del progetto o piano esecutivo:
 1. si dia atto della copertura delle maggiori spese determinate dall'investimento nel bilancio pluriennale originario, eventualmente modificato dall'organo consiliare;
 2. si assuma l'impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa relative ad esercizi futuri.
- ✓ Anche in occasione di nuovi investimenti da attuare in corso d'anno, che richiedono la variazione di bilancio, è necessario tenere conto degli effetti sul bilancio pluriennale e sulla relazione previsionale e programmatica degli oneri di gestione ed, eventualmente, di indebitamento conseguenti all'investimento medesimo.

Lo scopo della norma è quello di valutare con maggiore attenzione i riflessi finanziari degli investimenti, nonché di limitare e di evidenziare le decisioni di investimento che hanno ripercussioni in termini di spese di gestione non supportabili rispetto alle possibilità finanziarie dell'ente. La verifica della fattibilità finanziaria degli investimenti assume infatti un ruolo fondamentale nei processi di programmazione e di gestione finanziaria.

I principi di universalità, di veridicità e di attendibilità delle previsioni di spesa e il carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale impongono, già in sede di programmazione degli investimenti, nell'ambito del bilancio, della relazione previsionale e programmatica, nonché nel piano generale delle opere pubbliche, rigide verifiche preventive di fattibilità degli investimenti medesimi.

La fattibilità finanziaria degli investimenti programmati sussiste quando:

- a) alla spesa di investimento (spesa in conto capitale) corrisponde una precisa fonte di finanziamento in conto capitale per ciascuna opera o per ciascun investimento (contributo, alienazione di immobili, mutuo ecc.);
- b) tutti gli oneri indotti (spesa corrente) trovano copertura finanziaria in volumi complessivi di entrate (entrate correnti) tali da finanziare non solo le spese consolidate dell'ente, ma anche quelle aggiuntive o di sviluppo;
- c) la condizione di cui alla lettera precedente avviene per ciascuno degli anni contemplati dal bilancio pluriennale.

Nel bilancio di previsione l'investimento si colloca nell'ambito degli interventi dei vari servizi senza necessità di ulteriore specificazione per quanto concerne sia la tipologia/la natura che l'entità finanziaria del singolo investimento.

Nella relazione previsionale e programmatica il singolo investimento viene organicamente collegato con il singolo programma e con l'eventuale progetto, senza necessità di identificare l'aspetto finanziario.

Il programma generale delle opere pubbliche, che deve essere conforme agli obiettivi indicati dalla relazione previsionale e programmatica, dovrà invece individuare nel dettaglio le opere ed i lavori pubblici da realizzare in termini di fattibilità finanziaria nonché di priorità.

La programmazione delle opere pubbliche, per effetto delle Legge Merloni ter (L.415/98, di modifica alla L.109/1994), cambia radicalmente impostazione rispetto al passato. Ciò si impone anche in ambito locale, ed in tal senso è stata proposta una norma nell'ambito della Collegata alla Finanziaria 2001, che ridisciplina la programmazione delle opere comunali. Il programma delle opere pubbliche dovrà quindi essere ricondotto ad uno degli atti fondamentali di indirizzo politico – amministrativo, che incide in maniera principale sulle spese di investimento. Non dovrà essere più, come in passato, un elenco puro e semplice di opere, ma dovrà indicare per ciascuna di esse un'analisi di fattibilità, con la specificazione delle modalità di finanziamento, dell'ordine di priorità, nonché degli oneri e dei proventi indotti dall'investimento medesimo.

TITOLO III

GESTIONE DEL BILANCIO

Premessa

Sul piano finanziario la **gestione** consiste nell'insieme delle operazioni di accertamento, riscossione e versamento delle entrate e delle operazioni di impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento delle spese.

Le rilevazioni dell'entrata e della spesa hanno due principali finalità:

- a) consentono di valutare le compatibilità finanziarie attraverso il raffronto tra risorse disponibili e modalità di impiego di queste ultime;
- b) individuano specifiche responsabilità nella gestione finanziaria delle attività.

E' nella natura del nostro sistema contabile, che è basato sulla competenza, il fatto che gli atti di accertamento e di impegno costituiscano i momenti cruciali della gestione delle entrate e delle spese.

CAPO I

GESTIONE DELLE ENTRATE

Articolo 22 – Fasi dell'entrata

- ✓ Viene individuato il procedimento di gestione del bilancio relativo alle entrate, articolandolo nelle seguenti fasi: **accertamento**, **riscossione** e **versamento**, le quali sono rimaste sostanzialmente invariate rispetto alla previgente disciplina.

Articolo 23 – Accertamento

(art. 23 commi 2, 3 e 4: derogabili ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ Rispetto alla definizione dell'accertamento contenuta nella normativa precedente (articolo 92 del D.P.G.R. 12 luglio 1984 n. 12/L), l'articolo elenca con maggiore precisione gli elementi costitutivi dell'accertamento al fine di far corrispondere gli accertamenti a dei crediti effettivi nei confronti di terzi. L'entrata si considera accertata (comma 1) quando, sulla base di idonea documentazione, si sia provveduto alla:
 - verifica della ragione del credito;
 - verifica della sussistenza di un idoneo titolo giuridico;
 - individuazione del debitore;
 - quantificazione della somma da incassare;
 - fissazione della relativa scadenza (anno di competenza del bilancio o successivamente).
- ✓ L'accertamento si identifica in modo diverso a seconda della natura delle entrate (comma 2):
 - a) per le entrate di carattere tributario, attraverso l'emissione del ruolo ordinario o suppletivo (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani), la richiesta di pagamento per quelle entrate che presuppongono tale modalità di espletamento del

servizio (diritti per le pubbliche affissioni), l'avvenuta riscossione delle somme per le entrate affluite al concessionario o ad altri riscuotitori ancorché non versate al tesoriere (I.C.I.) oppure acquisite per autotassazione o per pagamenti diretti (T.O.S.A.P.) o per riversamento da eseguirsi da altri soggetti (addizionale consumo energia elettrica);

- b) per le entrate patrimoniali e per quelle derivanti dalla gestione di servizi, mediante l'emissione di liste di carico o di ruoli, l'acquisizione diretta delle somme per i proventi dei servizi pubblici o dei beni comunali per i quali non sono emesse liste di carico o ruoli;
- c) per le entrate relative a partite compensative della spesa, a mezzo dell'assunzione del corrispondente impegno di spesa;
- d) per le altre entrate di natura eventuale o variabile, attraverso i contratti, i provvedimenti giudiziari o gli atti amministrativi, la stipulazione del contratto di mutuo per le entrate da assunzione di prestiti con istituti di credito diversi dalla Cassa DD.PP. o il provvedimento di concessione della Cassa DD. PP., l'assunzione dell'equivalente impegno di spesa per le entrate dei servizi per conto di terzi.

- ✓ I procedimenti amministrativi di accertamento dell'entrata che sono di competenza economica dell'esercizio chiuso possono essere ultimati nei termini previsti dal regolamento di contabilità (comma 3). Questa formulazione permette di accertare tutti i crediti maturati nei confronti di soggetti che utilizzano i servizi del comune, come l'acquedotto, l'asilo nido, la scuola materna o qualunque altra prestazione a domanda individuale, ma non ancora formalizzati (non emesso ruolo, fattura, bollettino) entro il 31 dicembre. Nella sostanza, detto comma codifica le procedure di accertamento in corso di espletamento. I procedimenti non ultimati entro il termine previsto dal regolamento e le corrispondenti poste costituiscono minori accertamenti.

A fine esercizio, per tali poste, l'accertamento è presuntivo in quanto deroga dalla sussistenza di un idoneo titolo giuridico. Peraltro, l'ammontare del residuo (provvisorio) deve basarsi pur sempre su una previsione di entrata già definita sulla base dei criteri di veridicità e di attendibilità.

- ✓ Il termine posto dal regolamento di contabilità per l'ultimazione dei procedimenti di acquisizione delle entrate deve compatibilizzarsi con i tempi previsti per le fasi che precedono l'approvazione del conto consuntivo (entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento). Si ritiene opportuno che tale termine venga fissato entro il 31 marzo.

La facoltà prevista dal comma 3 va peraltro ad influenzare la determinazione dell'avanzo di amministrazione, al 31 dicembre, per la presenza di residui che a quella data non sono rappresentativi di crediti effettivi per mancanza di idoneo titolo giuridico; nel caso di applicazione al bilancio di previsione dell'avanzo di amministrazione e del suo conseguente utilizzo, si richiama la necessità di verificare la disponibilità di tale risultanza, pur in presenza del verbale di chiusura (articolo 30 del testo coordinato), a causa di possibili variazioni in meno derivanti dal protrarsi, nell'esercizio successivo, dei procedimenti di accertamento delle entrate in precedenza descritte.

- ✓ Per effetto del comma 4, l'accertamento è di competenza del soggetto preposto al servizio al quale è attribuito il procedimento di gestione. Il responsabile è pertanto te-

nuto a verificare l'esistenza degli elementi costitutivi del credito e ad inviare successivamente, nei modi e nei tempi definiti dal regolamento di contabilità, detta documentazione al responsabile del servizio finanziario. Quest'ultimo provvede ai dovuti riscontri e all'annotazione delle entrate accertate nelle scritture contabili.

La derogabilità delle disposizioni contenute nei commi 2, 3 e 4 non consente di stravolgere, con diversa autoregolamentazione, i presupposti che determinano l'insorgenza e la quantificazione del diritto a riscuotere come esplicitate dall'articolo in esame. Il principio sancito dal comma 1, per il quale l'entrata è accertabile soltanto in presenza di idonea documentazione, non può consentire il permanere di comportamenti che, nel passato, con accertamenti di massima, influenzavano in maniera distorsiva il risultato di amministrazione.

Articolo 24 – Riscossione

(art. 24 commi 1 e 2: derogabili ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati, interni o esterni, dell'ente. Gli incaricati interni sono l'economo ed altri eventuali agenti contabili autorizzati dall'ente. Gli incaricati esterni sono di norma il tesoriere e il concessionario della riscossione.
- ✓ La riscossione avviene attraverso ordinativi di incasso sottoscritti dal responsabile del servizio finanziario oppure, nel caso in cui il regolamento di contabilità lo preveda, da altro dipendente che può identificarsi anche nel responsabile del procedimento di entrata. Si ritiene che qualora l'ordinativo di incasso venga predisposto e sottoscritto da dipendente diverso dal responsabile del servizio finanziario, debba essere sottoposto al riscontro contabile di quest'ultimo.
- ✓ Sono pure di competenza del servizio finanziario le operazioni di contabilizzazione e di trasmissione in tesoreria degli ordinativi di incasso. Viene demandata al regolamento di contabilità l'individuazione degli elementi che l'ordinativo deve contenere.

Il contenuto minimo dell'ordinativo di incasso proposto è il seguente:

- a) indicazione del debitore;
 - b) ammontare della somma da riscuotere;
 - c) causale;
 - d) eventuali vincoli di destinazione delle somme da riscuotere;
 - e) indicazione della risorsa, o del capitolo di bilancio per i servizi per conto terzi, cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza;
 - f) codifica;
 - g) numero progressivo;
 - h) esercizio finanziario e data di emissione.
- ✓ Le disposizioni del comma 3 riconfermano l'obbligo per il tesoriere di riscuotere, comunque, ogni somma versata a favore del comune: ove a questa riscossione non corrisponda ordinativo di incasso, il tesoriere è tenuto a chiedere all'ente la regolarizzazione dell'operazione, con le modalità ed i tempi previsti nel regolamento di contabilità o nella convenzione di tesoreria.

Articolo 25 – Versamento

- ✓ Le modalità del versamento devono essere attentamente definite in sede di regolamento di contabilità o dalla convenzione di tesoreria, in quanto l'articolo dispone, in ordine ad esse, soltanto in via generale. Rispetto a specifiche fattispecie di entrate è opportuno tenere in particolare conto i seguenti elementi:
 - a) per le entrate con scadenza determinata per legge o contratto si può prevedere l'obbligo, in capo al responsabile del servizio finanziario o altro soggetto, di accertare in tempi brevi l'avvenuto versamento e di segnalare ai servizi competenti le eventuali inadempienze per attivare le conseguenti iniziative di recupero;
 - b) per le entrate riscosse da agenti interni si può prevedere una scadenza per i corrispondenti versamenti al tesoriere, scadenza che tenga conto anche dell'entità complessiva degli importi incassati. Anche in questo caso è necessario che siano definite e poste in essere procedure di verifica per l'individuazione di ogni eventuale responsabilità in caso di mancati o ritardati versamenti.

CAPO II GESTIONE DELLE SPESE

Articolo 26 – Fasi della spesa

- ✓ Il presente articolo individua il procedimento di gestione del bilancio relativo alle spese e lo articola nelle seguenti fasi: **impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento**.

Articolo 27 – Impegno di spesa

- ✓ La rigorosa definizione del concetto di impegno vieta tassativamente la possibilità di impegnare in bilancio somme che non costituiscono debiti effettivi nei confronti di terzi. Lo scopo della norma è quello di garantire, da un lato, un livello di veridicità maggiore che in passato e, dall'altro, quello di permettere una maggiore rappresentazione dei dati finanziari in termini economici.
- ✓ L'articolo (comma 1) individua nei seguenti gli elementi necessari alla formalizzazione dell'impegno:
 - a) l'obbligazione giuridicamente perfezionata. L'obbligazione è un vincolo giuridico tra soggetto debitore e soggetto creditore che ha per oggetto una prestazione suscettibile di valutazione economica; per il sorgere dell'impegno occorre che essa sia perfezionata giuridicamente;
 - b) la determinazione della somma da pagare. Occorre che dall'atto di impegno risulti la somma da pagare che dovrà, dunque, essere determinata e non semplicemente determinabile;
 - c) l'individuazione del soggetto creditore. Assieme all'elemento di cui al punto a), tale fattore impedisce l'assunzione dei c.d. 'impegni di massima', configurabili come dei semplici accantonamenti di somme stanziati in bilancio; sono peraltro fatte salve le deroghe previste ai commi 3, 5 e 6 del presente articolo;
 - d) la ragione del debito. Si tratta della applicazione di un principio di ordine generale, che richiede che ogni atto amministrativo sia adeguatamente motivato;

- e) la costituzione del vincolo sulle previsioni di bilancio, nel rispetto delle norme relative alla copertura finanziaria della spesa. Ci si riferisce alla registrazione o costituzione del vincolo sul corrispondente capitolo o intervento di spesa, previa verifica della copertura finanziaria di cui all'articolo 35, comma 1 del testo coordinato.
- ✓ Presupposto per l'impegno, quindi, è il perfezionamento giuridico di una obbligazione; in assenza di obbligazione giuridicamente rilevante (perfezionata) non può aversi impegno di spesa.
 - ✓ Per comprendere la portata innovativa del concetto di impegno si riporta di seguito un **esempio** che, pur essendo particolare per la sua collocazione temporale, risulta utile per chiarire il contenuto di detta fase gestionale della spesa.
Un ente locale, sulla base di una propria determina, ordina in data 10 dicembre la fornitura di un certo quantitativo di beni.
Supposto che nell'ordine di fornitura nulla venga indicato in ordine ai tempi di consegna, possono verificarsi tre ipotesi:
 - a) il fornitore esegue la fornitura entro il 31 dicembre;
 - b) il fornitore comunica all'ente l'accettazione dell'ordine entro il 31 dicembre e consegna i beni successivamente;
 - c) il fornitore comunica all'ente l'accettazione dell'ordine dopo il 31 dicembre.

Nella prima ipotesi è pacifico come l'esecuzione della prestazione da parte del fornitore racchiuda in sé l'accettazione dell'ordine e, quindi, il perfezionamento giuridico dell'obbligazione in capo all'ente. In questo caso alla consegna dei beni seguirà la liquidazione, l'ordinazione e il pagamento, magari nell'esercizio finanziario successivo. L'impegno a fine esercizio costituirà residuo passivo.

Nella seconda ipotesi la situazione, agli effetti contabili, non è differente rispetto alla prima per le seguenti considerazioni:
l'articolo 1326 del Codice civile, sulla conclusione del contratto, stabilisce che lo stesso è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte. E' del tutto evidente come, ricevuta la comunicazione di accettazione dell'ordine, per l'ente l'obbligazione sia giuridicamente perfezionata (nei suoi requisiti civilistici), restando del tutto indifferente il momento nel quale avverrà materialmente la consegna, da parte del fornitore, dei beni ordinati

Agli effetti contabili, le ipotesi sopra descritte comportano risultanze analoghe tra di loro; diversa è invece l'incidenza della rilevazione dell'atto di gestione ai fini economici.

Nella terza ipotesi, pervenendo l'accettazione dell'ordine dopo il 31 dicembre, l'obbligazione è perfezionata giuridicamente dopo detto termine e la destinazione naturale (oltre che giuridica) delle somme impegnate contabilmente (ma non ancora trasformate in obbligazione giuridica) è l'avanzo di amministrazione. In questo caso tuttavia, pur aderendo perfettamente al dettato normativo, il comportamento dell'ente può prestarsi a possibili contenziosi sotto il profilo privatistico (l'obbligazione, seppur perfezionata dopo il 31 dicembre, da un punto di vista civilistico è idonea ad impegnare l'ente locale, il quale sarebbe tenuto alla controprestazione pur non avendo più in bilancio la copertura finanziaria).

Al riguardo è, pertanto, opportuno prevedere, nel regolamento di contabilità, l'obbligo di indicare nelle comunicazioni di ordinazione delle prestazioni, oltre che l'avvenuto

impegno (comma 5 dell'art. 35), anche il termine (non oltre il 31 dicembre) e il modo in cui deve esplicitarsi l'accettazione dell'ordine.

- ✓ Circa le modalità con cui si effettua l'impegno, il comma 2 disciplina la fattispecie degli "impegni automatici", ossia individua le categorie di spesa che non necessitano di particolari atti amministrativi per l'assunzione dell'impegno. Quest'ultimo è costituito a seguito della semplice approvazione del bilancio o delle successive variazioni. Si tratta, nella maggior parte dei casi, di spese obbligatorie e vincolate per le quali il bilancio si limita a valutarne l'entità, analogamente a quello che avverrebbe con l'atto di impegno se ne fosse necessaria l'adozione. Deve trattarsi di spese a fronte delle quali sono presenti, al momento di deliberare il bilancio o la variazione, obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Le spese a cui si applica questo particolare trattamento sono:

- a) le indennità già attribuite agli amministratori;
 - b) il trattamento economico attribuito al personale dipendente, ivi compresi gli oneri riflessi. L'impegno è assunto relativamente al personale in servizio. In presenza di procedura concorsuale si attiva la prenotazione di impegno di spesa, che si perfezionerà in impegno effettivo con l'assunzione in servizio;
 - c) le rate di ammortamento dei mutui, gli interessi di preammortamento e altri oneri accessori. Essi devono discendere da mutui e prestiti già contratti;
 - d) le spese a calcolo. Trattasi di spese di carattere variabile concernenti le ordinarie provviste per la prestazione di servizi o di fornitura (articolo 35 comma 4 del testo coordinato);
 - e) le spese dovute in base alla legge o a contratti già perfezionati.
- ✓ Data la complessa dinamica gestionale dell'ente pubblico, il legislatore ha previsto la figura della prenotazione d'impegno, da utilizzare nelle procedure in via di espletamento (comma 3).

Rispetto alla rigidità della definizione dell'impegno di spesa contenuta nel comma 1, è infatti consentita l'assunzione di impegni provvisori per tutte le procedure nelle quali l'individuazione del soggetto creditore o la determinazione degli altri elementi necessari all'impegno avvengono solamente alla fine della procedura stessa. In tale fattispecie si ricorre alla prenotazione di impegno, che consiste nel 'vincolare' le somme stimate come occorrenti anche in assenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata.

- ✓ In seguito alla prenotazione possono verificarsi due ipotesi:
 - a) viene perfezionata giuridicamente l'obbligazione. In questo caso il 'quasi' impegno si tramuta in impegno (peraltro in assenza di ulteriori attività amministrative) e potranno essere eseguite, con il verificarsi delle condizioni normative, le fasi successive della spesa;
 - b) l'obbligazione non viene perfezionata. In tal caso la prenotazione (e non l'impegno) decade, in quanto mai realizzata la fase dell'impegno (obbligazione inesistente). Le relative risorse, prenotate ma non impegnate, costituiscono economie di spesa che confluiscono nei risultati finali di gestione e amministrazione.

Una deroga alla suesposta disciplina, al fine di non creare difficoltà gestionali per le procedure che si collocano a cavallo di due esercizi, è rappresentata dalle prenotazioni di impegno riferite a procedure di gara bandite ma non concluse entro la fine dell'esercizio, in relazione alle quali le corrispondenti poste di uscita si considerano impegnate.

- ✓ In riferimento alle modalità di assunzione delle prenotazioni di impegno di spesa ampio spazio deve essere concesso al regolamento di contabilità di ciascun ente.
- ✓ In ordine alle spese da considerarsi comunque impegnate i commi 5, per le spese in conto capitale, e 6, per le spese correnti, introducono ulteriori ipotesi correlate all'avvenuto accertamento di finanziamenti con vincolo di destinazione, ovvero di entrate proprie o di quote dell'avanzo di amministrazione.
Tali stanziamenti di spesa vanno a formare i c.d. 'residui di stanziamento', in corrispondenza e per l'ammontare dell'accertamento delle relative entrate. La norma intende escludere che i relativi stanziamenti vadano in economia per la parte in cui non siano stati assunti veri e propri impegni di spesa entro l'esercizio. In questo contesto l'attestazione di copertura e il parere di regolarità contabile si rendono comunque necessari all'atto del perfezionamento delle singole obbligazioni con l'assunzione dei relativi impegni di spesa sul conto dei residui.
Nell'ambito delle disposizioni regolamentari dell'ente, può essere utile introdurre una norma che limiti l'accumularsi di accantonamenti di spese per investimenti, effettuati in corrispondenza all'accertamento delle entrate utilizzate per il loro finanziamento (si fa riferimento in particolare alle fattispecie di cui al comma 5, lettere b., d. ed e., nonché al comma 6), che determinano, di fatto, l'inutile immobilizzo di risorse.²
- ✓ Nel preesistente ordinamento l'impegno non poteva che riferirsi alla competenza dell'anno, fatta salva la deroga prevista per assicurare la continuità dei servizi. Con il nuovo ordinamento si attribuisce carattere autorizzatorio agli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, nel senso che gli stessi costituiscono limiti agli impegni di spesa. Possono quindi essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, nei limiti delle previsioni comprese nel bilancio pluriennale (comma 7).
- ✓ E' prevista inoltre la possibilità di impegni di spesa che, per la loro particolare natura, hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale o che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio stesso. Di detti impegni deve tenersi conto nella formazione dei bilanci futuri rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo (comma 8).
- ✓ Relativamente a tali fattispecie, il servizio finanziario dovrà trovare adeguati sistemi di rilevazione e registrazione degli impegni pluriennali.
- ✓ Si richiama da ultimo il commento all'articolo 35 del testo coordinato.

Articolo 28 – Liquidazione

(art. 28: derogabile ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

² La norma regolamentare potrebbe, ad esempio, fissare il lasso temporale di un anno per la conservazione del residuo passivo di stanziamento. La medesima norma regolamentare potrebbe inoltre prevedere che il presupposto per l'impegno contabile sugli stanziamenti di spesa in relazione ai quali si formano i residui di stanziamento, ai sensi del comma 5 del presente articolo, sia costituito dalla presenza di un progetto preliminare, di una perizia di stima o di altra documentazione, idonea a determinare l'entità della spesa da tradurre in investimento. Qualora non si verificassero tali presupposti, le risorse di entrata affluirebbero al risultato di amministrazione tra i fondi con vincolo di destinazione, se si tratta di entrate aventi tale vincolo, o altrimenti negli altri fondi (fondo per gli investimenti e fondo non vincolato).

- ✓ Per liquidazione si intende l'operazione attraverso la quale, entro i limiti delle somme impegnate e sulla base dei documenti e dei titoli atti a comprovare i diritti di acquisto dal creditore, viene determinata la somma certa e liquida che l'ente è tenuto a pagare (comma 1).
- ✓ Con la liquidazione si deve appurare che la documentazione prodotta sia completa e idonea a comprovare il diritto del creditore. Deve essere verificato che i documenti di spesa prodotti siano conformi alle norme di legge, - comprese quelle di natura fiscale -, che le prestazioni o forniture eseguite rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi e alle altre condizioni pattuite, e che l'obbligazione sia esigibile in quanto non sospesa da termine o condizione. La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa (comma 2). L'atto di liquidazione, redatto nelle forme che l'amministrazione riterrà più opportune, è dunque sottoscritto dal responsabile del servizio proponente.
- ✓ L'atto di liquidazione è trasmesso, con tutti i documenti giustificativi, al servizio finanziario, che è tenuto ad effettuare sul medesimo i controlli connessi alla regolarità contabile (commi 4 e 5).
- ✓ Per le spese derivanti da contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e servizi telefonici, per le quali l'impegno relativo si forma con l'approvazione del bilancio di previsione (impegni automatici ai sensi dell'art. 27 comma 2), le fasi della liquidazione e dell'ordinazione possono effettuarsi con **procedure abbreviate** (comma 3). Si può infatti accelerare l'iter contabile prevedendo il pagamento di determinate somme:
 - senza previa emissione del mandato. In tal caso, per ragioni di speditezza, si liquidano determinate fattispecie di spese con una forma accelerata (es.: elenchi, etc), con invio della documentazione al tesoriere e con l'ordine di pagare alla scadenza prefissata. Successivamente il servizio finanziario provvederà all'emissione dell'ordinativo di pagamento a copertura dell'operazione, secondo le scadenze fissate nel regolamento di contabilità;
 - senza previa emissione dell'atto di liquidazione e del mandato. In questa seconda ipotesi, sulla base di quanto stabilito dal regolamento di contabilità, si dovrà autorizzare il tesoriere al pagamento di determinate utenze (es. telefono, riscaldamento, luce) alle scadenze prefissate, con scarico sul conto di tesoreria (addebito RID) secondo modalità definite. Con questa procedura sarà possibile effettuare i pagamenti dei contratti di somministrazione nel rispetto della scadenze, senza incorrere nell'applicazione di interessi moratori. Al riguardo i mandati di copertura dovranno essere emessi previo accertamento da parte dell'unità organizzativa che ha ordinato la spesa della regolarità della stessa (atto di liquidazione) e tempestivamente, ovvero compatibilmente con le scadenze fissate dal contratto bancario per la comunicazione di eventuali irregolarità e conseguente storno dell'addebito.
- ✓ La norma in esame prevede altresì procedure abbreviate anche per quanto attiene la fase del pagamento.

Articolo 29 - Ordinazione e pagamento

(art. 29 comma 3: derogabile ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ Con l'ordinazione si dà ordine al tesoriere di pagare il dovuto; l'ordine consiste nel mandato di pagamento, il cui contenuto, le modalità di emissione, di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere sono disciplinate dal regolamento di contabilità (commi 1 e 2). Si ritiene opportuno considerare quali elementi minimali del mandato i seguenti:
 - a) numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
 - b) data di emissione;
 - c) intervento, o capitolo per i servizi per conto terzi, sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza e residui;
 - d) codifica;
 - e) 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 I.V.A.;
 - f) ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o concordata con il creditore;
 - g) causale ed estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
 - h) eventuali modalità agevolative di pagamento, se richieste dal creditore;
 - i) rispetto degli eventuali vincoli di destinazione.
- ✓ Per certi tipi di spesa, specificatamente individuati (comma 3), il tesoriere provvede ai pagamenti anche in mancanza della preventiva emissione dell'ordinativo. In tal senso il tesoriere, prima di procedere ai pagamenti, è comunque tenuto a controllarne la corrispondenza con lo stanziamento del bilancio o con l'elenco dei residui. Tali pagamenti devono essere quanto prima regolarizzati nei termini³ stabiliti dal regolamento di contabilità o dalla convenzione di tesoreria.
Le disposizioni del comma 3 possono essere derogate con autonoma regolamentazione. Si fa presente, a tal proposito, che le tipologie di spesa ammissibili a tale procedura devono quantomeno essere caratterizzate da una scadenza fissa e da un importo determinato. Diversamente tale deroga non appare effettivamente praticabile.

CAPO III RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Articolo 30 - Avanzo di amministrazione

- ✓ Il risultato di amministrazione (comma 4) è definito come la somma algebrica del fondo di cassa al 31 dicembre dell'esercizio a cui il rendiconto si riferisce, dei residui attivi (valore positivo) e dei residui passivi (valore negativo). Questo valore, ove positivo, può essere utilizzato secondo le indicazioni contenute nei commi 1 e 2.

³ Si consiglia di effettuare la regolarizzazione entro il mese successivo per evitare che tali procedure incidano sugli equilibri di bilancio (articolo 36 del testo coordinato).

- ✓ Al comma 1 si individuano le componenti dell'avanzo in: "fondi non vincolati, fondi vincolati, fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale e fondi di ammortamento". La distinzione dell'avanzo in detti fondi comporta una più attenta utilizzazione, in futuro, delle risorse provenienti dalle economie del passato.
- ✓ Si analizza di seguito la scomposizione del risultato di amministrazione:
 - a) ***fondi vincolati***. Riguardano tutti quei mezzi di finanziamento che non possono avere una finalità differente da quella per la quale sono costituiti. Il vincolo di destinazione può essere costituito per effetto di legge, per disciplina regolamentare o per volontà consiliare.
 Il fondo vincolato per effetto di norma legislativa è formato dalle economie di spesa finanziate da entrate che hanno destinazione vincolata per legge, da maggiori entrate vincolate a cui non corrispondono stanziamenti a bilancio. Confluiscono nei fondi vincolati anche le eventuali somme derivanti da insussistenza d'impegni conservati a residuo di stanziamento (residuo correlato ad entrate con specifica destinazione, ai sensi dell'articolo 27 testo coordinato). Sono da considerarsi entrate con vincolo di destinazione quelle derivanti dai contributi di concessione, dai mutui (in questo caso si tratta di vincolo avente origini negoziali), da sanzioni urbanistiche, da sanzioni per violazione del codice della strada, da trasferimenti vincolati per disposizione dell'ente erogatore, etc..
 Il fondo vincolato per effetto di norma regolamentare si riferisce ad economie di spesa che si determinano a seguito della costituzione del fondo svalutazione crediti. Infatti detto fondo, che è allocato in bilancio nella funzione 01 (Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo), al servizio 08 – intervento 10, non può essere impegnato e quindi le economie di fine esercizio vanno a confluire nell'avanzo di amministrazione. L'utilizzo della quota di avanzo va disciplinato dal regolamento di contabilità e può riguardare, ad esempio, la copertura di perdite di residui attivi, a seguito di inesigibilità del credito, ovvero per rimborsi da effettuarsi a fronte di entrate indebitamente rimosse.
 Il fondo vincolato per volontà dell'ente riguarda quella parte di avanzo sulla quale l'ente pone un vincolo di destinazione in sede di previsione di bilancio, quindi prima dell'approvazione del conto consuntivo (trattasi in tal caso di avanzo presunto, che verrà successivamente accertato con l'approvazione del verbale di chiusura o del conto consuntivo). Si riporta, quale esempio, l'accantonamento di una quota dell'avanzo per la liquidazione del T.F.R..
 - b) ***fondi per il finanziamento di spese in conto capitale***. Anche per questo fondo valgono le considerazioni già svolte per il fondo precedentemente illustrato. Si ricorda in tale contesto, che le spese di investimento possono essere finanziate oltre che da mutui e da altre entrate che hanno destinazione vincolata per legge, da ulteriori tipologie di fondi previste dal titolo IV (entrate derivanti da dall'alienazione di beni e da riscossioni di crediti, trasferimenti in conto capitale non finalizzati).
 - c) ***fondi di ammortamento***. Questi troveranno concretezza nel momento in cui verranno iscritte in bilancio le quote di ammortamento e le si faranno confluire nel risultato di amministrazione come economie di bilancio (articolo 11 del testo coordinato).
 - d) ***fondi non vincolati***. Essi rappresentano la quota residuale disponibile, che, stando a quanto sopra illustrato, corrisponde ad economie di spese o maggiori entrate non finalizzate derivanti soprattutto dalla gestione corrente di bilancio.
- ✓ La volontà del legislatore di suddividere in più fondi l'avanzo di amministrazione è strettamente legata ai diversi significati che assume l'avanzo medesimo in ragione del

suo utilizzo per il finanziamento di spese di investimento o di spese correnti. L'avanzo di amministrazione è un'entrata di natura straordinaria, la cui destinazione naturale è il finanziamento di spese in conto capitale, ovvero di spese di parte corrente definite una tantum. L'utilizzo dell'avanzo per spese correnti può portare invece a degli squilibri finanziari negli esercizi successivi nel momento stesso in cui l'avanzo si configura come entrata non ripetitiva. L'articolo 30 comma 2 lett. c) prevede un'eccezione, nel senso che in sede di assestamento di bilancio l'avanzo può essere utilizzato anche per spese di funzionamento, qualora sia accertata l'impossibilità di avvalersi di mezzi ordinari. In tal caso l'applicazione dell'avanzo si traduce nell'utilizzo dei fondi non vincolati, ossia della quota derivante in gran parte dalla gestione corrente di bilancio.

- ✓ La presenza di numerosi vincoli all'interno dell'avanzo di amministrazione conduce ad una attenta lettura del risultato medesimo: pur trovandosi in presenza di un avanzo, se non vi sono disponibilità sufficienti alla copertura dei fondi vincolati e dei fondi di ammortamento, si assiste ad una situazione in cui l'avanzo viene ad identificarsi con un risultato che nella sostanza evidenzia un valore inferiore a zero. L'obbligo di ricostruire i vincoli originari imposti all'avanzo è previsto, espressamente, solo per i fondi di ammortamento. Infatti essi devono essere sottratti dall'avanzo (comma 2 del presente articolo), oppure sommati al disavanzo al fine di evitare la deviazione di queste risorse dall'impiego per il quale sono costituite (reintegro del patrimonio).
- ✓ In merito all'interpretazione del comma 2 va fatta una riflessione sul rapporto esistente tra le tipologie di spesa finanziabili con l'avanzo e la necessità del rispetto della destinazione impressa alle componenti non libere dell'avanzo stesso. Nell'applicazione dell'avanzo si rende opportuno dare un certo ordine di priorità, in relazione ai vincoli posti dalla normativa medesima:
 - a) priorità assoluta va riconosciuta al reinvestimento degli ammortamenti accantonati, infatti per questa parte ricorre l'istituto del 'riporto';
 - b) utilizzazione dell'avanzo in conformità ai fondi vincolati che hanno concorso a determinarlo;
 - c) copertura dei debiti fuori bilancio: va tenuto infatti presente che la possibilità di contrarre a tal fine mutui rende l'operazione prioritaria rispetto all'adozione dei provvedimenti di riequilibrio, per il finanziamento dei quali non è consentita analoga facoltà;
 - d) utilizzazione della quota libera dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese correnti una tantum e per le spese correnti, solo in sede di assestamento, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari di bilancio;
 - e) utilizzazione della quota libera dell'avanzo per il finanziamento di spese di investimento, oltre quelle finanziate con la quota sub b).
- ✓ L'avanzo di amministrazione presunto può essere iscritto in bilancio, in sede di previsione o con variazione di bilancio, prima della approvazione del conto consuntivo (comma 3).

L'assunzione dell'impegno delle spese finanziate con l'avanzo è subordinata alla effettiva disponibilità o all'accertamento.
- ✓ L'avanzo di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso (comma 4), ed è disponibile con l'approvazione, da parte della giunta comunale, del verbale di chiusura dell'ultimo esercizio chiuso (comma 5).

Il verbale di chiusura costituisce sempre un documento contabile interno, ma nello stesso tempo diviene presupposto di accertamento della disponibilità ai fini

dell'applicazione dell'avanzo di amministrazione e del conseguente impegno di spesa.

Il verbale di chiusura si configura come un pre-consuntivo, la cui predisposizione richiede un'attenta valutazione delle partite finanziarie che concorrono alla determinazione della risultanza finale di esercizio. Dal verbale di chiusura devono discendere conoscenze certe per l'individuazione dei residui attivi e passivi, derivanti sia dalla gestione di competenza sia da quella degli esercizi precedenti, ai fini delle operazioni di pagamento e di riscossione di cui all'articolo 45 del testo coordinato. Nella sostanza con il verbale di chiusura l'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi, da effettuarsi obbligatoriamente prima dell'approvazione del conto consuntivo (articolo 53 del testo coordinato) viene anticipata all'inizio dell'anno.

Il regolamento di contabilità deve stabilire i termini entro i quali predisporre il verbale di chiusura e le modalità di trasmissione dell'elenco dei residui al tesoriere.

- ✓ Gli stanziamenti di spesa di cui alla lettera a) del comma 2 possono essere impegnati anche prima dell'approvazione del verbale di chiusura o del conto consuntivo (comma 3). Altrettanto può avvenire per gli stanziamenti di spesa finanziati con altri fondi vincolati.
- ✓ La distinzione dell'avanzo di amministrazione nei vari fondi è obbligatoria a partire dall'esercizio finanziario 2001.

Articolo 31 - Destinazione dell'avanzo di amministrazione

- ✓ Non essendo stato riproposto l'istituto della perenzione amministrativa, l'avanzo di amministrazione, nel primo anno di applicazione del nuovo modello di bilancio, deve essere destinato prioritariamente alla reiscrizione dei residui passivi perenti.

Articolo 32 – Disavanzo di amministrazione

- ✓ La presenza di un disavanzo di amministrazione può essere connessa unicamente ad intervvenuti eventi straordinari e imprevedibili. Questo perché nel corso dell'esercizio finanziario l'ente è tenuto a monitorare, a scadenze prefissate, l'andamento della gestione finanziaria (articolo 36 del testo coordinato).
Qualora il rendiconto si chiuda con un disavanzo di amministrazione, la copertura dello stesso deve essere assicurata nell'esercizio in corso e inderogabilmente nei due successivi (articolo 36 comma 3 del testo coordinato).
L'applicazione in bilancio, nel corso della gestione, del disavanzo accertato in sede di rendiconto, in parte o per l'intero importo, comporta la riduzione di stanziamenti di spesa non finanziati con entrate aventi destinazione vincolata per legge o con entrate a specifica destinazione. Il finanziamento deve, comunque, essere assicurato mediante l'utilizzo di tutte le risorse non vincolate, compresi i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili.
- ✓ Anche in presenza di un risultato contabile complessivo di segno negativo, occorre prestare particolare attenzione alla disarticolazione di tale risultato nelle varie componenti. Sussiste infatti l'obbligo di reintegrare le quote di ammortamento accantonate in aggiunta all'ammontare del disavanzo di amministrazione.

Articolo 33 – Residui attivi

- ✓ I residui attivi sono determinati per differenza tra accertamenti e riscossioni nell'esercizio. Il mantenimento tra i residui dell'esercizio è diretta conseguenza della esistenza di una posizione creditoria effettiva (titolo giuridico) non riscossa entro il termine dell'esercizio medesimo (commi 1 e 2).
- ✓ Le somme iscritte tra le entrate di competenza non accertate e gli eventuali residui attivi non riconfermati entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti e concorrono alla determinazione dei risultati finali della gestione (comma 4). Una deroga a questo principio è rappresentata dalla fattispecie prevista dall'articolo 23, comma 3, del testo coordinato, laddove è sancito che la procedura di accertamento delle entrate di competenza economica dell'esercizio chiuso può essere conclusa anche nell'esercizio successivo, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità.
- ✓ Diversamente rispetto al passato, nel nuovo ordinamento le entrate derivanti da mutui costituiscono residui attivi non più sulla base dell'atto deliberativo di assunzione, bensì in presenza della stipulazione del contratto ovvero, per mutui assunti con la Cassa DD.PP. o con gli istituti di previdenza, dell'intervenuta concessione definitiva (comma 3).

Si precisa il Ministero del Tesoro, ravvisata la necessità di introdurre nuove disposizioni in merito alla concessione, garanzia ed erogazione dei mutui della Cassa DD.PP., ha previsto, con l'articolo 1 del D.M. 30 settembre 1999, l'istituto dell'**impegno formale**. Il nuovo atto, di fatto, sostituisce la c.d. 'adesione di massima' e consente di accompagnare l'attività di programmazione degli enti locali con impegni giuridicamente rilevanti per l'istituto mutuante. L'impegno irrevocabile rilasciato dall'Istituto consente ai soggetti interessati di procedere all'aggiudicazione dell'opera avendo certezza della disponibilità delle risorse. Contabilmente il residuo coinciderà, in tutto o in parte, con l'importo dei lavori aggiudicati e l'Ente potrà assumere il corrispondente mutuo limitatamente all'importo necessario. L'istituto dell'impegno formale tende, infatti, a far coincidere l'importo del mutuo con l'importo dei lavori aggiudicati.

Articolo 34 – Residui passivi

- ✓ I residui passivi sono determinati dalla differenza tra le somme impegnate e quelle non pagate entro il termine dell'esercizio (comma 1).
- ✓ Costituiscono peraltro residui passivi, pur in mancanza del presupposto dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, le fattispecie di spesa individuate dall'articolo 27 commi 2, 3, 5 e 6 del testo coordinato.
- ✓ Viene esplicitamente vietata la conservazione nei residui passivi delle somme non impegnate ai sensi dell'articolo 27 richiamato in precedenza (comma 2).
- ✓ Le somme iscritte tra le spese di competenza e non impegnate o riportate tra i residui passivi e non riconfermate entro il termine dell'esercizio costituiscono economie di spesa e concorrono come tali alla formazione dei risultati finali di gestione (comma 3).

CAPO IV PRINCIPI CONTABILI DI GESTIONE

Articolo 35 – Regole per l’assunzione di impegni e per l’effettuazione di spese

- ✓ Questo articolo detta alcune regole per la corretta effettuazione delle spese, con esclusione di quelle economali, al fine di evitare la formazione dei debiti fuori bilancio. Nel comma 1 si afferma che il provvedimento autorizzativo di spesa deve essere munito dell’impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo di bilancio, ed aggiunge che per effettuare la spesa ci deve essere anche l’apposizione del visto di regolarità contabile, attestante la copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario.

Il visto di regolarità contabile attestante la **copertura finanziaria** spetta al responsabile del servizio finanziario, esclusa ogni valutazione di legittimità, che spetta al responsabile del servizio proponente. Il visto si riferisce, in termini di attestazione della copertura finanziaria, alla verifica delle disponibilità effettivamente esistenti negli stanziamenti di spesa, tenuto conto delle verifiche periodiche dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese. Nel caso di visto attestante la copertura finanziaria di spese finanziate con entrate a destinazione vincolata, lo stesso è subordinato alla verifica dell’accertamento dell’entrata. Nel caso di spesa finanziata con l’avanzo di amministrazione, ai fini del rilascio del medesimo visto, si deve tenere conto dello stato di realizzazione dell’avanzo (accertato o disponibile ai sensi dell’articolo 30 del testo coordinato).

La **regolarità contabile** comporta la verifica della giusta imputazione al bilancio annuale o pluriennale e l’accertamento della competenza del responsabile del servizio proponente.

- ✓ Al fine di assicurare la protezione dei terzi interessati, il responsabile del servizio, conseguita l’esecutività del provvedimento di spesa, deve comunicare agli stessi, contestualmente all’ordinazione della fornitura o della prestazione, l’avvenuto impegno della relativa spesa. La mancata comunicazione consente al terzo interessato di non eseguire la prestazione al fine di non esporsi al rischio di dover agire nei confronti del soggetto che ha effettuato o ha dato corso all’ordinazione irregolare della spesa (comma 5).
- ✓ Eccezione al principio della preventiva sussistenza dell’impegno illustrato riguardano:
 - a) i lavori, le forniture e le prestazioni determinati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile. In tal caso l’ordinazione fatta a terzi deve essere regolarizzata con l’assunzione del provvedimento e dell’impegno contabile entro i trenta giorni successivi, e comunque entro il 31 dicembre dell’anno in corso se a tale data non sia scaduto il termine dei trenta giorni (comma 2). Esemplificando, si ritiene che possa rientrare nell’ipotesi descritta un intervento urgente per garantire la continuità di un servizio pubblico, specie se indispensabile, sia in quanto il fatto è collegabile ad un intervento imprevisto sia in quanto connesso a entità eccezionali di spesa rispetto all’impegno in precedenza assunto.

Nel caso non venissero rispettate le regole sopra elencate o in mancanza di regolarizzazione dell'ordinazione nei termini previsti, il terzo comma conferma che il rapporto obbligatorio, per l'acquisizione dei beni e dei servizi, intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, il funzionario o il dipendente che hanno consentito la fornitura, per la parte in cui non sia accertata e dimostrata l'utilità e l'arricchimento che ne ha tratto l'ente (articolo 37 comma 2 lettera f. testo coordinato);

- b) le spese a calcolo, intese quali spese di natura corrente, di carattere variabile, concernenti le ordinarie provviste riguardanti prestazioni di servizi e forniture. Il comma 4 del presente articolo precisa che i fondi destinati alla gestione delle spese attraverso tale istituto devono essere preventivamente individuati con modalità stabilite dal regolamento di contabilità dell'ente. E' difficile poter collocare razionalmente tale istituto nella logica del nuovo ordinamento contabile – finanziario in quanto lo stesso, attraverso il riconoscimento delle decisioni di spesa in capo ai singoli responsabili dei servizi, di fatto dovrebbe fare superare l'esigenza di ricorrere ad uno strumento che era tipico di una gestione legata agli organi collegiali.

Il regolamento di contabilità dovrebbe definire le modalità di individuazione delle quote di stanziamento dell'intervento da destinare a spese a calcolo e definire le tipologie di spesa, nonché il valore massimo per ogni singolo ordinativo. Le spese a tal fine stanziate ed individuate a bilancio sono considerate automaticamente impegnate.

- ✓ Si richiama anche il commento riferito all'articolo 27 del testo coordinato.

Articolo 36 – Salvaguardia degli equilibri di bilancio

- ✓ Il primo comma riprende il disposto dell'articolo 33 L.R. n. 1/1993, n. 1 e s .m., per il quale nel corso della gestione del bilancio l'ente deve aver cura di mantenere tutti gli equilibri stabiliti nel bilancio di previsione.

A mente dell'art. 3 comma 3 del testo coordinato, viene demandata al responsabile del servizio finanziario la segnalazione, al legale rappresentante, al presidente del consiglio comunale, al segretario e all'organo di revisione dell'ente, di eventuali situazioni e fatti che comportino il pregiudizio degli equilibri di bilancio.

Molteplici sono i **fattori che possono condurre allo squilibrio finanziario** e richiedere interventi correttivi.

Fra i principali si richiamano i seguenti:

- a) disavanzo di amministrazione accertato dal rendiconto dell'esercizio precedente;
- b) mancata realizzazione di specifiche entrate correnti previste in bilancio;
- c) presenza di residui attivi per i quali già nel corso dell'esercizio si prevede l'insussistenza o l'inesigibilità;
- d) sentenze che obbligano l'ente al pagamento di somme cospicue;
- e) esistenza di altri debiti fuori bilancio non riconosciuti ai sensi dell'articolo 37 del testo coordinato.

La norma prevede che almeno una volta all'anno, ovvero con diversa periodicità stabilita dal regolamento, la giunta provveda alla **ricognizione** dello stato di attuazione dei programmi e alla constatazione del permanere degli equilibri di bilancio. La ricognizione dello stato di attuazione dei programmi assume importanza non solo sotto l'aspetto dei rapporti inter-organici tra consiglio e giunta, ma anche sotto l'aspetto gestionale, in quanto i responsabili dei servizi sono coinvolti nella verifica

sull'andamento gestionale dei servizi di cui sono responsabili. Si ritiene pertanto opportuno che la stessa venga posta in essere anche in corso di esercizio e non solamente in concomitanza con l'assestamento del bilancio (articolo 17, comma 8, del testo coordinato), al fine di consentire l'eventuale introduzione dei correttivi ai programmi che si rendessero necessari per il raggiungimento degli obiettivi.

La Giunta relaziona al Consiglio comunale sul risultato della ricognizione, il quale adotta i **provvedimenti necessari**:

- 1) al ripiano dei debiti fuori bilancio;
- 2) per ripristinare gli equilibri di bilancio qualora le previsioni per la fine dell'anno facciano prevedere squilibri per la gestione di competenza o per quella dei residui;
- 3) alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Anche se tale fattispecie non è espressamente prevista da questo articolo, si ritiene che la medesima debba essere comunque presa in considerazione nel contesto della verifica degli equilibri di bilancio. L'articolo 32 del testo coordinato dispone l'obbligo della copertura del disavanzo di amministrazione con le modalità stabilite dal presente articolo.

Il provvedimento di riequilibrio deve essere adottato entro e non oltre il 30 di novembre e va allegato al rendiconto dell'esercizio relativo.

La mancata adozione del medesimo provvedimento, ivi compresa la copertura del disavanzo di amministrazione di cui all'articolo 32 del testo coordinato, comporta il divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge o di effettuare spese non derivanti da impegni precedentemente assunti. Gli atti di impegno assunti in violazione a tale principio sono nulli (comma 4).

- ✓ Per il ripristino dell'equilibrio di bilancio il consiglio provvede ad adottare i provvedimenti utilizzando, per l'anno in corso ed eventualmente i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dalla assunzione di prestiti e di quelle aventi destinazione specifica per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili (comma 3).

Va ricordato che:

- a) per il ripristino degli equilibri di bilancio, ove non sia possibile provvedere con mezzi ordinari, si può applicare l'avanzo di amministrazione accertato/disponibile ai sensi dell'articolo 30 del testo coordinato;
- b) per il finanziamento dei debiti fuori bilancio, riconosciuti dall'ente ai sensi dell'articolo 37 del testo coordinato, ove sia impossibile utilizzare altre risorse, si possono assumere mutui.

Articolo 37 – Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio

- ✓ Si premette che il debito fuori bilancio è una obbligazione che, pur essendo valida sotto il profilo giuridico, è stata originata da un procedimento non rispettoso delle regole giuscontabili di effettuazione delle spese (nella sostanza la mancanza, a monte, di un impegno e/o della attestazione di copertura finanziaria).
- ✓ Mediante il provvedimento consiliare di riconoscimento del debito fuori bilancio, adottato su proposta del responsabile del servizio competente per materia, si dà atto della esistenza di un **debito contratto senza il preventivo impegno di spesa** e, qualora questo si identifichi nell'elencazione fatta dal comma 1, lo si iscrive nel bilancio finanziario di competenza, procedendo al suo ripiano.

Le fattispecie di debiti fuori bilancio individuate dalle lettere a), b), c), d) ed e) del comma 1 si caratterizzano, quasi esclusivamente, per il fatto di essere originate dal sorgere di rapporti obbligatori, i quali si perfezionano indipendentemente dalla volontà dell'ente; in simili situazioni l'impegno non serve a rendere efficace l'obbligazione, bensì permette soltanto l'assolvimento del debito, poiché il rapporto obbligatorio è già validamente sorto, stante la sua irregolarità nella assenza di contabilizzazione.

- ✓ Diversa origine invece caratterizza la fattispecie contemplata dalla lettera f del comma 1, la quale consente il riconoscimento di **debiti irritualmente sorti** (violazione degli obblighi previsti dall'articolo 35 commi 1 e 2 del testo coordinato) nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.
Il riconoscimento, in questo caso, è ammesso unicamente per l'importo corrispondente alla accertata e dimostrata utilità e arricchimento di cui l'ente ha beneficiato. A tal proposito vedasi la circolare del Ministero dell'Interno 14 novembre 1997, n. F.L. 28/97 (in G.U. n. 277 di data 27 novembre 1997).
- ✓ Il ripiano dei debiti 'riconoscibili' deve essere effettuato, normalmente, almeno una volta all'anno entro il 30 novembre con la deliberazione relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, di cui all'articolo 36 del testo coordinato. E' opportuno avvalersi della facoltà di stabilire una diversa periodicità per il riconoscimento dei debiti, nell'ambito del regolamento di contabilità.
- ✓ Il pagamento dei debiti 'riconosciuti' può avvenire anche mediante un piano di rateizzazione triennale, preventivamente concordato con i creditori (comma 2).
- ✓ Si richiama il commento di cui all'articolo 36 per quanto concerne l'individuazione delle modalità di finanziamento dei debiti oggetto di riconoscimento.

Articolo 38 – Controllo di gestione

- ✓ Il controllo di gestione è uno strumento che ogni amministrazione deve introdurre per verificare la rispondenza dei risultati agli obiettivi programmati e se ciò avviene attraverso una corretta ed economica gestione delle risorse, nel rispetto dei principi di "buon andamento e trasparenza".
- ✓ Il controllo di gestione consente:
 - ai dirigenti, o responsabili dei Servizi, di monitorare costantemente l'attività gestionale dei Servizi di cui sono responsabili e di intervenire affinché le risorse siano impegnate in modo efficace ed efficiente per il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
 - agli amministratori di verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati;
 - al nucleo di valutazione, ove costituito, di disporre dei risultati della gestione dei singoli Servizi, a supporto dell'attività di valutazione.

Quanto detto qualifica il controllo di gestione proprio come **controllo interno** all'Amministrazione e come "guida" per la gestione.

- ✓ Il controllo di gestione presenta alcune caratteristiche fondamentali:

- è un “processo” che deriva da un succedersi di operazioni sistematiche che vanno dalla pianificazione al controllo;
- è una variabile organizzativa che contribuisce a definire il quadro dei compiti e delle responsabilità;
- riguarda l'intera attività amministrativa e gestionale dell'Ente con riferimento ai singoli Servizi o centri di costo.

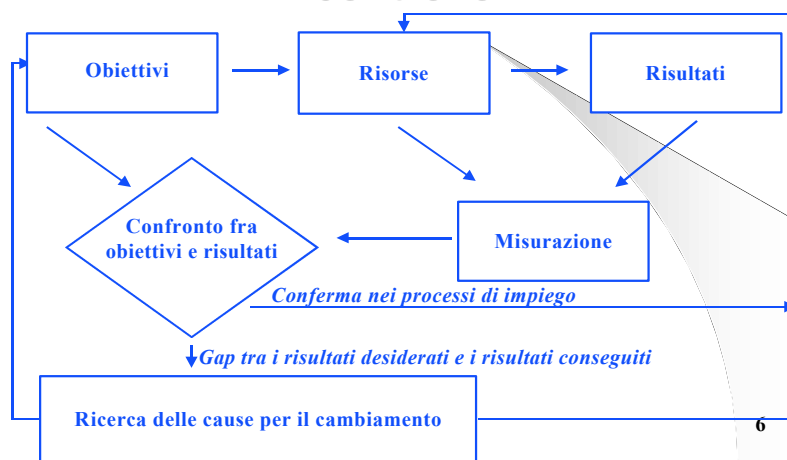
Esso si articola quindi attraverso fasi definite che costituiscono un processo circolare il quale, partendo dalla definizione degli obiettivi gestionali, passa attraverso una rilevazione dei dati di attività (risultati), di costo e provento, misurati attraverso idonei indicatori che consentono di valutare i risultati in termini di rispondenza agli obiettivi definiti e, nel caso di scostamenti, di apportare i relativi aggiustamenti.

Questa verifica deve essere periodica proprio per consentire gli aggiustamenti utili già in corso d'anno.

- ✓ L'approccio del controllo di gestione è prevalentemente di tipo economico e quindi rivolto alla valutazione di efficienza ed economicità della gestione dei Servizi comunali. In questo contesto l'introduzione della contabilità economica prevista dal nuovo ordinamento finanziario e contabile costituisce sicuramente elemento di semplificazione per l'applicazione del controllo di gestione, anche nelle realtà comunali di ridotte dimensioni.
- ✓ E' opportuno che il **regolamento di contabilità** (o il **regolamento di organizzazione**) disciplini soprattutto l'aspetto organizzativo del controllo di gestione:
 - l'unità organizzativa preposta alla sua implementazione;
 - l'articolazione della struttura dell'Ente per servizi e centri di costo, per una precisa attribuzione di obiettivi, risorse e responsabilità;
 - le modalità di rilevazione delle informazioni quantitative e qualitative dei servizi erogati nonché i relativi costi ed i proventi per la costruzione degli indicatori corrispondenti.

E' opportuno inoltre che il regolamento comunale individui il soggetto tenuto alla definizione degli obiettivi gestionali, lo strumento attraverso il quale vengono esplicitati, la periodicità dei rapporti di gestione oltre che i destinatari dei rapporti annuali.

Il ciclo della pianificazione e controllo



Articolo 39 – Utilizzo di entrate a specifica destinazione

- ✓ Questo articolo disciplina la possibilità di far fronte a **momentanee deficienze di cassa** per il finanziamento di spese correnti, in luogo delle più costose anticipazioni di tesoreria, con le entrate aventi specifica destinazione. Possono essere utilizzate anche le somme derivanti dalla assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa DD.PP. per un importo non superiore alla anticipazione di tesoreria che, come si ricorda, può essere pari al massimo ai 3/12 delle entrate accertate, nel penultimo anno precedente, nei primi tre titoli dell'entrata (comma 1).
- ✓ Il comune che prevede di dover attingere a tali fondi deve assumere una deliberazione di giunta, all'inizio dell'esercizio, che autorizzi l'operazione in termini generali, dopodiché il responsabile del servizio finanziario dovrà attivarsi presso il tesoriere con specifiche richieste (comma 2).
- ✓ Ad ogni utilizzo di tali somme viene vincolata una quota della anticipazione di tesoreria; appena l'ente introita somme senza vincolo di destinazione queste devono essere immediatamente utilizzate dal tesoriere per ricostituire la consistenza di quelle vincolate (comma 3). In tali termini l'anticipazione vera e propria verrà attivata solo per l'importo differenziale.
- ✓ E' prevista infine la possibilità di utilizzare le somme a specifica destinazione, ad eccezione dei trasferimenti degli enti del settore pubblico allargato e delle entrate per mutui e prestiti, quando l'ente ha in corso la procedura di alienazione del patrimonio ed è in attesa della riscossione del ricavato della vendita che dovrà essere utilizzato per reintegrare il fondo vincolato (comma 4).
- ✓ I comprensori possono utilizzare le entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti a prescindere dai vincoli previsti dai commi 1, 2, 3 e 4 dell'articolo.
- ✓ Stante l'applicazione della normativa a decorrere dall'esercizio finanziario 2001, è opportuno che, già in relazione al fondo di cassa a fine esercizio 2000, sia possibile in-

dividuaire l'ammontare del medesimo riferito ad entrate con vincolo di destinazione. Si ritiene che le tipologie di entrata che rivestono tale caratteristica (vincolo nella destinazione), ai fini della utilizzazione in termini di cassa, siano le seguenti:

- entrate derivanti dalla assunzione di mutui passivi;
- proventi concessioni edilizie e sanzioni urbanistiche;
- proventi concessioni in sanatoria di abusi edilizi;
- proventi sanzioni pecuniarie per violazione delle norme del codice della strada.

I vincoli sulla cassa, come disciplinati dall'articolo, incidono sulla liquidità dell'ente e quindi non vanno 'confusi' con i vincoli posti nell'ambito dell'avanzo di amministrazione, i quali si riferiscono alla destinazione dell'entrata in termini di competenza.

TITOLO IV SERVIZIO DI TESORERIA

Articolo 40 – Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria

- ✓ La novità rilevante è costituita dalla predeterminazione ex lege dei soggetti cui può essere affidata la gestione del servizio. Tale articolo, oltre a rimarcare l'obbligo di disporre di un servizio di tesoreria, prevede, infatti, che lo stesso debba essere affidato ad un Istituto di credito autorizzato a svolgere l'attività di cui all'art. 10 del D.Lgs. 01.09.1993 n. 385, ovvero a più Istituti di credito tra loro associati operanti con adeguata capillarità sul territorio; l'obbligo è inteso a prescrivere un modulo organizzativo di gestione unitaria della liquidità dell'ente.
- ✓ Viene qui affermato, al comma 2, il diritto di avvalersi del proprio concessionario della riscossione (in conformità all'art. 3, comma 7, del D.lgs. 13 aprile 1999, n. 112) per l'espletamento del servizio di tesoreria. Si ritiene che una scelta di questo genere presupponga egualmente l'espletamento di una ***gara ad evidenza pubblica***, in quanto il principio che informa l'affidamento del servizio si basa sulla concorrenzialità dei soggetti aventi diritto.
- ✓ L'articolo 40, comma 1, della Legge 448/98, confermato dall'articolo 47 comma 2 della Legge 488/99, autorizza all'esercizio del servizio di tesoreria degli enti pubblici la Società Poste Italiane S.p.A.. Si ritiene che tale autorizzazione, in quanto prevista da una norma speciale, debba applicarsi direttamente anche in ambito locale. Ne consegue che i comuni sono legittimati ad estendere la procedura concorsuale anche alla Società Poste Italiane S.p.A.. L'articolo richiamato, oltre ad autorizzare le Poste all'esercizio del servizio di tesoreria, abilita le stesse ad effettuare incassi e pagamenti per conto delle amministrazioni pubbliche.

Articolo 41 – Oggetto del servizio di tesoreria

- ✓ La definizione di cui al comma 1, a livello di raffronto testuale, appare più esatta e completa di quella precedente, quasi ad intendere che il tesoriere ha una competenza più generale in ordine alle entrate, che si esercita anche su quelle riscosse dall'esattore o da altri agenti contabili. La peculiarità della tesoreria sta proprio nell'assicurare una gestione unitaria della liquidità dell'ente, interessando l'intero movimento della gestione finanziaria, cioè tutte le operazioni di riscossione e pagamento, di custodia e amministrazione di titoli e valori. Si tratta di una doverosità del servizio che serve a mantenere distinta la 'gestione della liquidità' dalla 'gestione amministrativa' e che preclude, in assenza di apposite disposizioni derogatorie, la possibilità di compromettere questa gestione unitaria mediante l'apertura di conti correnti al di fuori dal servizio di tesoreria. Non vi possono essere, quindi, operazioni finanziarie che esulano dal servizio di tesoreria, ed esso è unico per tutta la gestione finanziaria dell'ente.

Articolo 42 – Affidamento del servizio di tesoreria

- ✓ L'articolo in commento prevede che il servizio di tesoreria del Comune, al fine di assicurare la trasparenza dell'azione amministrativa in ordine alle motivazioni di convenienza o di interesse pubblico alla base della scelta, venga affidato mediante procedure ad evidenza pubblica (asta pubblica, licitazione, trattativa privata previo confronto concorrenziale) stabilite nel regolamento di contabilità di ciascun ente. Al regolamento spetterà, in particolare, fissare le fasi tipiche della procedura ad evidenza pubblica il cui atto iniziale è l'adozione, da parte della Giunta comunale, del **capitolato speciale** e l'individuazione delle modalità da seguire per la scelta del contraente e per l'aggiudicazione del servizio.
- ✓ Sui criteri di scelta del contraente, la giurisprudenza ha riconosciuto ampia autonomia agli enti. Si ricordano, tra gli altri: migliore remunerabilità del deposito di liquidità presso il Tesoriere (condizione questa non utilizzabile per i comuni soggetti al regime di Tesoreria Unica), miglior tasso nelle anticipazioni, eventuali ulteriori servizi offerti (per es. la possibilità di ottenere dal tesoriere mutui a condizioni migliori), valute applicate alle operazioni, commissioni bancarie, eventuali benefici finalizzati al miglioramento della gestione dell'ente etc.. Accanto ai criteri di natura economica evidenziati, la valutazione dovrebbe tenere conto anche delle condizioni organizzative degli istituti di credito, che possono influire sulla qualità del servizio da espletare.
- ✓ L'affidamento del servizio di tesoreria si configura come atto di concessione, con il quale la banca affidataria viene investita di funzioni spettanti all'ente e il rapporto che viene instaurato è regolato da apposita convenzione. La convenzione, in conformità all'apposito capitolato speciale, viene deliberata dalla Giunta comunale e regola gli obblighi dell'Istituto, le modalità di svolgimento del servizio, nonché le condizioni di remunerazione delle giacenze e delle anticipazioni di cassa (comma 2)
- ✓ La convenzione, in base alle norme che regolano l'attività contrattuale, deve prevedere il termine fisso per la durata del rapporto, con divieto assoluto di inserire clausole di rinnovo tacito. Il comma 3 in esame consente, tuttavia, il rinnovo al medesimo contraente, per non più di una volta, qualora sia motivata la convenienza e il pubblico interesse. Nell'ambito del capitolato di servizio, o nel regolamento di contabilità, è necessario venga prevista la possibilità di affidare in regime di proroga l'espletamento del servizio, al medesimo Istituto, per un periodo di tempo non superiore a quello originariamente previsto.

Articolo 44 – Responsabilità del tesoriere e degli agenti contabili

- ✓ Nell'articolo si prevede espressamente la responsabilità del Tesoriere su tutti i depositi intestati al Comune. Per eventuali danni causati all'ente o a terzi, il tesoriere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio. Si ritiene che tale previsione comporti il venire meno dell'obbligo della cauzione che i soggetti affidatari del servizio erano tenuti a prestare.
- ✓ Si fa presente che, anche in ipotesi di investimenti finanziari in titoli o in pronti contro termine effettuati con istituti di credito diversi da quello che svolge il servizio di tesoreria, l'ente locale è tenuto a segnalare, ai fini del presente articolo, l'esistenza di tali investimenti al proprio tesoriere, precisandone la consistenza e la durata.

Articolo 45 – Attività connesse al pagamento delle spese

(art. 45 commi 3, 5, 6 e 7: derogabili ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ La disciplina che regola il pagamento delle spese assume notevole rilievo per l'attività del tesoriere, in quanto dalla esatta e completa applicazione della stessa discende la valutazione sulla regolarità della sua gestione.
Per consentire al tesoriere il completo e responsabile esercizio delle sue funzioni, il servizio finanziario deve puntualmente trasmettere al medesimo la seguente documentazione:
 - copia del bilancio di previsione approvato;
 - copia delle delibere di variazione e di prelevamento di quote dal fondo di riserva, esecutive;
 - notifica degli atti di delegazione di pagamento dei prestiti contratti;
 - elenco dei residui attivi e passivi di bilancio sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario.
- ✓ Spetta al tesoriere verificare la **regolarità formale**, la **completezza** e la **chiarezza dei dati** contenuti nel mandato di pagamento, nonché l'**autenticità delle firme** abilitate alla sottoscrizione del mandato ai sensi del regolamento di contabilità (firme che dovranno essere previamente depositate in tesoreria, con le rispettive generalità e qualifiche).
- ✓ Dopo la fase della verifica della regolarità formale, il tesoriere deve procedere a controllare se, al momento, esista la disponibilità dei fondi nella unità elementare del bilancio, cioè nell'intervento e, per i soli servizi per conto terzi, nel capitolo. Il tesoriere, dopo la soppressione delle previsioni di cassa nel bilancio, verificherà il limite di disponibilità dei mandati emessi in conto competenza dallo stanziamento del bilancio preventivo debitamente approvato (tenendo conto delle variazioni e dei prelevamenti dal fondo di riserva disposti con provvedimenti esecutivi) e quello dei mandati emessi in conto residui passivi, mediante riscontro degli stessi nell'apposito elenco dei residui.

Articolo 46 – Gestione informatizzata del servizio di tesoreria

(art. 46: derogabile ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ L'informatizzazione del servizio rappresenta una delle innovazioni della nuova disciplina. Il legislatore ha inteso rimuovere eventuali ostacoli all'informatizzazione, fornendo un esplicito supporto normativo all'impiego generalizzato di queste tecnologie anche in sostituzione dei documenti cartacei. Si evidenzia che la soluzione adottata è quella di consentire e non di imporre l'informatizzazione, in quanto spetterà all'ente locale stabilire se attuare o meno tali procedure, tenendo conto della propria situazione finanziaria.
- ✓ L'informatizzazione del servizio deve, comunque, garantire il rispetto dei principi che regolano il servizio medesimo.

In particolare, deve essere garantita la possibilità di verifica dell'autenticità e della regolarità dei mandati di pagamento trasmessi al tesoriere e la conformità con questi degli eventuali supporti magnetici che li accompagnano (ad esempio, i mandati collettivi per il pagamento a favore di più beneficiari, come le retribuzioni ai dipendenti). Per quanto riguarda le riscossioni, il sistema deve consentire il rilascio di quietanze regolari in corrispondenza di ogni riscossione.

Articolo 47 – Gestione di titoli e valori

- ✓ Il comma 1 si riferisce agli investimenti della liquidità in titoli fruttiferi effettuati dall'ente, nei casi consentiti dalla legge, di cui il tesoriere diventa depositario, con l'obbligo di riscossione delle entrate connesse alle rispettive scadenze e di versamento delle somme sul relativo conto di tesoreria.

E' da tenere presente che, anche a seguito della abrogazione delle disposizioni sancite dall'articolo 72 della L.R. n. 29/1963 e successive modificazioni ed integrazioni ("Investimenti provvisori e riserve"), le operazioni concernenti investimenti finanziari devono presentare le seguenti **caratteristiche**:

- garanzie in ordine alla salvaguardia dell'ammontare del capitale investito;
 - possibilità di smobilizzo delle somme investite in qualsiasi momento in relazione alle esigenze di liquidità dell'ente locale;
 - remunerazione effettiva dell'investimento effettuato quantomeno corrispondente a quella che sarebbe derivata dalla applicazione del tasso di interesse attivo, in ipotesi di giacenza delle somme investite presso il tesoriere dell'ente.
- ✓ La seconda fattispecie riguarda i prelievi e le restituzioni dei depositi effettuati da terzi per spese contrattuali, d'asta e cauzionali, a favore dell'ente.
 - ✓ La norma rimanda comunque al regolamento di contabilità dell'ente la definizione delle procedure per i prelievi e per le restituzioni dei predetti valori. I movimenti in numerario sono rilevati con imputazione ai servizi per conto terzi e devono essere regolarizzati con l'emissione degli ordinativi di entrata e di uscita, con le modalità previste dal regolamento di contabilità.

Articolo 48 – Obblighi del tesoriere

(art. 48: derogabile ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

Articolo 49 – Conto del tesoriere

Articolo 50 – Allegati al conto del tesoriere

- ✓ Gli articoli 48, 49 e 50 indicano la documentazione che il tesoriere deve obbligatoriamente redigere e tenere, per registrare e dimostrare la serie degli adempimenti svolti nell'esercizio delle sue mansioni.

- ✓ Il tesoriere deve quindi aggiornare e conservare il giornale di cassa, nonché tutte le rilevazioni periodiche di cassa previste dalla legge, con modalità e periodicità fissate nella convenzione.

In particolare, dovrà tenere al corrente e custoditi con le necessarie cautele, anche i seguenti documenti:

- il bollettario delle riscossioni;
- le reversali di incasso ed i mandati di pagamento, cronologicamente ordinati;
- il registro dei depositi;
- tutti gli altri registri che si rendessero necessari per l'importanza della gestione, o che fossero prescritti dalla legge o da speciali regolamenti.

- ✓ In ordine al conto del tesoriere, viene rimandata al regolamento di contabilità la fissazione del termine entro il quale lo stesso deve essere presentato (si consiglia di prevedere il termine di tre mesi dalla chiusura dell'esercizio finanziario, soluzione che favorisce una più tempestiva approvazione del conto consuntivo).

L'art. 50 elenca la documentazione che il tesoriere deve allegare al conto, materia che non ha subito particolari innovazioni.

Il conto del tesoriere deve essere esaminato dal servizio finanziario dell'ente, sia per verificare la completezza documentale delle reversali e dei mandati di pagamento e la regolare compilazione, sia per parificare i dati ed i valori riportati nel conto, attraverso il raffronto con i dati ed i valori esposti nelle scritture finanziarie e patrimoniali dell'ente.

Il tesoriere, con la presentazione del proprio conto all'Amministrazione, ha assolto l'obbligo sia nei confronti dell'ente, sia nei confronti della **Corte dei Conti. Infatti - per effetto della Legge 20 del 1994, degli articoli 226 e 233 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali approvato dal D.Lgs. n° 267 del 18 agosto 2000 e dall'esame congiunto dell'articolo 3 della Legge 658/84 e dell'articolo 1 del D.L. 453/93 - risulta che la trasmissione del conto alla Sezione giurisdizionale spetta all'Amministrazione entro sessanta giorni dalla data di avvenuta approvazione del rendiconto.**

I controlli sulla gestione del servizio di tesoreria si esercitano dunque, oltre che attraverso le verifiche di cassa, anche mediante il controllo amministrativo e giurisdizionale del conto, che il tesoriere ha l'obbligo di rendere all'ente locale.

Articolo 51 – Tesoreria unica

- ✓ Il regime di Tesoreria Unica si applica per i soli comuni con popolazione superiore ai 20.000 abitanti. L'eccezione prevista dall'articolo, ossia anche nei confronti dei comuni con popolazione inferiore ai 20.000 abitanti beneficiari di trasferimenti statali, di fatto, rimarrà inattuata in quanto i trasferimenti ai comuni sono gestiti normativamente a livello locale. Per la disciplina del regime di Tesoreria Unica si rinvia alla normativa nazionale in essere.

TITOLO V

RILEVAZIONE E DIMOSTRAZIONE DEI RISULTATI DI GESTIONE

Articolo 52 - Rendiconto della gestione

- ✓ La principale novità rispetto alla precedente normativa è l'introduzione del conto economico, accanto a quello del bilancio e del patrimonio.
- ✓ La finalità è quella di rilevare, oltre ai risultati della gestione finanziaria, le grandezze economico-patrimoniali, attraverso le quali è possibile misurare la redditività aziendale ed il livello di efficienza dell'attività svolta.

Tale finalità ha comportato anche la ridefinizione, rispetto al passato, del conto del patrimonio. Inoltre, data la presenza di conti di sintesi che rappresentano i risultati della stessa gestione sotto i diversi aspetti finanziario ed economico-patrimoniale, si è reso necessario evidenziare le interrelazioni e le congruenze dei vari risultati rappresentati, attraverso il prospetto di conciliazione.

- ✓ ***Procedura di approvazione del rendiconto***

"Il rendiconto è deliberato dal consiglio comunale entro il 30 giugno dell'anno successivo." (art. 52 comma 2 del testo coordinato).

Per il rispetto della scadenza fissata è necessario che il Tesoriere e gli agenti contabili interni rendano i conti della loro gestione entro i tempi fissati dal Regolamento di contabilità del Comune. Si richiama, a tal proposito, il commento di cui agli articoli 49 e 61 del testo coordinato.

Il Servizio finanziario verifica la loro corrispondenza con le scritture contabili in possesso dell'ente e predispone lo schema di rendiconto che poi viene deliberato dall'organo esecutivo insieme alla relazione prevista all'art. 60 del testo coordinato, con la quale la giunta "esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti".

La proposta di deliberazione consiliare del rendiconto e lo schema dello stesso, unitamente alla relazione dell'organo esecutivo, vanno trasmessi all'organo di revisione, il quale, entro il termine fissato dal regolamento di contabilità, comunque non inferiore a 20 giorni dalla data di trasmissione della documentazione, predispone la relazione da allegarsi al rendiconto.

Posto che la relazione dell'organo di revisione non solo contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, ma anche, eventualmente, rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità di gestione, il Consiglio comunale nell'approvazione del rendiconto deve tenere motivatamente conto delle risultanze fornite dalla relazione dell'organo di revisione.

- ✓ ***Controllo della Corte dei conti***

I Comuni con popolazione superiore ad 8000 abitanti, ovvero quelli i cui rendiconti si chiudano in disavanzo ovvero rechino indicazione di debiti fuori bilancio⁴, sono tenuti

⁴ Ai sensi dell'art. 13 del D.L. 786/81 l'elenco di tali Comuni è comunicato alla Corte dei Conti a cura della Giunta Provinciale quale organo di controllo.

a trasmettere il rendiconto alla Corte dei Conti, sezione Enti locali, entro 30 giorni dall'avvenuto esame del rendiconto stesso da parte dell'organo di controllo. La Sezione enti locali della Corte dei Conti delibera annualmente il termine entro il quale i Comuni sono tenuti a trasmettere il rendiconto, ancorché non sia intervenuto il controllo, nonché la documentazione da allegare. La deliberazione della Corte dei Conti è inviata direttamente ai Comuni con popolazione superiore agli 8000 abitanti nonché al presidente della Giunta Provinciale, quale organo di controllo.

Tale Sezione esamina i risultati della gestione finanziaria e ne riferisce al Parlamento. Si tratta di una forma di esame dei risultati globali, sia di natura finanziaria che patrimoniale, come evidenziati nei rendiconti.

Ai fini dell'esercizio di questo tipo di controllo successivo sulla gestione, la Sezione enti locali della corte dei Conti potrà richiedere i rendiconti di tutti gli altri enti locali.

Si sottolinea che il controllo suindicato è cosa diversa dal giudizio di conto effettuato dalla sezione giurisdizionale della Corte dei Conti. Il rendiconto del Comune non è più soggetto a tale giudizio ai sensi dell'art. 38 della L.R. 4 gennaio 1993, n. 1 e successive modificazioni ed integrazioni, mentre sono tenuti alla resa del conto per il relativo giudizio il tesorerie, l'economo e gli altri agenti contabili del Comune (si veda commento agli artt. 49 e 61 del testo coordinato).

Articolo 53 - Conto del bilancio

- ✓ Le principali novità rispetto alla precedente normativa sono:
 - la dimostrazione del risultato contabile di gestione, oltre a quello di amministrazione;
 - le tabelle dei parametri gestionali.
 - l'obbligo di procedere al riaccertamento dei residui attivi e passivi.
- ✓ I vincoli imposti dal bilancio di previsione costituiscono il costante riferimento di questo documento. Il conto del bilancio consente quindi di verificare se la gestione ha mantenuto gli equilibri finanziari fra entrate e spese di competenza.

Tale analisi viene condotta attraverso le unità elementari del conto (risorse ed interventi) riferite ai servizi, distintamente rappresentate per residui e competenza nel seguente modo:

 - le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
 - le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare.
- ✓ Operazione propedeutica alla redazione del conto del bilancio è il **riaccertamento dei residui**. Tale operazione consiste nella verifica attenta e puntuale delle motivazioni che consentono di mantenere tali poste nel bilancio dell'ente. Infatti la più puntuale definizione di accertamento ed impegno prevista dal nuovo ordinamento, che riconduce i residui, salvo le eccezioni previste dall'ordinamento stesso, a vere posizioni di debito e di credito dell'ente nei confronti di terzi, comportano una particolare attenzione nella fase del loro riaccertamento, soprattutto nel primo anno di applicazione del nuovo ordinamento (vedasi in particolare la circolare della Regione Autonoma Trentino Alto Adige n. 2/EL/2000/TN di data 12 aprile 2000). Nella fase di riaccertamento occorre verificare puntualmente gli elementi costitutivi degli accertamenti e degli impegni da cui provengono i residui.

- ✓ Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato contabile di gestione, oltre a quello contabile di amministrazione. Il **risultato contabile di gestione** prende in considerazione soltanto i dati relativi alla gestione finanziaria dell'esercizio di competenza puro, con esclusione quindi delle operazioni in conto residui. Esso si ottiene sommando alle riscossioni sulla competenza i residui attivi formatisi dalla gestione di competenza e sottraendo dalla somma risultante i pagamenti sulla competenza e i residui passivi formatisi dalla gestione di competenza (ovvero è la differenza tra accertamenti ed impegni riferiti alla gestione di competenza).

Il significato che comunemente si attribuisce al risultato della gestione di competenza è quello di evidenziare, a consuntivo, il permanere degli equilibri di bilancio relativamente al periodo amministrativo analizzato.

Il risultato della gestione di competenza rileva, in particolare modo, la generale copertura finanziaria di tutti gli impegni di spesa assunti nell'esercizio (sia per la parte corrente, sia per la parte in conto capitale) a fronte di tutti gli accertamenti effettuati nel medesimo periodo (sia per la parte corrente, sia per la parte in conto capitale).

- ✓ Il **risultato contabile di amministrazione**, la cui dimostrazione rimane invariata, è dato dal fondo cassa a chiusura dell'esercizio aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

- ✓ Sia il risultato contabile di gestione, ossia il risultato parziale scaturente dalla sola gestione della competenza, che quello contabile di amministrazione si concludono in termini di avanzo, pareggio o disavanzo.

L'avanzo di amministrazione e quello della gestione di competenza devono essere altresì suddivisi in diverse quote rappresentanti i vari fondi (vincolati, di ammortamento, per il finanziamento di investimenti e non vincolati). A proposito dell'avanzo di amministrazione si richiama il commento all'articolo 30 del testo coordinato.

- ✓ Al conto del bilancio è annessa una serie di **indicatori** (parametri gestionali e di efficienza ed efficacia):

- indicatori finanziari ed economici generali (grado di autonomia finanziaria e di autonomia impositiva, incidenza dei residui attivi e passivi, velocità di riscossione delle entrate proprie, rigidità della spesa corrente, velocità di gestione della spesa corrente, redditività del patrimonio, rapporto dipendenti/popolazione, pressione finanziaria, pressione tributaria, intervento provinciale, indebitamento locale procapite, ecc.). Questi indicatori forniscono informazioni sul sistema gestionale complessivo dell'ente locale.
- indicatori di efficienza/efficacia relativi ai servizi. In particolare, per i servizi indispensabili, l'efficacia viene misurata dal rapporto tra indici fisici di prodotto (come numero degli addetti, domande evase, unità immobiliari servite, ecc.) e misurazioni del bisogno potenziale (popolazione, Km strade, ecc.); l'efficienza è rappresentata dal rapporto tra i costi totali e l'utenza potenziale (popolazione), o unità fisiche di produzione appositamente individuate (studenti frequentanti, acqua erogata, quintali di rifiuti smaltiti, ecc.). Per i servizi a domanda individuale o per gli altri servizi, l'efficacia risulta misurata dal rapporto tra domanda soddisfatta e quella presentata, l'efficienza dal rapporto tra costi ed utenza effettiva, la redditività dal rapporto tra proventi ed utenza.

Questo insieme di indicatori possono essere utilizzati al fine di valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi gestionali dell'ente.

Alcuni indicatori del primo gruppo, in quanto riferiti alla gestione del patrimonio, potranno essere determinati solo in presenza di una contabilità economico-patrimoniale.

Articolo 54 - Conto economico⁵

- ✓ Accanto alla contabilità finanziaria che, fino ad oggi, ha costituito l'unico ambiente contabile a disposizione degli enti locali, vi è anche la previsione di una contabilità economica.

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo i criteri della competenza economica, ovvero rileva i costi ed i ricavi.

- ✓ **Struttura**

La struttura scelta dal nuovo ordinamento finanziario per la redazione del conto economico è quella scalare (art. 54 comma 2 del testo coordinato), che consente la determinazione del risultato economico dell'esercizio attraverso successive accumulazioni di componenti positivi e negativi (art. 54 comma 3 e 5 del testo coordinato), ciascuna delle quali esprime il contributo di una particolare area di gestione alla redditività generale.

La forma scalare evidenzia innanzitutto due risultati intermedi molto significativi: il risultato della gestione e il risultato della gestione operativa.

Il risultato della gestione è determinato da componenti che, pur con alcune particolarità, corrispondono alle voci delle entrate e delle spese correnti. I componenti positivi sono: i tributi, i trasferimenti correnti, i proventi dei servizi pubblici, i proventi derivanti dalla gestione patrimoniale, oltre agli elementi economici, cioè i costi capitalizzati (incrementi di immobilizzazioni per lavori interni) e le variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione. I componenti negativi sono: le spese per il personale, l'acquisto di materie prime e di beni di consumo, la prestazione di servizi, l'utilizzo di beni di terzi, i trasferimenti a terzi, le imposte e le tasse a carico del comune, oltre, quale elemento economico, gli ammortamenti.

Il risultato della gestione riveste una notevole importanza in quanto corrisponde alla gestione caratteristica (tipica) degli enti, connessa sia all'attività istituzionale dell'ente, che alla gestione dei servizi a domanda individuale e dei servizi gestiti in economia.

Il risultato della gestione operativa si ottiene sommando al risultato della gestione il contributo fornito dalle aziende speciali e partecipate.

Dopo l'esposizione del risultato della gestione operativa lo schema evidenzia l'impatto che la gestione finanziaria e quella straordinaria vanno ad esercitare sul risultato economico complessivo (o risultato di esercizio).

I componenti positivi della gestione finanziaria sono gli interessi attivi, quelli negativi gli interessi passivi.

I componenti positivi della gestione straordinaria sono le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive, le plusvalenze patrimoniali; i componenti negativi sono le insussistenze dell'attivo, le minusvalenze patrimoniali, l'accantonamento per svalutazione crediti e gli altri oneri straordinari.

Il risultato di esercizio del conto economico deve essere uguale all'incremento o al decremento subito dal patrimonio nello stesso periodo per effetto della gestione. L'eventuale differenza può derivare unicamente da fattori di rettifica del conto del pa-

⁵ Ai sensi dell'articolo 80, comma 6, del testo coordinato è prevista una applicazione graduale, a decorrere dal 2002 e fatta salva la facoltà di anticipazione, delle disposizioni inerenti il conto economico in relazione al numero degli abitanti.

trimonio, quali ad esempio la corretta contabilizzazione di poste errate, di cui si dovrà fare specifica menzione nella relazione unita al rendiconto.

✓ **Componenti del conto economico**

L'ente può adottare il sistema di rilevazione degli elementi economici della propria gestione ritenuto più idoneo alle proprie esigenze. L'art. 54 del testo coordinato prevede comunque un sistema con cui rilevare i componenti economici della gestione.

Essi sono:

- gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza;
- le insussistenze e le sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui (minori residui passivi, minori o maggiori residui attivi);
- gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.

Quindi la contabilità finanziaria viene utilizzata come base su cui innestare, in funzione di rettifica ed integrazione, i dati ricavabili mediante rilevazioni di altro tipo, rappresentativi di fatti gestionali dal contenuto esclusivamente economico.

Proprio questi ultimi rappresentano una sicura novità per gli enti che affrontano per la prima volta la contabilità economica.

Le **rettifiche ed integrazioni da apportare a fine periodo ai dati finanziari** (accertamenti e impegni) sono:

- i ratei passivi ed attivi;
- i risconti attivi e passivi;
- le variazioni in aumento e in diminuzione delle rimanenze;
- i costi capitalizzati;
- l'ammortamento;
- le quote di ricavi pluriennali;
- le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali;
- il fondo per la svalutazione crediti;
- l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

✓ **Ratei passivi ed attivi**

I ratei passivi ed attivi sono quote di costi e di ricavi la cui manifestazione finanziaria (incasso/pagamento) verrà sostenuta nell'esercizio futuro (riferite ad impegni ed accertamenti che verranno assunti nell'esercizio successivo) ma che sono, in tutto o in parte, di competenza dell'esercizio chiuso. I ratei incidono sia sul conto economico che sul conto del patrimonio, in quanto configurano una componente patrimoniale che introdurrà negli esercizi successivi un accertamento od un impegno e conseguentemente una riscossione o un pagamento. I ratei attivi⁶ riguardano proventi che vanno aggiunti agli accertamenti dell'esercizio, mentre nel periodo successivo sono sottratti agli accertamenti del periodo in quanto il provento da essi misurato ha già concorso alla determinazione del risultato dell'esercizio precedente. I ratei passivi⁷ riguardano costi di competenza dell'esercizio che vanno aggiunti agli impegni relativi alle spese correnti, mentre nel periodo successivo vanno sottratti agli impegni in modo da ottenere la corretta dimensione dei conti finanziari di competenza dell'esercizio.

⁶ Esempio: riscossione di un fitto attivo posticipato riferito ad un periodo a cavallo di due anni (settembre – aprile). Il rateo attivo è dato dalla quota di affitto relativa al periodo settembre – dicembre.

⁷ Esempio: pagamento di un fitto passivo riferito ad un periodo con scadenza 31 marzo e pagamento posticipato del premio annuale. Il rateo passivo è dato dalla quota di premio relativa al periodo 1° gennaio - 31 dicembre dell'anno chiuso.

✓ Risconti attivi e passivi

I risconti attivi e passivi sono costituiti da costi e ricavi sostenuti in via anticipata, per cui la manifestazione finanziaria (incasso/pagamento) o la nascita del debito o del credito, è avvenuta nell'esercizio chiuso mentre una loro quota è di competenza degli esercizi successivi. I risconti attivi, essendo costi sostenuti in via anticipata, ma riferibili all'esercizio successivo, devono essere tolti agli impegni assunti nell'esercizio chiuso, andando a sommarsi agli impegni assunti in quello successivo.⁸ I risconti passivi, essendo proventi anticipati ma che si riferiscono all'esercizio successivo devono essere rinviati, diminuendo conseguentemente il relativo accertamento.⁹

✓ Variazioni in aumento e in diminuzione delle rimanenze

Anche le rimanenze finali, come i risconti, costituiscono un conto sospeso. La merce che a fine esercizio rimane in magazzino, al momento del suo acquisto o della sua produzione, ha comportato costi che sono stati scritturati nell'esercizio; il reale beneficio, in termini di utilizzo della merce stessa sia nel processo produttivo sia ai fini di una vendita, non è stato invece considerato nell'esercizio medesimo. In attuazione dei principi generali cui la contabilità economica deve attenersi (utilizzo del beneficio prodotto dall'uso dei fattori acquisiti in ciascun esercizio e inerenza dei costi con i correlativi ricavi), la variazione delle rimanenze deve costituire a fine esercizio rettifica, in diminuzione o in aumento, dei costi sostenuti. Quindi, al fine di dare alla competenza il reale valore, occorre rettificare gli impegni sottraendovi la parte non utilizzata (rimanenze finali). L'importo rettificato costituirà una componente di costo non finanziaria del conto economico dell'esercizio successivo (rimanenze iniziali). A livello di rappresentazione di sintesi di fine esercizio, viene richiesta l'evidenziazione del saldo tra rimanenze iniziali e rimanenze finali, che verrà evidenziato nel conto economico quale entità di rettifica non finanziaria dei costi.

Per quanto concerne i prodotti in corso di lavorazione, per il fatto che esprimono una capacità di fornire risorse e pertanto proventi, la loro rappresentazione nel conto economico avverrà sempre in termini di saldo quale entità di rettifica non finanziaria dei proventi.

E' opportuno valutare con anticipo quali beni (ed in quali servizi) rientrano nella categoria delle rimanenze di magazzino e come tali dovranno essere valutati a fine esercizio, con l'avvertenza di non appesantire troppo le rilevazioni contabili quando i valori delle rimanenze sono scarsamente significativi rispetto ai volumi complessivi delle attività esercitate.

✓ Costi capitalizzati

I costi capitalizzati riguardano quella parte di costi normalmente sostenuti durante l'esercizio come spese correnti, che però non esauriscono il loro beneficio nell'ambito dello stesso anno ma si concretizzano nella produzione di beni (materiali o immateriali) o nell'aumento di valore di beni mobili o immobili che fanno parte del patrimonio dell'ente (ad es. progettazione interna di opere pubbliche, manutenzioni straordinarie effettuate da personale dell'ente).

Per la contabilizzazione dei costi capitalizzati occorrerà aumentare i proventi del conto economico dello stesso importo (A7-incrementi di immobilizzazioni per lavori interni) e corrispondentemente aumentare le immobilizzazioni materiali o i costi ca-

⁸ Esempio: contratto di assicurazione con scadenza 1.4. e pagamento anticipato del premio annuale. Il risconto attivo è dato dalla quota di premio relativa al periodo 1.1-30.3.

⁹ Esempio: contratto annuale di locazione attiva con decorrenza 1.5 che preveda l'incasso anticipato del canone trimestrale. Il risconto passivo è rappresentato dalla quota di provento relativo al periodo 1.1-31.1.

pitalizzati del conto del patrimonio in modo che negli esercizi successivi, grazie alle quote di ammortamento, vengano suddivisi proporzionalmente sugli esercizi nei quali saranno poi utilizzati.

✓ Ammortamento

Il meccanismo dell'ammortamento consente di ripartire su più esercizi (nei quali il fattore produttivo è utilizzabile) l'onere derivante dall'acquisto o dalla straordinaria manutenzione di beni strumentali, riducendo progressivamente il valore di tali beni e applicando a ciascun esercizio il costo derivante dalla quota annua ammortizzata.

Le quote di ammortamento costituiscono un costo del conto economico e rientrano nei costi della gestione e nel risultato della gestione. I coefficienti di ammortamento per ricavare la quota di costo da inserire nel conto economico di ogni anno dipendono dalla natura del bene (art. 55 del testo coordinato).

✓ Quote di ricavi pluriennali

I ricavi pluriennali rappresentano i trasferimenti in conto capitale introitati in un determinato esercizio e utilizzati per investimenti nel patrimonio dell'ente. Essi devono, per competenza economica, essere suddivisi, quali ricavi, in più esercizi, in stretta correlazione con l'ammortamento che, sul versante dei costi, avviene per il bene (demaniale o patrimoniale) acquisito con i trasferimenti stessi.

Nel caso ad esempio di un trasferimento provinciale per la costruzione di un edificio, ad edificio ultimato, nel conto del patrimonio, figurerà all'attivo il valore del fabbricato mentre al passivo vi sarà il fondo costituito dal trasferimento provinciale. Ogni anno, mentre il valore del fabbricato verrà diminuito della propria quota di ammortamento (che figurerà tra i costi non finanziari), il valore del fondo per trasferimento provinciale verrà diminuito della "quota di ricavo pluriennale" (calcolato con la stessa aliquota dell'ammortamento del bene), che figurerà tra i ricavi non finanziari.

Si richiama il commento all'articolo 57 del testo coordinato.

✓ Plusvalenze e minusvalenze patrimoniali

Le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali si registrano nella compravendita di beni patrimoniali e rappresentano la differenza positiva o negativa tra l'ammontare dell'entrata conseguente alla vendita del bene ed il suo valore residuo risultante dalle scritture patrimoniali.¹⁰

✓ Fondo per la svalutazione crediti

I crediti, residui attivi, sono valutati, nel conto del patrimonio, al loro valore nominale, indipendentemente dal cosiddetto "presunto valore di realizzo". Ciò, peraltro, non impedisce all'ente locale di costituire un fondo svalutazione crediti a garanzia della copertura delle perdite per inesigibilità di crediti.

In sede di riaccertamento dei residui attivi l'ente locale deve provvedere alla revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui. I residui attivi dichiarati inesigibili, ancorché non prescritti, vanno stralciati dalla contabilità finanziaria e da quella patrimoniale; i crediti di dubbia esigibilità vanno mantenuti in contabilità finanziaria, mentre nel conto patrimonio transitano dall'attivo circolante alle immobilizzazioni finanziarie e precisamente nei crediti di dubbia esigibilità.

¹⁰ Esempio: un'autovettura acquistata per 20 milioni di lire, ammortizzata per 16 milioni e rivenduta per 6 milioni comporta una plusvalenza di 2 milioni di lire.

Al fine di preservare gli equilibri finanziari e di compensare le perdite sui crediti di dubbia esigibilità, sia nel conto del bilancio che nel conto del patrimonio, l'ente può costituire un fondo svalutazione crediti.

Nel conto del bilancio l'accantonamento annuale, che non può essere impegnato, contribuisce ad alimentare l'avanzo di amministrazione con destinazione vincolata a fronteggiare futuri stralci di crediti.

Nel conto economico l'accantonamento annuale viene rilevato come onere straordinario (E27).

Nel conto del patrimonio l'accantonamento va a diminuire il conto dell'attivo "Crediti di dubbia esigibilità" nell'ambito delle "Immobilizzazioni Finanziarie".

A fronte della intervenuta inesigibilità di un credito di ammontare pari o inferiore agli accantonamenti effettuati, nel conto del bilancio l'eliminazione del corrispondente residuo attivo sarà compensata dall'avanzo vincolato e nel conto del patrimonio e nel conto economico non si avrà alcuna movimentazione.

La mancata costituzione del Fondo svalutazione crediti o la sua insufficienza determinerebbe, nel caso di intervenuta inesigibilità del credito, nel conto economico, una insussistenza dell'attivo (costo) di pari ammontare e la corrispondente diminuzione delle "Immobilizzazioni Finanziarie".

✓ Imposta sul valore aggiunto

La contabilità finanziaria considera, anche per il servizio a carattere produttivo, gli introiti e gli oneri al lordo dell'I.V.A. anche se l'ammontare dell'imposta in realtà non costituisce costo o ricavo bensì credito o debito nei confronti dell'erario. Conseguentemente gli accertamenti e gli impegni finanziari, concernenti attività rilevanti ai fini IVA, devono essere rettificati dall'importo dell'I.V.A..

Articolo 55 – Coefficienti di ammortamento

- ✓ L'articolo stabilisce le percentuali di riferimento, in relazione alle diverse tipologie di beni, da utilizzare per la determinazione dell'ammortamento.

Articolo 56 - Prospetto di conciliazione¹¹

- ✓ Il prospetto di conciliazione rappresenta il momento di raccordo dei diversi documenti di sintesi del sistema gestionale dell'Ente, in grado di evidenziare la congruenza fra rilevazioni finanziarie ed economiche e il rapporto esistente tra il conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio. Esso consente di attivare una procedura di ricostruzione dei valori economici e patrimoniali partendo dalle rilevazioni finanziarie (impegni ed accertamenti), con la principale finalità di guidare gli operatori nella rilevazione dei singoli valori del conto economico e del conto del patrimonio, ognuno individuato in modo specifico con un codice alfanumerico.
- ✓ La logica di base del prospetto di conciliazione si collega alle più puntuali definizioni fornite dal nuovo ordinamento contabile per i concetti di impegno e di accertamento,

¹¹ Ai sensi dell'articolo 80, comma 6, del testo coordinato è prevista una applicazione graduale, a decorrere dal 2002 e fatta salva la facoltà di anticipazione, delle disposizioni inerenti il prospetto di conciliazione in relazione al numero degli abitanti.

che permettono di ottenere i costi partendo dagli impegni e i ricavi partendo dagli accertamenti. Parimenti le maggiori problematiche possono derivare da quegli accertamenti ed impegni che danno luogo ai cosiddetti "residui di stanziamento", in quanto non possono tradursi in ricavi e costi, o in modificazioni permutative del patrimonio. **Alcuni autori, tra cui Ravelli (vedere rivista "La Finanza Locale" n. 6/2000), evidenziano la necessità di modificare il prospetto di conciliazione, anche per rilevare in modo puntuale questo tipo di residui, con l'inserimento di nuove voci sia nel prospetto medesimo che in quello relativo al conto del patrimonio.**

- ✓ Gli **impegni e gli accertamenti di parte corrente** diventano valori rappresentativi rispettivamente dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti nel medesimo periodo, previa le dovute rettifiche ed integrazioni di fine periodo. Infatti, in qualsiasi sistema contabile che si prefigga di rilevare l'aspetto economico è indispensabile, a fine esercizio, apportare tutte quelle correzioni alle scritture effettuate che consentono:
- di riportare al corretto principio della competenza economica i fatti di gestione che non evidenziano una coincidenza tra il momento della manifestazione numeraria e l'esercizio al quale si riferiscono (costi e ricavi anticipati e posticipati);
 - di attribuire al risultato economico dell'esercizio quelle quote di costi e ricavi pluriennali relative ai beni strumentali o ai fondi iscritti nel conto del patrimonio (ammortamenti e ricavi pluriennali);
 - di rettificare i costi di gestione calcolando la quota che eventualmente deve confluire nel conto del patrimonio (costi capitalizzati);
 - di rettificare l'ammontare dei costi e dei ricavi in relazione alle plus e minusvalenze patrimoniali conseguite e dell'ammontare delle rimanenze.

Inoltre, qualora tra i costi e i ricavi fosse computato, nell'ambito dei servizi produttivi, l'ammontare dell'IVA, questa deve essere evidenziata e scorporata, trattandosi esclusivamente di somme incassate o pagate per conto dell'erario.

Quindi il prospetto di conciliazione vedrà confluire al conto economico tutti i fatti gestionali collocati nei relativi titoli di bilancio (I°, II° e III° dell'entrata e I° della spesa) già rilevati nel loro aspetto finanziario, previamente rettificati per le poste correttive non finanziarie.

Le entrate e le spese impegnate, pur sottoposte a rettifica, non consentono di rilevare alcune componenti del conto economico: fra le componenti positive che presentano questa caratteristica vi sono le insussistenze passive, le sopravvenienze attive, i costi capitalizzati e le variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione; tra quelle negative vi sono le variazioni delle rimanenze di materie prime e/o prodotti di consumo, l'accantonamento per svalutazione crediti, l'insussistenza dell'attivo e le quote di ammortamento dell'esercizio.

Non vengono richiamate le sopravvenienze del passivo, in quanto non ammesse dall'ordinamento. Qualora si verificassero, si formano dei debiti fuori bilancio che saranno rilevati sia sotto il profilo finanziario che economico come oneri straordinari della gestione nel caso si tratti di costi, mentre saranno considerati quali fattori di aumento dell'attivo patrimoniale nel caso si tratti di debiti per investimenti.

Per quanto riguarda il conto del patrimonio, bisogna innanzitutto tener presente che le poste rettificative non finanziarie, rilevate per il conto economico, debbono essere considerate anche sotto l'aspetto patrimoniale, in quanto comportano un aumento o una diminuzione delle attività o passività patrimoniali (infatti hanno comportato una variazione di cassa o dell'ammontare di debiti/crediti).

A titolo di esempio un sconto passivo dovrà contemporaneamente diminuire i ricavi dell'esercizio già contabilizzati nella loro dimensione finanziaria e aumentare le passività patrimoniali; nel successivo esercizio lo stesso sconto dovrà comportare di

nuovo due implicazioni: l'aumento dei ricavi di quell'esercizio e la diminuzione del passivo patrimoniale.

- ✓ L'art. 56 stabilisce inoltre che i valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio, e quindi le entrate e le spese in conto capitale trovano riferimento nel conto del patrimonio, dal momento che rappresentano fatti gestionali di natura permutativa. Per le **spese in conto capitale**, il loro aspetto economico è rilevabile solo indirettamente, attraverso l'ammortamento del bene, una volta che lo stesso sarà completato. Con due significative eccezioni:

- le plusvalenze o minusvalenze, che si verificano in occasione della alienazione di beni patrimoniali, qualora l'importo ricavato risulta maggiore (plusvalenze) o minore (minusvalenze) del valore residuo iscritto nello stato patrimoniale. Il ricavato dell'alienazione, che costituisce una entrata del titolo IV del conto del bilancio, va imputato all'attivo patrimoniale soltanto per la parte corrispondente al valore già attribuito al bene, poiché soltanto per questo importo ricorre un fatto gestionale permutativo. La restante parte (plusvalenze), o la differenza (minusvalenze), rappresenta invece un valore modificativo del netto patrimoniale e, quale componente straordinaria del reddito, va registrata nel conto economico;
- i proventi delle concessioni edilizie, che costituiscono entrate del titolo IV del conto del bilancio, in quanto danno luogo a fatti gestionali di natura non permutativa, bensì modificativa del netto patrimoniale sono iscritti nella apposita voce del passivo patrimoniale. L'eventuale quota, non superiore al 30%, utilizzata per finanziare spese correnti deve essere imputata ai ricavi.

Per la **spesa di investimento** il prospetto di conciliazione evidenzia per ciascun intervento risultante dal conto del bilancio:

- i pagamenti eseguiti;
- le somme da pagare.

I primi hanno riflessi sulla composizione delle poste patrimoniali in quanto, contestualmente alla riduzione delle disponibilità finanziarie, misurano un incremento della corrispondente voce delle immobilizzazioni.

Le seconde, invece, rappresentano valori che, se finanziariamente danno luogo a dei residui passivi, nella logica economico - patrimoniale confluiscono nei conti d'ordine, costituendo scrittura di memoria per gli anni successivi.

Prendiamo ad esempio la costruzione di un edificio, il cui impegno di spesa è stato assunto con l'aggiudicazione dell'opera. Nel corso dello stesso esercizio si sono realizzati alcuni stati di avanzamento, ma al 31 dicembre l'edificio è da ultimare. L'impegno assunto in contabilità finanziaria darà luogo, per la parte pagata con gli stati di avanzamento, ad un incremento dell'attivo patrimoniale (Immobilizzazioni materiali - 13. Immobilizzazioni in corso), mentre la parte rimanente, che finanziariamente è misurata dal residuo passivo, confluirà nei conti d'ordine (Opere da realizzare, Impegni per opere da realizzare).

Il prospetto di conciliazione, come rilevato da alcuni autori e detto in precedenza, ab-bisogna di modifiche ed integrazioni che, si ritiene, saranno apportate a breve.

Articolo 57 - Conto del patrimonio¹²

- ✓ La vecchia normativa non conteneva disposizioni sulla redazione del conto del patrimonio. L'art. 72 del precedente regolamento di esecuzione (D.P.G.R. 12.7.1984 n. 12/L) si limitava ad elencare le materie del conto patrimoniale, senza alcuna indicazione dei criteri da osservare per la sua redazione né per la valorizzazione delle voci in esso previste.
- ✓ La principale novità del nuovo assetto normativo consiste nella determinazione dei contenuti del conto patrimoniale, nonché nell'indicazione precisa delle interrelazioni tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale, da effettuare tramite il prospetto di conciliazione.

Le rettifiche e le integrazioni da apportare a fine periodo ai dati finanziari della gestione, attuate attraverso la redazione del prospetto di riconciliazione, consentono di ricostruire i valori economici e patrimoniali.
- ✓ La **finalità** del conto del patrimonio è quella di rilevare i risultati della gestione patrimoniale e la composizione qualitativa e quantitativa alla fine di ogni periodo amministrativo. Il conto del patrimonio deve inoltre evidenziare le variazioni intervenute rispetto alla consistenza iniziale. Attraverso il conto del patrimonio l'ente dà dimostrazione del complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi. Nel conto del patrimonio viene determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale, derivante dalla differenza tra le attività e le passività patrimoniali.

Per poter offrire questa informazione è tuttavia necessario disporre degli inventari da cui risultino gli elementi patrimoniali a disposizione dell'ente per raggiungere i propri obiettivi. I risultati delle rilevazioni inventariali costituiscono infatti la base per la redazione del conto del patrimonio. Perché i dati inclusi nel conto del patrimonio siano attendibili, è obbligatorio l'aggiornamento annuale degli inventari.

Altra novità rilevante, rispetto al sistema previgente, consiste nell'inclusione nel conto del patrimonio dei beni demaniali del Comune, nonché più in generale l'indicazione precisa dei criteri di valutazione delle attività e passività del Comune.
- ✓ **Struttura**

Il conto del patrimonio è strutturato a sezioni contrapposte in modo da evidenziare il totale dell'attivo e il totale del passivo.

Le attività sono suddivise in tre grandi gruppi, ed ordinate secondo il criterio del grado di liquidità (o di smobilizzo).

Le passività sono classificate in quattro grandi gruppi ed ordinate secondo il tipo di finanziamento ricevuto dall'ente pubblico. Sia l'attivo che il passivo si concludono con le rettifiche: rispettivamente ratei e risconti attivi e ratei e risconti passivi.

In calce sia all'attivo che al passivo sono riportate tre categorie di conti d'ordine, ovvero poste inerenti i fatti gestionali che nell'anno considerato non rilevano ai fini della determinazione del reddito di esercizio o del capitale di funzionamento.

Il modello del conto del patrimonio evidenzia le variazioni subite nella consistenza del patrimonio in due colonne:

 1. variazioni da c/finanziario;
 2. variazioni da altre cause.

¹² Ai sensi dell'articolo 80, comma 6, del testo coordinato è prevista una applicazione graduale, a decorrere dal 2002 e fatta salva la facoltà di anticipazione, delle disposizioni inerenti il conto del patrimonio (commi da 1 a 5) in relazione al numero degli abitanti.

Nelle altre cause si potranno evidenziare tutte quelle variazioni che non presentano un aspetto finanziario e che perciò la contabilità finanziaria ignora, quali ad esempio:

- ammortamenti;
- permuta di beni;
- conferimenti di beni;
- acquisizioni gratuite;
- donazioni ottenute;
- dismissioni cespiti senza implicazioni finanziarie,
- opere a scomputo di contributi per concessioni da edificare.

✓ **Principali elementi dell'attivo**

- Immobilizzazioni immateriali. In esse sono da ricomprendere i così detti 'beni immateriali', cioè i diritti di brevetto industriale e delle opere di ingegno, ai quali possono essere assimilati l'acquisto di software e le licenze commerciali relative ad attività commerciali gestite direttamente. Fra le immobilizzazioni immateriali figurano espressamente i costi pluriennali capitalizzati, cioè quegli oneri la cui utilità si protrae per più esercizi, seppur non si concretizzino nell'acquisto di beni o diritti (ad esempio: spese per la predisposizione di piani urbanistici, commerciali, ecc., spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi). Si deve tenere conto che, qualora i costi pluriennali capitalizzati siano stati sostenuti con la finalità di aumentare il valore e la potenzialità produttiva di singoli cespiti, essi vanno imputati alle immobilizzazioni a cui si riferiscono (ad esempio: manutenzione straordinaria su beni immobili, spese di progettazione in economia). Ai sensi dell'art. 2426 del codice civile l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali deve avvenire in un periodo massimo di 5 esercizi. Il valore dell'immobilizzazione da iscrivere a conto patrimoniale deve essere al netto del relativo fondo di ammortamento (nella colonna 'importi parziali' andrà indicato il costo storico e con il segno meno il relativo fondo di ammortamento, nella colonna 'consistenza iniziale' andrà indicato il valore residuo)

- Immobilizzazioni materiali. In questa classe sono iscritti i beni demaniali (in sede di inventario occorrerà tener distinti gli edifici demaniali dagli altri beni demaniali, in quanto l'art. 55 prevede coefficienti di ammortamento diversi), i beni patrimoniali (terreni, fabbricati, e universalità di beni), distinti in disponibili ed indisponibili; i macchinari, le attrezzature e gli impianti; le attrezzature ed i sistemi informatici; i mobili e le macchine d'ufficio; le immobilizzazioni in corso. Occorre precisare che possono essere inventariati come 'universalità' quei beni mobili, soprattutto di modesto valore, con destinazione unitaria, della stessa specie e natura, affidati globalmente ad un servizio. Considerare tali beni come 'universalità' consente di assegnare ai beni lo stesso numero di inventario, agevolando sia il lavoro di inventariazione, sia la tenuta delle scritture contabili, nonché il calcolo delle quote di ammortamento. Va sottolineato che per i terreni non è previsto ammortamento.

La categoria delle immobilizzazioni in corso accoglie, in via transitoria, le spese per la realizzazione di immobilizzazioni, che in sede di chiusura dell'esercizio risultano ancora in fase di costruzione. Tali beni assumeranno la propria autonomia patrimoniale al momento della loro entrata in funzione, e solo allora saranno soggetti all'ammortamento.

Nella determinazione del costo delle immobilizzazioni materiali devono essere computati anche gli oneri accessori quali : spese notarili, imposte di registro, spese di progettazione sia esterna che interna, iva indetraibile.

Anche per le immobilizzazioni materiali l'iscrizione deve essere al netto del relativo fondo ammortamento.

- Immobilizzazioni finanziarie. Sono considerate tali gli investimenti in partecipazioni ed in titoli, nonché i crediti per finanziamenti concessi a medio lungo termine. Sia le partecipazioni che i crediti sono suddivisi tra imprese controllate, imprese collegate ed altre imprese. Per la definizione di impresa controllata e collegata si veda l'art. 2359 del codice civile.

Per quanto riguarda i criteri di valutazione dei titoli e delle partecipazioni occorre far riferimento all'art. 2426 del codice civile, commi 1,3 e 4.

I crediti sono invece valutati al valore nominale.

Occorre precisare che i crediti dell'ente, diversi dai finanziamenti alle imprese, solitamente previsti nell'attivo circolante del conto del patrimonio, vanno trasferiti tra le immobilizzazioni finanziarie 'crediti di dubbia esigibilità', quando sopravvengano dubbi circa la loro esigibilità. E', inoltre, possibile prevedere un accantonamento per svalutazione crediti. Si rimanda al commento dell'articolo 54 del testo coordinato.

- Attivo circolante. Tale voce comprende gli investimenti di carattere non durevole, in quanto destinati al consumo, allo scambio o all'incasso e soggetti, quindi, ad un costante rinnovo e sostituzione.

Le rimanenze rappresentano costi sospesi relativi a scorte di materie prime, di consumo, non utilizzate nell'esercizio e che quindi parteciperanno alla formazione del risultato degli esercizi futuri. Le rimanenze dovrebbero essere evidenziate dall'inventario e dalla contabilità di magazzino e vanno inserite tra le componenti negative del conto economico dell'esercizio in apertura, e quali componenti positive in chiusura. Nel conto del patrimonio va indicata la differenza tra rimanenze finali e rimanenze iniziali.

Per la valutazione delle rimanenze si rinvia all'art. 2426 del C.C.

- Ratei e risconti attivi. Come già illustrato nel commentare l'articolo 54 del testo coordinato, i ratei attivi sono quote di ricavi e proventi di competenza economica dell'esercizio, ma che avranno manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo. I risconti sono quote di costi ed oneri che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio, ma sono di competenza economica dell'esercizio futuro. Ai fini del conto del patrimonio vanno iscritti nell'attivo (C).

- Conti d'ordine. L'attivo patrimoniale si chiude con i seguenti conti d'ordine: opere da realizzare, beni conferiti in aziende speciali; beni di terzi. Tali conti rilevano fatti aziendali che non incidono sulla formazione del risultato di esercizio.

Il conto 'opere da realizzare' è di particolare rilevanza in quanto consente di realizzare il collegamento tra tutti i documenti del rendiconto relativamente alle opere finanziate e non ultimate. L'importo corrispondente alla somme rimaste da pagare in conto competenza del Titolo II – Spese in conto capitale, ossia i residui passivi da conservare nel conto finanziario della competenza, vanno portati in aumento del conto d'ordine 'Opere da realizzare' e nel passivo vanno portati in aumento al conto d'ordine 'Impegni per opere da realizzare'. I pagamenti disposti sui titoli II'-spese in conto capitale- in conto residui passivi esercizi precedenti vanno portati in diminuzione nell'attivo e nel passivo ai suddetti conti d'ordine e portate in aumento delle immobilizzazioni a cui si riferiscono, ovvero in aumento delle 'Immobilizzazioni in corso', fino al momento in cui l'opera non è ultimata e quindi utilizzabile

- ✓ **Principali elementi del passivo**. Il passivo patrimoniale è strutturato in modo da evidenziare la distinzione tra patrimonio netto e debiti.

- Patrimonio netto. E' costituito dal saldo a pareggio tra l'attivo ed il passivo ovvero tra gli impieghi di capitale ed il passivo ed è suddiviso in netto patrimoniale e netto da beni demaniali.

- Conferimenti. In questa voce sono rilevati gli accertamenti del titolo IV, ovvero trasferimenti in conto capitale e proventi delle concessioni di edificare (esclusa la quota destinata alle spese correnti). Questa voce del passivo si comprende se si tiene conto che le risorse suindicate non possono essere iscritte come ricavi nel conto economico e non possono ad esso essere imputate in un'unica soluzione (in quanto tali entrate sono utilizzate per finanziare fattori economici durevoli). Pertanto, per i contributi in conto capitale, così come per i beni durevoli con essi realizzati per i quali sarà imputato ogni anno a costo la quota d'ammortamento con progressiva riduzione del valore del bene, si procederà in ogni esercizio a imputare ai ricavi una quota di contributo pari alla percentuale di ammortamento, con progressiva riduzione nel conto del patrimonio dell'ammontare dei contributi stessi. In alternativa alla metodologia suindicata, detta del "ricavo pluriennale", i principi contabili consentono l'utilizzo di una diversa metodologia detta del "costo netto". Essa consiste nel sottrarre al valore del bene, al momento della sua definitiva iscrizione all'attivo patrimoniale, il trasferimento in c/capitale corrispondentemente iscritto al passivo. Il bene sarà così caricato al netto del trasferimento acquisito, per cui i successivi ammortamenti verranno calcolati sul valore residuo.

Nel corso degli anni il risultato economico non cambia a seguito dell'utilizzo dell'una o dell'altra metodologia: la prima è più ricca di informazioni, e soprattutto necessaria al calcolo degli ammortamenti finanziari; la seconda potrebbe venire utile, per esempio, in presenza di costruzione di un bene immobile con fondi provinciali e sua cessione, in comodato gratuito, ad altri enti con obbligo di manutenzione straordinaria in capo a questi ultimi. In questo caso, infatti, non deve gravare sul bilancio dell'ente locale l'ammortamento finanziario in quanto l'attività di gestione ordinaria e straordinaria fa capo all'ente al quale il bene è stato concesso.

Fra i conferimenti sono comprese anche quelle concessioni pluriennali che, attribuite per un elevato numero di anni e pagate in una unica soluzione posticipata, possono alimentare un fondo nel passivo patrimoniale trasformato in quote annuali di ricavo. Tali ricavi si contrapporranno ai costi di manutenzione e di gestione di tali concessioni.

Una particolare attenzione meritano i trasferimenti in c/capitale verso terzi effettuati dall'ente.

Essi possono essere:

- trasferimenti in c/capitale verso terzi relativi alla gestione di leggi delegate dalla Provincia;
- trasferimenti in c/capitale verso terzi a "fondo perduto".

Nel primo caso l'entrata provinciale in c/capitale da destinare a trasferimenti a terzi verrà accertata, e conseguentemente impegnata, costituendo tra i conferimenti del passivo patrimoniale un fondo che diminuirà in seguito al suo utilizzo al momento del pagamento. Il fondo conterrà, attraverso gli esercizi, le somme residue.

Nel caso di trasferimenti in c/capitale verso terzi a "fondo perduto" eseguiti dall'ente, si verifica una variazione negativa delle disponibilità liquide senza alcun incremento del valore del patrimonio. Se i trasferimenti in c/capitale (per esempio contributi a favore di enti, associazioni, ecc.) rappresentano un elemento costante del bilancio comunale che si ripete di anno in anno, dovrebbero essere trattati come costi d'esercizio quali "oneri straordinari". Se invece il trasferimento in c/capitale verso un terzo rappresenta una operazione rilevante ed "unica" per l'ente è opportuno trattarlo come un costo pluriennale capitalizzato (ed in questo caso rappresenta un aumento dell'attivo patrimoniale) che verrà assoggettato ad ammortamento, in modo da ripartire il costo del trasferimento su più esercizi.

- Debiti. I debiti sono classificati per tipologia. La loro valutazione è fatta sulla base del valore residuo.
- Ratei e risconti passivi. Sono rispettivamente quote di costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio, ma che avranno manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo, e quote di ricavi o proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio, ma sono in parte di competenza economica degli esercizi futuri. Nel conto del patrimonio sono iscritti nel passivo (D). Si rimanda al commento dell'articolo 54 del testo coordinato.

Articolo 58 - Conto consolidato

- ✓ Il regolamento di contabilità di ciascun ente può prevedere la compilazione di un conto consolidato per tutte le attività e passività interne ed esterne, cioè riferite ad enti e organismi ai quali affluiscono o vengono comunque riferiti beni di pertinenza degli enti locali.

Articolo 59 - Inventario

- ✓ Le principali innovazioni rispetto alla previgente disciplina riguardano:
 - le modalità di valutazione dei beni, ivi compresi quelli demaniali;
 - l'aggiornamento annuale dell'inventario.

La normativa non definisce l'inventariazione né prevede alcuna modulistica per la tenuta degli inventari. Vi è dunque ampio spazio per definire con i regolamenti di contabilità, oltre che le categorie di beni non inventariabili in ragione delle loro natura di beni mobili di facile consumo o di modico valore, anche le modalità di tenuta degli inventari.

L'inventario offre la descrizione e la valutazione del patrimonio dell'ente locale, prescindendo dalla vicende gestionali di un determinato esercizio, come invece avviene nel conto del patrimonio.

- ✓ La **procedura di formazione** degli inventari si realizza in distinte fasi:
 - ricognizione, ovvero accertamento dell'esistenza del bene e del titolo che legittima il diritto del Comune.
 - classificazione, ovvero raggruppamento dei beni in categorie (secondo la norma) e in classi (secondo la tipologia del bene: terreni, edifici, etc).
 - descrizione, consistente nella rilevazione di ogni dato qualificativo del bene
 - valutazione, ovvero attribuzione ai singoli beni del valore.
- ✓ I beni sono suddivisi in funzione della loro natura in: beni demaniali e beni patrimoniali. Questi ultimi si suddividono in beni mobili ed immobili, ulteriormente distinti in disponibili ed indisponibili. Per la individuazione e definizione di beni demaniali e patrimoniali si rinvia agli artt.822,824 e826 del codice civile.
- ✓ **Collegamento tra inventario e conto del patrimonio**
 Nel conto del patrimonio vengono riportate le vicende gestionali riguardanti gli elementi contenuti negli inventari. Tutte le spese del titolo II in conto capitale trovano rappresentazione sia nello stato patrimoniale che nell'inventario, anche se ciò può avvenire non contestualmente. Infatti, per le immobilizzazioni materiali l'iscrizione inventariale avviene al momento dell'entrata in funzione del bene. Ad esempio, la spesa per la realizzazione di un'opera pubblica viene registrata nei conti d'ordine dello

stato patrimoniale, per la quota che a fine anno risulta impegnata e non pagata, mentre l'importo dei pagamenti effettuati nel corso dell'anno, sia in conto competenza che in conto residui, va portata in aumento delle immobilizzazioni materiali, alla voce 'Immobilizzazioni in corso' dello stato patrimoniale. Il totale delle somme pagate per l'opera, ovvero il suo costo complessivo comprensivo dei costi accessori, andrà iscritto in inventario solo all'entrata in funzione del bene. Contestualmente e del medesimo importo sarà diminuito il conto 'Immobilizzazioni in corso' ed aumentato il conto specifico (fabbricati, impianti, etc)

Così pure l'ammortamento del bene si ritiene debba iniziare dall'anno in cui il bene stesso è entrato in funzione e vada determinato con riferimento ai coefficienti previsti dall'articolo 55 del testo coordinato, ridotto, nel primo anno, del 50 %, analogamente a quanto previsto dall'articolo 67, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1996 n. 917.

- ✓ La **ricostruzione degli inventari** è condizione necessaria per introdurre la contabilità economica. Inoltre senza di essi non è possibile determinare gli ammortamenti e quindi predisporre, a partire dal 2003, - anno dal quale devono essere iscritti gli ammortamenti nei relativi interventi (articolo 11, comma 3, del testo coordinato) -, un bilancio di previsione che rispetti i principi della veridicità e della attendibilità.

Innanzitutto si devono ricostruire i valori inventariali dei beni e la ricostruzione va effettuata una sola volta, con riferimento al patrimonio esistente alla data del 31.12.1998. Questo riferimento temporale si giustifica per motivi strettamente operativi, dovuti al fatto che L.R. 23/10/1998 n. 10 è entrata in vigore l'11/11/1998. La valutazione dei beni patrimoniali dell'ente deve avvenire secondo i criteri fissati dall'art. 57 commi 4 e 6 del testo coordinato.

Per quanto riguarda i beni demaniali la ricostruzione del valore da iscrivere in inventario può presentare due aspetti problematici:

- il bene demaniale è da sempre nella disponibilità dell'ente locale e pertanto non sussistono le condizioni per identificare il momento di acquisto e quindi il prezzo-costo del bene;
- il bene demaniale è stato acquistato dall'ente ma in tempi e/o con modalità che non consentono di reperirne il prezzo d'acquisto.

L'art. 57 del testo coordinato prevede pertanto che i beni demaniali, comprensivi delle manutenzioni straordinarie, acquisiti prima dell'entrata in vigore della L.R. 23/10/1998 n. 10 possano essere valutati in due modi:

- a) in misura pari al residuo debito dei mutui contratti per la loro acquisizione, realizzazione e/o manutenzione straordinaria, che nella fase di ricostruzione sarà pari al debito residuo al 31/12/1998. E' evidente che se l'opera è stata acquisita o realizzata senza la contrazione di mutui il valore inventariale ricostruito sarà pari a zero.

Seguendo tale criterio bisogna tenere presente che vengono iscritti a patrimonio dei valori che non rappresentano né il costo storico del bene né il valore attuale;

- b) sulla base della ricostruzione del costo storico o di ricostruzione del valore del bene opportunamente deprezzato in funzione della vetustà e dello stato d'uso del bene medesimo.

La ricostruzione del valore storico del bene è data dal valore iniziale di acquisto o di costruzione, diminuito degli ammortamenti maturati al 31/12/1998.

In assenza del valore iniziale di acquisto o costruzione, la ricostruzione del valore del bene può avvenire sulla base di una stima del bene alla data del 31/12/1998 che potrà fondarsi sul cosiddetto "valore di ricostruzione", ossia del costo che si sosterebbe per riprodurre il bene nelle condizioni in cui si trova. Successivamente, per la determinazione del valore da iscrivere in inventario occorrerà tene-

re conto della vetustà e dello stato di conservazione del bene, procedendo ad una svalutazione sulla base di un coefficiente di deprezzamento del valore del bene.

Per quanto riguarda i terreni già acquisiti dall'ente all'entrata in vigore della L.R. 23/10/1998 n. 10, il loro valore inventariale ricostruito è dato dal valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali al 31/12/1998. Questa modalità di valutazione va applicata anche ai terreni di uso civico. Qualora ai terreni non sia possibile attribuire una rendita catastale il loro valore inventariale ricostruito sarà dato o dal residuo debito, rilevato al 31/12/1998, dei mutui con i quali i terreni sono stati acquisiti, o mediante una stima del loro valore.

I beni immobili patrimoniali già acquisiti dall'ente all'entrata in vigore della L.R. 23/10/1998 n. 10 possono essere valutati in sede di ricostruzione dell'inventario in due modi:

- al valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali al 31/12/1998;
- con la stessa procedura stabilita per i beni demaniali, descritta al precedente punto b).

La scelta dell'uno o dell'altro criterio di valutazione per le tre tipologie di beni considerati (beni demaniali, terreni e beni immobili patrimoniali), è opportuno sia effettuata nel regolamento di contabilità da parte di ciascun ente.

Pertanto, per consentire omogeneità di valutazione, si ritiene che la scelta dell'uno o dell'altro criterio, una volta effettuata, vada riferita a tutti i beni da inventariare appartenenti alle tipologie in precedenza richiamate.

Il valore inventariale ricostruito dei beni demaniali, dei terreni e dei beni immobili patrimoniali acquisiti dopo l'entrata in vigore della L.R. 23/10/1998 n. 10, è dato dal loro costo di acquisto.

Per i beni mobili il valore inventariale ricostruito è dato dal loro costo d'acquisto diminuito delle quote di ammortamento maturate al 31/12/1998 e calcolate in base all'art. 55 del testo coordinato.

Ad esempio, per un bene mobile acquistato nel 1996, il valore ricostruito sarà dato dal suo costo d'acquisto, per es. lire 2.000.000.=, meno le quote di ammortamento maturate (lire 400.000 nel 1996, lire 400.000 nel 1997 e lire 400.000 nel 1998) e quindi corrispondente a lire 800.000.=.

Occorre precisare che, in fase di ricostruzione degli inventari, è possibile considerare interamente ammortizzati i beni mobili acquisiti dall'ente da oltre un quinquennio: quindi i beni acquisiti entro il 31/12/1993 possono considerarsi completamente ammortizzati e il loro valore ricostruito è pari a zero. Continueranno comunque ad essere rilevati dall'inventario dell'ente, dal quale saranno eliminati a seguito della dichiarazione di fuori uso o per cessione.

Dal 1999 e per gli anni successivi, i valori ricostruiti subiranno i normali mutamenti derivanti dalla gestione (nuovi acquisti, cessioni, ammortamenti, ecc.).

La ricostruzione degli stati patrimoniali comporta una rivalutazione non solo dell'inventario, ma anche di tutti gli altri elementi patrimoniali dell'attivo, nonché la rilevazione e l'aggiornamento dei conferimenti, tenendo conto delle quote di ricavo pluriennali.

Si ritiene che la rilevazione e l'aggiornamento dei conferimenti possa avvenire a partire dal 1/1/1999, in modo tale che le quote di ricavo pluriennali vengano ad operare in corrispondenza alle quote di ammortamento del bene, la cui acquisizione o costruzione il conferimento ha finanziato.

Articolo 60 - Relazione al rendiconto della gestione

- ✓ Viene sostanzialmente confermata la presenza della relazione, che la Giunta è tenuta ad allegare al rendiconto della gestione, come stabilito dalla precedente normativa. La relazione deve esprimere valutazioni sulla efficacia della gestione confrontando, per questo fine, i risultati con i programmi previsti e valutando di conseguenza i costi sostenuti nel periodo.
Nella relazione vanno analizzati anche gli scostamenti intervenuti rispetto alla previsioni iniziali, motivando le cause che li hanno determinati.
- ✓ La relazione consuntiva deve necessariamente rapportarsi alle previsioni dei bilanci annuale e pluriennale, nonché alla relazione previsionale e programmatica, approvati all'inizio dell'esercizio, verificandone la realizzazione dei contenuti.
- ✓ Nell'ambito di questa relazione dovrebbero trovare evidenziazione anche i criteri seguiti per la valutazione del patrimonio e delle componenti economiche e le variazioni eventualmente apportate agli stessi rispetto a quelli seguiti in precedenza.

Articolo 61 - Conto degli agenti contabili interni

- ✓ L'economo, il consegnatario dei beni ed ogni altro agente contabile, compreso l'agente contabile di fatto, di cui all'art. 44 del testo coordinato, devono rendere il conto della propria gestione al comune, nei tempi previsti dal regolamento di contabilità.
- ✓ Presupposto fondamentale per l'attribuzione della qualifica di agente contabile è il maneggio di denaro pubblico (contabili a denaro) o essere incaricato della gestione dei beni dell'ente locale (contabili a materia).
Gli agenti contabili possono essere:
 - esterni all'ente, in quanto legati ad esso da apposito atto concessorio e da particolari obblighi, specificati in apposita convenzione;
 - interni all'ente, perché l'obbligo di svolgere i compiti che li qualificano come agenti contabili deriva dal profilo professionale del rapporto di servizio o di lavoro che li lega al proprio ente.

Nell'organizzazione degli enti locali assumono la natura di agenti contabili:

1. il tesoriere;
2. il titolare del servizio di economato (e i suoi collaboratori);
3. il concessionario della riscossione;
4. altri eventuali riscuotitori speciali operanti all'interno dell'ente: per costoro il regolamento di contabilità degli enti deve regolare funzioni e modalità di esercizio dell'attività di riscossione;
5. il consegnatario dei beni mobili ed immobili, nonché altri eventuali funzionari che, secondo il modello organizzativo degli enti, sono preposti alla gestione di particolari organizzati beni mobili o immobili, sulla base della disciplina regolamentare.

Va specificato, alla luce anche della Ordinanza n. 086/C.C./99 della Sezione Giurisdizionale Regionale dell'Umbria, come agente contabile sia colui che ha in consegna beni mobili o di consumo in attesa di una loro successiva destinazione. Sono consegnatari di beni e, dunque, agenti contabili a materia, i magazzinieri per i materiali destinati al consumo, il provveditore o l'economo per tutti i beni durevoli e di con-

sumo in suo possesso transitati per il carico e lo scarico e l'inventariazione (se trattasi di beni durevoli) e quanti altri gestiscono beni destinati al consumo. Non sono invece agenti contabili quelli che detengono beni mobili o di consumo per i propri compiti di istituto (cd. consegnatari dei beni dati in uso). Per costoro valgono comunque i doveri di vigilanza e corretto utilizzo dei beni dati loro in uso, rappresentando alla amministrazione ogni loro eventuale modifica per deterioramento, perdita o furto.

Tali beni, già inventariati al momento della ricezione e dati in carico al consegnatario utilizzatore, vanno opportunamente assegnati alle singole unità operative anche al fine di soddisfare l'esigenza di conoscere il valore delle immobilizzazioni in carico a ciascun ufficio.

Ancorché il consegnatario utilizzatore, a differenza dell'agente contabile a materia, non sia tenuto a rendere il conto giudiziale, appare egualmente opportuno che produca annualmente, sulla base delle notizie fornite dall'ufficio inventari, un elenco analitico dei beni in carico presso il suo servizio e/o ufficio e il loro stato d'uso.

Alla resa del conto erano tenuti, precedentemente, soltanto il tesoriere ed il concessionario del servizio della riscossione dei tributi e di altre entrate dell'ente a lui affidate.

L'economo, pur essendo ritenuto, per gli obblighi della sua gestione, contabile di diritto, non era obbligato a presentare un proprio separato conto giudiziale annuale, in quanto il conto presentato dallo stesso aveva natura di rendiconto amministrativo. Le risultanze di tale rendiconto confluivano nel conto consuntivo dell'Amministrazione, ed era quest'ultimo rendiconto ad essere assoggettato al giudizio della Corte dei Conti.

Per il consegnatario dei beni la rilevazione annuale dei risultati della sua gestione contabile avviene mediante la confluenza nel patrimonio dei dati sulla consistenza dei beni, dati rilevati dalle scritture inventariali, da mantenere costantemente aggiornate.

Invece il nuovo ordinamento contabile stabilisce anche l'obbligo della resa dei conti da parte di tutti gli agenti contabili degli enti locali, i quali inoltre sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti. Sia il conto della gestione di cassa del tesoriere, sia quello riguardante gli altri agenti contabili a denaro e/o a materia devono essere redatti secondo i modelli approvati con DPGR 24 gennaio 2000 n.1/L.

Per quanto concerne la verifica degli stessi da parte del Servizio finanziario, in ordine alla concordanza con le scritture generali, ed il deposito presso la competente Sezione giurisdizionale della Corte dei Conti, si richiama il commento relativo al Conto del tesoriere (art. 49 del testo coordinato).

Articolo 62 - Contabilità economica

- ✓ E' lasciata alla libera scelta dell'ente l'adozione del sistema di contabilità ritenuto più idoneo ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione. Tre sembrano essere le possibili scelte :
 - adozione di un sistema di contabilità economica separato dal sistema di contabilità finanziaria. In tal caso il prospetto di conciliazione dovrà essere costruito a fine esercizio in modo da garantire la correlazione tra i risultati dei due sistemi;
 - adozione di un sistema di contabilità integrato, che consenta la rilevazione per ciascun fatto gestionale dell'aspetto finanziario, economico e patrimoniale. In tal

caso la redazione del prospetto di conciliazione dovrebbe avvenire in modo automatico.

- adozione della sola contabilità finanziaria con la tenuta di annotazioni extracontabili che facilitino le operazioni di rettifica da effettuare a chiusura dell'esercizio nel prospetto di conciliazione partendo dai dati del conto del bilancio.

La scelta tra le possibili opzioni dovrà tener conto della dimensione dell'ente e delle esigenze informative che si ritiene di soddisfare attraverso il sistema contabile.

TITOLO VI

REVISIONE ECONOMICO – FINANZIARIA

Ai sensi dell'articolo 80, comma 5, del testo coordinato le disposizioni del presente titolo trovano applicazione dal 29 marzo 2000.

Articolo 63 - Organo di revisione economico – finanziario

(art. 63: derogabile ai sensi dell'art. 73 del testo coordinato)

- ✓ Viene ribadita la distinzione fra Comuni in base alla popolazione.

Per i Comuni sopra i 5000 abitanti è previsto un collegio di 3 componenti, eletto con il sistema del voto limitato a 2 membri. Ciascun consigliere potrà pertanto esprimere fino a 2 nomi mediante voto segreto, rimanendo eletti i designati che ottengono il maggior numero dei voti. Non vi è in tal modo necessariamente rappresentata la minoranza.

Per i Comuni fino a 5000 abitanti la revisione è affidata ad un solo revisore eletto a maggioranza assoluta dei membri con voto palese.

- ✓ Tutti i revisori devono essere iscritti all'albo dei revisori contabili di cui al D.Lgs. 27.01.1992 n. 88, a prescindere dall'albo specifico di iscrizione (dott. Commercialisti, rag. Commercialisti, ecc.).
- ✓ L'elezione del Collegio o del singolo revisore avviene, come in generale negli incarichi professionali di tipo fiduciario, prescindendo da criteri di selezione. Tuttavia, in base ai principi generali di trasparenza e esigenza di motivazione che ispirano l'adozione di tutti gli atti deliberativi, si evidenzia l'opportunità di motivare la scelta, valutando i curricula presentati ed effettuando delle valutazioni comparative, eventualmente anche con criteri pre-determinati. Al riguardo il regolamento di contabilità comunale potrà disciplinare concretamente tale procedura.

Articolo 64 - Durata dell'incarico

(art. 64: derogabile ai sensi dell'art. 73 del testo coordinato)

- ✓ La norma chiarisce che l'incarico di revisione decorre dall'esecutività della deliberazione di nomina.
- ✓ Nel caso di collegio, la sostituzione di un singolo componente è limitata al periodo residuale del triennio. In base alla disciplina della proroga degli organi amministrativi (D.L. 16.05.1994 n.293 convertito a Legge il 15.07.1994 n. 444) i revisori, dopo la scadenza dei 3 anni, in assenza di provvedimento di nomina del nuovo organismo, sono prorogati per non più di 45 giorni, decorsi i quali decadono.

Articolo 65 - Cause di cessazione dell'incarico

(art. 65: derogabile ai sensi dell'art. 73 del testo coordinato)

- ✓ E' prevista la revoca solo per inadempienza, con particolare riferimento alla mancata presentazione della relazione accompagnatoria al rendiconto.
- ✓ La cessazione dell'incarico avviene per:
 - scadenza mandato (vedere art. 64 del testo coordinato);
 - dimissioni volontarie;
 - impossibilità sopravvenuta a svolgere l'incarico per periodi superiori ai 3 mesi, o periodi più lunghi da stabilirsi nel regolamento comunale di contabilità.

Articolo 66 - Incompatibilità e ineleggibilità

- ✓ I primi commi prevedono le ipotesi di incompatibilità e ineleggibilità alla carica di revisore.
A riguardo è opportuno acquisire apposita dichiarazione da parte dell'incaricato di non trovarsi nelle situazioni elencate (una precisa disposizione del regolamento comunale di contabilità potrà regolare tale aspetto).
- ✓ Al 4° comma si precisa il divieto per il revisore di assumere incarichi o consulenze presso il Comune o organismi dipendenti dallo stesso.

Articolo 67 - Funzionamento dell'organo di revisione

(art. 67: derogabile ai sensi dell'art. 75 del testo coordinato)

- ✓ Al primo comma è prevista la validità delle riunioni, nel caso di collegio, anche con la presenza di almeno 2 componenti.
- ✓ Il secondo comma disciplina l'obbligo delle verbalizzazione delle riunioni, ispezioni, verifiche e decisioni adottate.
- ✓ E' opportuno che il regolamento comunale di contabilità disciplini nel dettaglio il funzionamento dell'organo di revisione (sede, collaborazione, deposito documentazione, deleghe per verifiche deposito dei verbali, modalità di invio pareri, eventuali presenze alle sedute della Giunta Comunale e del Consiglio, sottoscrizione, certificazioni fiscali ecc.).

Articolo 68 - Limiti agli affidamenti degli incarichi

- ✓ Al primo e secondo comma vengono fissati i limiti per gli affidamenti degli incarichi, precisando che nel numero di 8 incarichi complessivi rientrano anche quelli conferiti dalle forme collaborative comunali e dai comprensori.
- ✓ Al terzo comma si precisa che l'incarico è subordinato alla dichiarazione dell'interessato volta ad attestare il rispetto dei citati limiti.
- ✓ Il quarto comma disciplina le comunicazioni della nomina a tesoriere, commissariato del governo e giunta provinciale.

Articolo 69 - Funzioni

✓ Per quanto attiene le funzioni dell'organo di revisione:

1. Al primo posto viene previsto il compito dell'organo di revisione di collaborare con il Consiglio Comunale secondo le previsioni dello Statuto e del regolamento di Contabilità. Trattasi di una **funzione tecnica di supporto** dell'organo consiliare per quanto riguarda i compiti di indirizzo e controllo affidati al Consiglio Comunale nei confronti degli organi gestionali (Sindaco, Giunta, dirigenza, ecc.). Viene pertanto esaltato il **ruolo consultivo e propositivo** dell'organo di revisione nei confronti del Consiglio e di ausilio per quanto riguarda le scelte gestionali operate dall'amministrazione, nella prospettiva del conseguimento di una maggiore economicità nella gestione degli stessi servizi.
2. I **pareri** sulla proposta di delibera che riguarda il bilancio di previsione e le variazioni, si estendono anche ai provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Il contenuto dei pareri viene ampliato, precisando che i medesimi devono riguardare la:
 - legittimità (rispetto, nella proposta, delle norme di legge)¹³;
 - congruità (correttezza e idoneità degli stanziamenti);
 - coerenza (rispetto dei principi generali relativi alla attendibilità e concreta attuabilità degli stanziamenti).In ordine al contenuto del parere, va evidenziato che a livello nazionale è stato abrogato quello di legittimità e che tale modifica probabilmente verrà recepita anche a livello locale.
I pareri che sono obbligatori devono essere valutati e recepiti da parte del Consiglio, con obbligo di motivazione nell'ipotesi di scostamento della decisione rispetto alla proposta dell'organo di revisione.
3. Viene ampliata e precisata la funzione di **vigilanza**, la quale deve riguardare, oltre la regolarità contabile e finanziaria, anche la regolarità economica della gestione nei vari aspetti (entrata, spesa, contratti, amministrazione dei beni, completezza documentazione, adempimenti fiscali, tenuta contabilità e inventario).
4. Per quanto attiene la **relazione al rendiconto**, si precisa che nel regolamento di contabilità del Comune può essere stabilito un termine diverso, e comunque non inferiore a 20 giorni, come già previsto dalla norma, per la presentazione della stessa.
5. Si precisa che, in caso di gravi irregolarità di gestione, vi è l'**obbligo di denuncia** contestuale, oltretutto al Consiglio Comunale, alla Corte dei Conti (si veda a riguardo la circolare del procuratore generale della Corte dei conti di Roma del 28.02.1998, n.16 relativa alle denunce ai procuratori generali presso la Corte dei Conti).
6. La funzione di **vigilanza** sull'applicazione dei contratti collettivi è innovativa rispetto alla legge nazionale.

✓ Il **diritto di accesso agli atti del revisore** è necessariamente esteso e incontra poche limitazioni.

¹³ Il controllo di legittimità sul bilancio e sue variazioni ha natura prettamente contabile e riguarda:

- a) la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nelle procedure contabili;
- b) verifica del rispetto dei principi contabili in materia di contabilità pubblica e, per quanto applicabili, nel sistema di contabilità privatistica.

Tale facoltà è disciplinata nel regolamento comunale che regola il diritto di accesso. La norma precisa altresì la facoltà di partecipazione, da parte del collegio, alle sedute del Consiglio comunale e, se previsto nello Statuto o nel Regolamento, della Giunta.

Nell'ipotesi, peraltro alquanto remota, che il Servizio finanziario attesti la mancanza di copertura finanziaria, copia della medesima va trasmessa al collegio dei revisori da parte del responsabile dello stesso Servizio.

- ✓ Il terzo comma prevede la facoltà, da parte del revisore previo assenso dell'ente, di incaricare della collaborazione persone esterne al collegio, purché iscritte all'albo dei revisori contabili, per compiti circoscritti.

Articolo 70 - Responsabilità

- ✓ Oltre che della **responsabilità della veridicità delle attestazioni**, è previsto per i revisori l'**obbligo della riservatezza** su fatti e documenti, quale diretta connessione con l'ampio diritto di accesso consentito ai revisori medesimi.

Articolo 71 - Compenso ai revisori

- ✓ Al primo comma si precisa che il compenso è stabilito in occasione della deliberazione di nomina entro i limiti massimi fissati dalla Giunta Regionale, tenendo conto dei due parametri (secondo comma), delle mansioni affidate e della dimensione demografica.
- ✓ Il compenso massimo è stato fissato, in sede di prima applicazione, con D.P.G.R. 20.05.1993 n. 7/L, modificato con D.P.G.R. 31.07.1996 n. 10/L.

Articolo 72 – Norma di rinvio

- ✓ Tale articolo si configura come una norma di rinvio per quanto riguarda l'applicazione ai consorzi - azienda ed ai consigli dell'unione di comuni di tutte le disposizioni relative ai revisori previste dal Titolo IV del testo coordinato.
- ✓ Per quanto concerne la composizione dell'organo di revisione si fa riferimento alle specifiche disposizioni contenute nello statuto del singolo ente.
Analoghe disposizioni si applicano alle aziende speciali e alle istituzioni.

Articolo 73 – Dergoghe

- ✓ Il regolamento Comunale di Contabilità consente ai Comuni di derogare dalle disposizioni previste agli articoli 63, 64 e 65 del testo coordinato.