

Note su
Armonizzazione del Sistema
Contabile negli Enti Locali

Presentate da
Michele PETRUZZELLIS

*“L’uomo libero non può
essere a lungo un amministratore
pubblico”*



IL BILANCIO DI PREVISIONE: EVOLUZIONE NEGLI ENTI LOCALI

L'affermazione del concetto di "federalismo" ha posto gli Enti locali al centro del processo di rinnovamento delle autonomie locali da parte del Legislatore. La storia recente dell'ultimo ventennio dimostra il fermento normativo in essere: la Legge 142 del 1990 (Ordinamento delle autonomie locali) rappresenta il punto di arrivo del processo riformatore dell'autonomia degli Enti Locali che ha avuto una solida base di partenza con il Testo Unico della legge comunale e provinciale approvato con R.D. 383 del lontano 1934 prima ancora di approdare al "Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" n. 267 del 18 agosto del 2000 (T.U. 267/00).

Agli enti locali la legge riconosce, nell'ambito della funzione pubblica, autonomia finanziaria, fondata sulla duplice certezza delle risorse proprie e di quelle trasferite. È utile ricordare che l'ente locale, per il raggiungimento dei propri fini, ha necessità di conseguire e impegnare mezzi finanziari, economici e risorse umane efficientemente organizzate, in modo da ottenere un efficiente processo produttivo.

In questa trattazione ci occuperemo non del sistema politico ma di quello economico finanziario, di quella parte dell'ente locale che si attiva in senso strettamente amministrativo contabile.

Spetta al regolamento ai sensi del T.U. 267 del 2000, nel rispetto delle leggi e dello statuto dell'ente, garantire negli aspetti pratici e gestionali la complessa disciplina delle funzioni, dell'organizzazione e del funzionamento delle istituzioni degli organismi di partecipazione. Una reale autonomia degli enti locali richiede, oltre che una potestà statutaria e regolamentare, anche un'autonomia finanziaria.

La finalità dell'ordinamento finanziario e contabile, riservato allo stato (art. 55 legge 142/90) con l'emanazione delle relative norme, è quella di assicurare la regolarità delle entrate tenendo sempre in riferimento il bilancio di previsione, documento che ancora oggi rimane di fondamentale importanza nella vita dell'ente dal momento che rappresenta l'atto autorizzatorio di spesa per eccellenza.

Il sistema normativo, tiene conto della gestione finanziaria, del rendiconto, della contabilità, del controllo di gestione, del servizio di tesoreria, del dissesto delle risorse finanziarie per le spese correnti e di investimento, dettando i principi a cui uniformarsi.

Fino all'emanazione del T.U. 267 del 2000, l'intera materia è stata gestita con una serie infinita di provvedimenti legislativi che creavano qualche scollamento e contraddizione. Il Testo Unico, in sintonia con quanto disposto dalla legge 142/90 contiene norme di principio e criteri direttivi volti a armonizzare la contabilità degli enti locali a quella dello stato, a meglio definire i costi e altri oneri dei servizi pubblici con un sistema di contabilità economica che affianca quella finanziaria, nonché norme relative al dissesto e al risanamento degli enti locali, alla programmazione finanziaria attraverso il bilancio pluriennale autorizzatorio.

Il T.U. 267/00 così come formulato dal Legislatore è così composto:

Parte I - ordinamento istituzionale (art. 1 – 148) tratta dei soggetti (art. 13 – 35); degli organi (art. 36 – 87), dell'organizzazione e personale (art. 88 – 111); dell'ordinamento istituzionale (art. 112 – 123); e dei controlli (art. 124 -148 bis);

Parte II – ordinamento finanziario e contabile (art. 149 – 269) tratta delle disposizioni generali (art. 149 – 161), della programmazione e bilanci (art. 162 - 177), della gestione bilancio (art. 178 – 198 bis), degli investimenti (art. 199 – 207), della tesoreria (art. 208 – 226), della rilevazione e dimostrazione dei risultati economici (art. 227 – 233), della revisione economico finanziaria (art. 234– 241), degli enti locali deficitari o dissestati (art. 242 – 269).

Parte III – associazione degli enti locali (art. 270 -272) tratta dei contributi associativi (art. 270); delle sedi associative (art. 271), delle attività delle associazioni nella cooperazione allo sviluppo (art. 272)

Parte IV – disposizioni transitorie ed abrogazioni (art. 273 -275) tratta delle norme transitorie (art. 273), delle norme abrogate (art. 274) e delle norme finali (art. 275).

In questo lavoro tratteremo la parte II, quella relativa all'ordinamento finanziario e contabile anche e soprattutto alla luce del D. Leg.vo 118 del 13 giugno 2011 che dispone sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali e dei loro organismi sulla base degli art. 2 della legge 442 del 5 giugno 2009 e della legge 213 del 7-12-2012.

La parte II, suddivisa in sette titoli, tratta dell'ordinamento finanziario e contabile e precisamente:

Titolo I - Disposizioni generali (art. 149 -161) con riferimento ai principi generali in materia di finanza propria e derivata (riserva alla legge l'ordinamento della finanza locale coordinandola con quella statale e regionale, riconosce l'autonomia finanziaria sulla base di risorse proprie e trasferite; riconosce autonomia impositiva nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe; determina la finanza dei Comuni e delle Province in imposte proprie, addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali, tasse e diritti per servizi pubblici, trasferimenti erariali, trasferimenti regionali, altre entrate proprie di natura patrimoniale, risorse per investimenti, altre entrate); ai principi in materia di ordinamento

finanziario e contabile (riserva alla legge l'ordinamento), ai principi in materia contabile fissando i termini di approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto; al regolamento di contabilità che stabilisce le norme relative alle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione e alle modalità organizzative; alla disciplina dell'organizzazione del servizio finanziario o di ragioneria; all'osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali; ai compiti della commissione per la finanza e gli organici degli enti locali; alla determinazione delle classi demografiche e popolazione residente; all'approvazione dei modelli e schemi contabili; alle certificazioni di bilancio.

Titolo II – Programmazione e bilanci (art. 162 -177) con riferimento ai principi del bilancio; all'esercizio provvisorio e gestione provvisoria; alle caratteristiche del bilancio; alla struttura del bilancio; al fondo di riserva; all'ammortamento dei beni; ai servizi per conto terzi; al Piano Esecutivo di Gestione; alla relazione previsionale e programmatica, al bilancio pluriennale; agli allegati al bilancio di previsione; alla predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati, alle variazioni al bilancio di previsione e al piano esecutivo di gestione, al prelevamento dal fondo di riserva; alle competenze dei responsabili dei servizi.

Titolo III – Gestione del bilancio (art. 178 – 198 bis) con riferimento alle fasi dell'entrata, dell'accertamento, riscossione, versamento, fasi della spesa: impegno di spesa liquidazione della spesa, ordinazione e pagamento, risultato contabile di amministrazione, avanzo di amministrazione, residui attivi, residui passivi, regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione spese, determinazioni a contrattare e relative procedure, salvaguardia degli equilibri di bilancio, riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio, utilizzo di entrate a specifica destinazione; controlli di gestione, modalità del controllo di gestione, referto del controllo di gestione, comunicazione del referto.

Titolo IV – investimenti (art. 199 – 207) con riferimento a: fondi di finanziamento; programmazione degli investimenti, finanziamento di opere pubbliche e piano economico - finanziario; ricorso all'indebitamento, attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento, regole particolari per l'assunzione di mutui, attivazione prestiti obbligazionari, contrazione di aperture di credito, delegazioni di pagamento, fidejussioni.

Titolo V – Tesoreria (art. 208 – 226) con riferimento ai soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria; oggetto del servizio di tesoreria, affidamento del servizio di tesoreria, responsabilità del tesoriere, servizio di tesoreria svolto per più enti locali, operazioni di riscossione, procedure per la registrazione delle entrate, condizioni di legittimità dei pagamenti effettuati dal tesoriere, estinzione dei mandati di pagamento, annotazione delle quietanze, mandati non estinti al termine dell'esercizio, obblighi del tesoriere per le delegazioni di pagamento, gestione di titoli e valori, anticipazioni di tesoreria, verifiche ordinarie e straordinarie di cassa, obblighi di documentazione e conservazione, conto del tesoriere.

Titolo VI – Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione (art. 227 –233) con riferimento a: rendiconto della gestione, conto del bilancio, conto economico, conto del patrimonio, conto economico, conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali, relazione al rendiconto della gestione, contabilità economica, conto degli agenti contabili interni.

Titolo VII – Revisione economico finanziaria (art. 234 -241) con riferimento a: di revisione economico finanziario, durata dell’incarico e cause di cessazione, incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori, finanziamento del collegio dei revisori, limiti all’affidamento di incarichi, funzioni dell’organo di revisione, responsabilità dell’organo di revisione, compenso dei revisori.

Titolo VIII – Enti locali deficitari o dissestati (art. 242 – 269) con riferimento a enti locali deficitari – disposizioni generali, enti locali dissestati – disposizioni generali, attività dell’organo straordinario di liquidazione, bilancio stabilmente riequilibrato, prescrizioni e limiti conseguenti al risanamento.

La riforma della finanza locale voluta dalla legge 142/90 ebbe impulso a partire dal 1993, dall’emanazione del D. Leg.vo 504 del 1992 con il quale furono istituite nuove imposte per migliorare l’autonomia impositiva degli enti locali e mettere a regime i trasferimenti erariali a favore degli enti stessi.

Con il Decreto Leg.vo 77/95 confermato nel T.u.e.l. 267/00 è stato avviato un processo di aziendalizzazione delle tematiche di gestione degli enti locali successivamente rivisitato dal D. Leg.vo 118 del 23 giugno 2011 “disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della Legge n. 42 del 5 maggio 2009 le cui disposizioni costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell’art. 117, comma 3 della Costituzione e della legge 213/2012.

Ai sensi del citato D. Leg.vo 118/2011 l’adeguamento e i principi contabili in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli enti locali di cui all’art. 2 del

D. Leg.vo 267/2000 (ambito di applicazione: comune, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, unioni di comunità nonché consorzi cui partecipano gli enti locali con esclusione di quelli che gestiscono attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale e, ove previsto dallo statuto, di consorzi per la gestione di servizi sociali) e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti del settore sanitario che devono rispettare principi contabili di settore, consistono nell’adozione della contabilità finanziaria affiancata, a fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico patrimoniale garantendo la rilevazione dei fatti di gestione sia sotto il profilo finanziario sia sotto il profilo economico patrimoniale.

Le aziende speciali e le istituzioni (art. 114 T.U. 267/00) devono adottare il medesimo sistema contabile dell'amministrazione cui fanno parte. Base di partenza per consentire il monitoraggio dei conti pubblici e il raccordo con il sistema europeo è l'adozione di un piano dei conti integrato costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali che comprendono i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento.

Il piano dei conti può essere articolato in considerazione delle specificità dell'attività svolta purchè sia riconducibile alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune: rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica degli enti.

Al bilancio di previsione, al fine di facilitare il monitoraggio ed il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, gli enti allegano un documento conoscitivo contenente le previsioni relative agli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato anche ai fini della nota integrativa al rendiconto.

I principi generali o postulati per la formazione dei bilanci finanziari economici e patrimoniali e dei bilanci consolidati con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati sono ben diciotto e precisamente:

1. **Principio dell'annualità.** Tutti i documenti contabili sia di previsione che di rendicontazione devono riferirsi ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare sulla base di una programmazione temporale almeno triennale.
2. **Principio dell'unità.** La gestione è unica e unitaria. Unico e unitario dovrà essere il bilancio di previsione, il rendiconto ed il bilancio di esercizio. Il complesso delle entrate finanzia la totalità delle spese.
3. **Principio della universalità.** Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi della gestione nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali per una veritiera e corretta rappresentazione dell'attività dell'ente. Sono vietate le gestioni fuori bilancio cioè attività realizzate fuori bilancio.
4. **Principio della integrità.** Le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo dei costi sostenuti; altresì gli stessi costi dovranno essere iscritti al lordo delle correlate entrate senza compensazioni di partite. Il principio vale anche per i valori economici e le grandezze patrimoniali inserite nel conto economico e nel conto patrimonio.
5. **Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità.** Rappresentazioni delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio, evitando le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle poste.

- a. **Attendibilità.** Le previsioni e tutte le valutazioni devono essere supportate da accurate analisi storiche e programmatiche e idonei e obiettivi parametri di riferimento nonché di fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.
- b. **Correttezza.** Il rispetto formale e sostanziale delle norme che regolano la redazione dei documenti contabili, di gestione e di controllo.
- c. **Comprensibilità.** La presentazione di una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali per rendere fruibili i documenti contabili e permettere una facile e comprensibile consultazione.
6. **Principio della significatività e della rilevanza.** L'informazione deve essere in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori. La rilevanza se la omissione o la errata presentazione di dati influenza le decisioni degli utilizzatori.
7. **Principio della flessibilità.** È la possibilità all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione del bilancio, di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati (vedi fondo di riserva, variazioni compensative, rimodulazione delle doti finanziarie).
8. **Principio della congruità.** È la verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti e valutati in relazione agli obiettivi programmati.
9. **Principio della prudenza.** È uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili: devono essere iscritte solo le componenti positive che saranno disponibili nel periodo considerato, mentre le componenti negative devono essere limitate alle sole voci degli impegni sostenibili.
10. **Principio della coerenza.** È il nesso logico e il conseguente fra la programmazione e la previsione, la gestione e la rendicontazione generale.

Focalizziamo tre momenti importanti:

- in sede preventiva ci si attende che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla programmazione;
- in sede di gestione, le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi della programmazione e che non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

11. **Principio della continuità e della costanza.** La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere effettuata nella prospettiva della continuità delle attività istituzionali.
12. **Principio della comparabilità e verificabilità.** La possibilità di comparare nel tempo le informazioni analitiche e sintetiche delle poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio.

13. **Principio di neutralità e imparzialità.** I documenti contabili devono essere redatti senza favorire interessi o esigenze di particolari soggetti. Il procedimento formativo del bilancio deve essere basato sulla imparzialità e neutralità.

14. **Principio della pubblicità.** L'ente deve assicurare ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione una informativa completa e tempestiva del rendiconto e del bilancio di esercizio nonché degli allegati.

15. **Principio dell'equilibrio di bilancio.** L'osservanza obbligatoria del pareggio finanziario del bilancio di previsione quale vincolo inderogabile.

16. **Principio della competenza finanziaria.** Quale criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni) come precisato

dall'art. 36, comma 5 del D. Leg.vo 118/2011.

17. **Principio della competenza economica** quale criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative svolte durante ogni esercizio e con le quali si dimostrano le utilità economiche cedute o acquisite.

18. **Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.** L'informazione contabile deve essere veritiera e riferita a fatti accaduti durante l'esercizio e rilevata contabilmente secondo la natura finanziaria, economica e patrimoniale e quindi alla realtà economica che l'ha generata.

Sulla base dei predetti principi e postulati l'armonizzazione del sistema contabile degli enti locali è così costituita:

1. L'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, con una modulistica diversa da quella operante fino al 31/12/2013;

2. La classificazione del bilancio finanziario per missioni e programmi;

3. Tenuta della contabilità finanziaria sulla base del principio della competenza finanziaria, secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione nell'esercizio nel quale vengono a scadenza;

4. Modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi;

5. A fini conoscitivi, la contabilità economico patrimoniale sarà affiancata alla contabilità finanziaria garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico;

6. Adeguamento della gestione ai principi contabili generali di cui al Decreto Leg.vo 118/2011, quale quello contabile generale della competenza finanziaria e i seguenti principi contabili applicati: della contabilità finanziaria, della contabilità economico patrimoniale e dei bilanci consolidati.

7. Istituzione nei bilanci del “fondo pluriennale vincolato” costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quelli in cui è accertata l’entrata.
8. Riaccertamento dei residui attivi e passivi, prima del loro inserimento nel rendiconto.
9. Definizione degli allegati al bilancio e al rendiconto.
10. Definizione del bilancio consolidato.
11. Definizione delle variazioni del bilancio e del risultato di amministrazione.
12. Definizione della struttura della codifica delle transazioni elementari.
13. Definizione degli indicatori di bilancio.
14. Definizione degli enti strumentali.

Per quanto attiene l’attività gestionale con il D.L. 174/2011 convertito nella legge 213/2012 sono state apportate le seguenti modifiche al T.U. 267/00:

Art. 41 bis - Obblighi di trasparenza dei titolari di cariche elettive di governo

Gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti sono tenuti a disciplinare, nell’ambito della propria autonomia regolamentare, le modalità di pubblicità e trasparenza dello stato patrimoniale dei titolari di cariche pubbliche elettive e di governo di loro competenza. Dichiarazione da pubblicare annualmente, nonché all’inizio e alla fine del mandato su sito internet prevedendo sanzioni amministrative di un minimo di € 2.000,00 ad un massimo di € 20.000,00.

Art. 49 - Pareri dei responsabili di servizi

Viene integrato con l’obbligatorietà del parere di regolarità tecnica dei responsabili dei servizi e qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell’ente è obbligatorio il parere del responsabile del servizio finanziario in ordine alla regolarità contabile.

I responsabili dei servizi rispondono dei vizi amministrativi e contabile dei pareri espressi.

Per quanto attiene la responsabilità amministrativa ed erariale dei dirigenti la Corte dei Conti, sezione giurisdizionale per la Puglia, con sentenza del 24.12.2012 n. 1216 ha chiarito che la predetta responsabilità non viene meno, né ridotta, né eliminata per aver eseguito un mandato stabilito da un organo di governo. Una direttiva illegittima non giustifica un comportamento gravemente negligente da parte del dirigente.

Art. 147 - Tipologia dei controlli interni

Sostituisce il precedente art. 147 individuando strumenti e metodologie atti a garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa.

Si attua una implementazione del sistema dei controlli interni attraverso:

- a) controlli di regolarità amministrativa e contabile (art. 147 Bis);
- b) controlli di gestione e strategia (art. 147 ter);
- c) controllo sulla società partecipanti non quotate (art. 147 quater);
- d) controllo sugli equilibri finanziari (art. 147 quinquies).

Il tutto è demandato ad un regolamento consiliare operativo entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del D.L. e quindi dell'11 ottobre 2012.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è attuato sulla fase preventiva della formazione dell'atto da ogni responsabile di servizio (quello contabile del responsabile del servizio finanziario).

Il controllo di regolarità amministrativa, sulla fase successiva, è attuato sotto la direzione del Segretario sulle determinazioni di impegno di spesa, sui contratti e altri atti amministrativi secondo una selezione casuale con motivate tecniche di campionamento. Le risultanze di quest'ultima fase di controllo sono trasmesse dal segretario ai responsabili dei servizi con l'obbligo di conformarsi ad eventuali direttive emanate per correggere riscontrate irregolarità, nonché al collegio dei revisori dei conti, agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti e al Consiglio comunale e provinciale.

Il controllo strategico è attivato nell'ente locale con popolazione superiore a € 100.000 abitanti dal 2013, con pop. superiore a 50.000 ab. dal 2014 e con pop superiore a 15.000 ab. dal 2015, per verificare lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal consiglio secondo metodologie definite dallo stesso Consiglio.

L'unità preposta sotto la direzione del direttore generale, ove previsto, o dal segretario dell'ente elabora rapporti periodici da trasmettere alla Giunta e al Consiglio. I rapporti sono utili per la predisposizione di delibere consiliari di ricognizione dei programmi.

Un nuovo controllo è quello relativo alle società partecipate non quotate esercitato dalle strutture proprie dell'ente locale con popolazione superiore a 100.000 abitanti per il 2013, con popolazione superiore a 50.000 ab. per il 2014 e a 15.000 ab. per il 2015, sulle società partecipanti non quotate secondo una propria autonomia organizzativa e secondo quanto disposto dal comma 6 dell'art. 170 del T.U. 267/00

(Per gli organismi gestionali dell'ente locale la relazione previsionale e programmata indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio) definisce gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata organizzando un idoneo sistema informativo onde rilevare i rapporti finanziari, la situazione contabile, gestionale ed organizzativa della società, nonché la qualità dei servizi ed il rispetto delle norme dei vincoli di finanza pubblica. Il tutto attraverso la formazione di un bilancio consolidato secondo la competenza economica.

Ulteriore nuovo controllo interno è quello che l'ente locale deve attuare è quello relativo al controllo sugli equilibri finanziari, sotto la direzione del responsabile del servizio finanziario e mediante vigilanza dell'Organo di revisione e con il coinvolgimento attivo della giunta, del direttore generale, del segretario e dei responsabili dei servizi, al fine di valutare gli effetti in relazione dell'andamento economico-finanziario.

Il tutto da regolamentare nel regolamento di contabilità.

Per l'attivazione dei controlli esterni viene riscritto completamente l'art. 148 con l'inserimento del nuovo art. 148 bis (rafforzamento del controllo della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria degli enti locali).

Con il primo viene assegnato alle sezioni regionali della Corte dei Conti la verifica, con cadenza semestrale, la legittimità e la regolarità delle gestioni nonché il funzionamento dei controlli interni sulla base del referto semestrale trasmesso dal sindaco di Comuni sup. a 15.000 abitanti e dal Presidente della Provincia che si avvalgono del direttore generale e del segretario nel rispetto della linee guida della Corte dei Conti.

Il referto deve essere trasmesso al Presidente del Consiglio comunale e provinciale. In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie previsti le sezioni giurisdizionali regionali della Corte irrogano agli amministratori responsabili sanzioni pecuniarie da un minimo di cinque ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda. Con l'art. 148 viene rafforzato il controllo della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria degli enti locali (Patto di Stabilità, vincoli in materia di indebitamento, equilibri economico-finanziari).

È affidata al responsabile del servizio finanziario l'azione autonoma sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Viene rimodulato il fondo di riserva nel senso che la metà della quota minima prevista (0.30%) è riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'amministrazione.

Se l'ente si trova in situazioni tali da aver utilizzato, per fini di cassa, entrate e specifica destinazione (art. 195) o anticipazioni di cassa (art. 222) il limite minimo per la previsione del fondo di riserva è stabilito sulla misura dell'0,45% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.

Il PEG deve essere formulato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica in uno con il piano dettagliato degli obiettivi e con il piano della performance.

L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente abbia utilizzato le entrate a specifica destinazione e/o anticipazione di cassa.

Per i lavori di somma urgenza affidati senza copertura finanziaria entro 20 giorni dall'ordinazione il responsabile del procedimento deve predisporre la delibera di

riconoscimento del debito fuori bilancio al Consiglio che la deve adottare entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta di Giunta.

Gli enti locali in dissesto con grave indisponibilità di cassa possono richiedere al tesoriere, per la durata di sei mesi, una anticipazione pari a 5/12 delle entrate accertate nel penultimo anno precedente ai primi tre titoli di entrata (normalmente l'anticipazione di cassa è pari ai 3/12).

La mancata approvazione del rendiconto entro il 30/4 dell'anno successivo, fa scattare la procedura prevista dal 2 comma dell'art. 141 (scioglimento del Consiglio).

La riformulazione degli artt. 234 e 239 riguarda le funzioni e compiti del Collegio dei revisori.

La riformulazione degli artt. 242 e 243 attiene alle condizioni strutturalmente definite.

Gli Artt. 243 bis-ter-quater e quinquies innovano sulle procedure relative agli equilibri strutturali del bilancio degli enti locali.

La condotta omissiva e commissiva sugli squilibri del bilancio comporta per gli amministratori, al verificarsi del dissesto finanziario, l'impossibilità per 10 anni di ricoprire incarichi di assessore, di revisore dei conti e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati.

Tale penalità valgono anche per i sindaci e i presidenti di provincia.

Stessa penalità per i componenti il collegio dei revisori. A tutti penalità pecuniaria pari ad un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta.

Conseguentemente il decreto di scioglimento del Consiglio conserva i suoi effetti per un periodo di almeno 12 mesi fino ad un massimo di quindici.

I nuovi sistemi contabili pongono a base del "sistema ente locale" una gestione che accompagna a quella per atti amministrativi quella per fatti economici: ciò comporta che alla contabilità finanziaria dovrà affiancarsi necessariamente la contabilità economica generale e la contabilità economica analitica per centri di costo.

CONTABILITÀ E AZIENDA PUBBLICA

Ai fini del presente lavoro risulta di rilevante importanza definire sin da subito cosa si intende per contabilità pubblica e azienda pubblica: per contabilità pubblica deve intendersi quella disciplina economico-aziendale avente per oggetto i principi e le norme dell'organizzazione, gestione, rilevazione e valutazione dell'azienda pubblica con il fine di stabilire i principi della razionalità amministrativa.

L'azienda pubblica ha come finalità l'attuazione di un processo erogativo, dalla raccolta dei mezzi finanziari fino alla soddisfazione dei bisogni collettivi mediante processi produttivi patrimoniali al pari di un'impresa.

Infatti la gestione patrimoniale, con i redditi netti che produce, va ad alimentare il processo principale, che è quello erogativo tipico dell'azienda pubblica teso al soddisfacimento dei programmi.

Come nell'azienda privata anche in quella pubblica la gestione consta di due momenti: la raccolta di mezzi e il loro successivo impiego per i fini assegnati all'azienda.

I mezzi sono rappresentati dalle contribuzioni coattive (imposte, tributi diretti e indiretti), dalle contribuzioni volontarie, dai redditi netti della gestione rivenienti dalle rendite dei beni patrimoniali (terreni, edifici, titoli, attività economiche) e dalle contribuzioni esterne costituite dall'attivazione e contrazione di prestiti con istituti terzi (in prevalenza istituti di credito) e/o dall'alienazione di beni di proprietà (quest'ultima attività rientra nella gestione patrimoniale dell'ente anziché nella gestione di cui si tratta).

Parte dei mezzi o redditi è destinata alla copertura di spese riferite ai costi amministrativi (spese per il personale, contratti di locazione, utenze, cancelleria e stampati, quote di ammortamento di beni ad uso durevole, altro) e parte è destinata al soddisfacimento dei fini propri dell'ente.

L'attività dell'ente pubblico, preminentemente di carattere finanziario, attua la gestione attraverso rilevazioni amministrative con l'intento di fornire agli amministratori gli elementi utili per razionalizzare le scelte e agli stakeholders fornire notizie e dati riguardanti il "sistema gestionale dell'ente stesso".

È indiscutibile come le rilevazioni amministrative hanno carattere di unilateralità: "guardano" l'aspetto finanziario della gestione trascurando quello economico. Questo determina un basso livello di efficienza economica, non percependo l'aspetto sostanziale degli accadimenti, non valutando i moventi e le cause del movimento finanziario.

È forte il segnale che il Legislatore, in questi ultimi tempi, ha deciso di inviare agli addetti ai lavori: invertire la rotta, accompagnando la contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale.

Viene soddisfatta pertanto la necessità, di fissare i criteri con i quali definire un piano di rilevazioni amministrative dell'ente pubblico quali ad esempio:

1. Conoscenza dell'andamento finanziario ed economico della gestione per un periodo non inferiore a tre anni (bilancio di previsione e di cassa);
2. Conoscenza, sulla base di aspetti finanziari economici e patrimoniali, delle attività pianificate al punto precedente, (piano esecutivo di gestione);
3. Conoscenza dei rendimenti tecnici ed economici, dei risultati complessivi, e del patrimonio aziendale (rendiconto).

Dal punto di vista amministrativo, risulta di fondamentale importanza la "predeterminazione" della gestione: essa viene determinata mediante piani e preventivi di varia natura in previsione di esercizio, valutato esclusivamente da un punto di vista finanziario considerato nella fase giuridica dell'accertamento (entrate), dell'impegno (spesa) e nella fase materiale dell'incasso e del pagamento. In tale logica risulta strategico redigere un bilancio preventivo di competenza e, dal 1 gennaio 2014, un bilancio preventivo di cassa.

In tale logica occorre da subito definire le sostanziali differenze tra il bilancio di previsione redatto per competenza e il bilancio di previsione redatto per cassa: il primo costituisce un limite invalicabile agli impegni di spesa possibili nell'esercizio.

Il secondo, che accompagnerà quello di competenza, indicherà il limite massimo di pagamento possibile nell'esercizio.

Il Legislatore ha voluto implicitamente così assegnare, al bilancio preventivo di competenza, la funzione di controllo delle attività e al bilancio preventivo di cassa la funzione di regolatore dell'equilibrio fra riscossioni e pagamenti.

I due aspetti in argomento, finanziario e di cassa, devono essere integrati da quello economico in grado di far conoscere il "probabile" risultato economico d'esercizio ponendo a confronto le spese da attuare con le probabili entrate di competenza dell'esercizio. Pertanto le previsioni di competenza e di cassa saranno accompagnate da quelle economiche (comprehensive di valutazioni patrimoniali) considerando anche le valutazioni e stime inserite nella relazione previsionale e programmatica e nei piani di spesa per opere pubbliche e altri investimenti a lungo termine.

Altra conoscenza riguarda lo svolgersi dell'attività attraverso singoli fatti (rilevazioni elementari) con finalità, anche, del controllo su coloro che gestiscono i momenti economici delle diverse operazioni e attraverso la rappresentazione dei fatti avvenuti (rilevazioni complesse).

Tale attività ha necessità di essere dimostrata attraverso un metodo di scritture adeguato all'oggetto, al contenuto e alla materia da rilevare sia sul piano finanziario e formale delle operazioni sia sul piano economico e sostanziale.

Pertanto accanto ad una contabilità finanziaria, una contabilità economico - patrimoniale attivata con il metodo della partita doppia basata su un piano dei conti di carattere finanziario e su un piano dei conti di carattere economico.

L'accertamento delle entrate e l'impegno di spesa determinano le scritture del bilancio di previsione (sistema finanziario) mediante la rilevazione dell'evento sotto l'aspetto patrimoniale, attraverso il sorgere del credito e del debito (sistema economico – patrimoniale).

A far tempo dal 1 gennaio 2014 l'armonizzazione e il raccordo del sistema contabile ed il consolidamento dei conti pubblici viene attuato con norme comuni e principi contabili omogenei schemi di bilancio

(i modelli sono inseriti nel CD allegato):

- a) classificazione economica, classificazione per missioni; classificazione funzionale;
- b) contabilità finanziaria con affiancamento di una contabilità economica-patrimoniale a fini conoscitivi;
- c) competenza economica, competenza giuridica, cassa.

Il tutto sulla base di un piano dei conti integrato previsto dall'art. 4 del D.leg.vo 118/2011, che rappresenta l'elenco delle transazioni elementari relative ad ogni atto gestionale, cioè delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario e dei conti economico-patrimoniale che consente il raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniale nonché il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici ed il raccordo dei conti della P.A. con il sistema europeo. In tale logica la tassonomia (o sistematica) quale scienza della classificazione dei redditi che tutti insieme compongono, per gli enti, la materia contabile.

Il primo dei conti predisposto per ciascun comparto e sempre riconducibile alle sue voci, rappresenta la base per la formazione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

IL SISTEMA DEL BILANCIO

Il sistema del bilancio è lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione con a base un piano dei conti integrato.

Il bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale (triennale) è autorizzatorio di spesa.

Il bilancio deve essere di natura finanziaria, economica e patrimoniale e consolidato con i propri enti ed organismi strumentali.

Il bilancio si articola, per la parte spesa in:

- a) Missioni (ex funzioni): rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi e comprendono le risorse finanziarie, umane e strumentali per le competenze attribuite dagli artt. 117 e 118 della Costituzione;
- b) Programmi (ex servizi): aggregati omogenei delle attività volte a perseguire gli obiettivi nell'ambito delle missioni. Ogni programma è attribuito un unico centro di responsabilità amministrativa e rappresenta l'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione;
- c) Macroaggregati (ex interventi): articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa suddivisi in capitoli e articoli raccordati con il livello minimo del piano dei conti integrato.

Le entrate del bilancio finanziario si classificano in:

- a) Titoli: in relazione ai fondi di provenienza;
- b) Tipologia: in relazione alla natura delle entrate nell'ambito della fonte di provenienza. Costituisce l'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione;
- c) Categoria: oggetto dell'entrata con eventuale indicazione di quote di entrate non ricorrenti;
- d) Capitoli: unità elementari eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, ai fini della gestione e della rendicontazione.

Possono effettuarsi variazioni in sede di: gestione tra le dotazioni delle missioni e dei programmi per quanto attiene le spese del personale in caso suo trasferimento all'interno dell'ente.

Gestione e predisposizione del bilancio di previsione tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma o compensative tra programmi di diverse missioni.

Sono vietate le variazioni fra spese correnti e conto capitale.

Schemi di bilancio: finanziari, economici, patrimoniali e consolidati per fornire informazioni sui programmi in corso, su quelli futuri e sull'andamento gestionale dell'ente.

Il sistema è composto dal bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale (preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza) e dal rendiconto della gestione costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Al bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale degli enti locali sono allegati:

- a) La relazione programmata (per le regioni la nota preliminare);
- b) Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie;
- c) Prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione pluriennale;
- d) Prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- e) Elenco dei programmi per spese di investimento finanziati con il ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- f) La relazione del collegio dei revisori dei conti;
- g) L'elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti.

Dalla documentazione da allegare al bilancio si evince che il Consiglio approva un bilancio per missioni e programmi "prendendo in visione" i prospetti che "costruiscono" la gestione (ex piano esecutivo di gestione).

Al rendiconto della gestione sono allegati:

- a) Prospetto delle entrate accertate per titoli, tipologie e categoria;
- b) Prospetto delle spese impegnate per missioni, programmi e macroaggregati;
- c) Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- d) Tabella dimostrativa degli accertamenti e degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- e) Prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per (funzioni?) missioni, nonché dei relativi costi e fabbisogni standard;
- f) Relazione sulla gestione comprendente la nota integrativa corredata di un prospetto che espone i risultati della gestione con le relative previsioni secondo la struttura del piano dei conti;
- g) Relazione del collegio dei revisori.

Il rendiconto deve comprendere anche la gestione dei propri organismi strumentali disciplinando tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei propri organismi strumentali. Si definiscono organismi strumentali le loro articolazioni organizzative dotate di autonomia gestionale e contabile prive di personalità giuridiche e sono quelli previsti dall'art. 114, comma 2, D. Leg.vo 267/00 ("l'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale).

L'art. 169 del T.U.267/00. Piano esecutivo di gestione dispone che "sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di

gestione e affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi. Il Peg è facoltativo per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.

Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Ai fini di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente sono unificati organicamente nel PEG il piano dettagliato degli obiettivi (comma 1, art. 108 T.U. 267/00) ed il piano della performance (art. 10) L.vo n. 150 del 27/10/2009).

Con il D. Lgs. 118 del 23 giugno 2011 viene ridefinito il funzionamento dei sistemi contabili degli enti locali delle Regioni e dei loro enti e organismi. Tra le novità quella di notevole portata e interesse attiene alle nuove disposizioni sulla contabilità economica e patrimoniale che affiancherà la contabilità finanziaria.

Il tutto basato sul principio della competenza economica, sul piano dei conti integrato che sarà utilizzato per le rilevazioni sia in contabilità finanziaria che in contabilità economico patrimoniale. La contabilità economico patrimoniale entrerà in vigore dal 1 gennaio 2014, affiancherà quella finanziaria ai soli fini conoscitivi garantirà la rilevazione dei fatti gestionali in forma unitaria con l'intento di fornire "informazioni" sul valore economico del patrimonio dell'ente e sulla redditività della gestione.

Il metodo di tenuta delle scritture contabili (partita doppia o partita semplice) non è indicato nella norma lasciando a ciascun ente la scelta tra i due sistemi. Si propende per la partita doppia atteso che ad ogni rilevazione in contabilità finanziaria corrisponderà sia l'aspetto finanziario che quello economico o patrimoniale mentre il metodo della partita semplice consente la rilevazione della dinamica finanziaria prevedendo la rilevazione dei ricavi e proventi e dei costi e ricavi senza contropartita patrimoniale in sede di rendiconto sarà necessario ricostruire il valore del credito e del debito di ogni rilevazione.

Con il metodo della partita doppia ad ogni rilevazione in contabilità finanziaria corrisponderà una scrittura che rileverà sia l'aspetto finanziario che l'aspetto economico e al termine dell'esercizio non sarà necessario procedere alla definizione dei debiti e dei crediti.

LA COMPETENZA FINANZIARIA

L'attività amministrativa dell'ente, realizzata per competenza finanziaria, concentra la massima attenzione sulle fasi della gestione delle entrate e delle spese che sostanzialmente derivano dal documento guida o programmatico denominato bilancio di previsione e si concretizzano nel conto del bilancio (nuova denominazione del precedente Bilancio Consuntivo).

In tale ottica il trasferimento dei residui attivi e passivi nell'esercizio successivo non fa venir meno e non modifica la competenza delle entrate e delle spese di quel bilancio, così come non si modifica il riferimento alla competenza del successivo bilancio che riprende i residui dall'esercizio precedente.

Si può pertanto affermare che le spese e le entrate hanno competenza finanziaria per il bilancio dell'esercizio in corso, o perché impegnate e accertate in tale bilancio, o perché riconducibili ai residui, rispettivamente passivi e attivi, rivenienti da esercizi precedenti e presi in carico nel bilancio dell'esercizio in corso.

Nella gestione della spesa, l'impegno, non guarda alla sua natura sotto l'aspetto aziendalistico, né viene fatta distinzione se riguarda una prestazione di servizio, l'acquisto di un bene destinato al consumo o l'acquisto di un bene strumentale: tutti hanno competenza finanziaria per l'esercizio.

La competenza economica/aziendalistica, nei tre casi, potrebbe avere visioni completamente diverse, quali:

1. rientra nella competenza economica dell'esercizio, nella misura in cui la prestazione del servizio è stata eseguita, mentre per l'ente ha competenza esclusiva per il bilancio finanziario dell'esercizio in cui si assume l'impegno nell'ambito della spesa corrente;
2. rientra nella competenza economica dell'esercizio, nella misura in cui i beni destinati al consumo, siano stati consegnati ed utilizzati (consumati), mentre resta in ogni caso nella competenza finanziaria della spesa corrente, (a prescindere dall'utilizzo), perché impegnata la relativa spesa.
3. il bene strumentale, la cui spesa in conto capitale è stata impegnata nella competenza finanziaria, se non consegnato, non interessa il conto del patrimonio.

Pur avendo lasciato in vita le logiche della competenza finanziaria, nate con norme introdotte a inizio secolo, il D. Lgs. 25 febbraio 1995, n. 778 viene introdotto il conto economico di derivazione aziendalistica, imponendo agli enti di seguire la gestione e rendicontarne anche per competenza economica, chiedendo la compilazione del prospetto di conciliazione che, "partendo dai dati finanziari alla gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici (positivi e negativi), raggiunge il risultato finale economico". I valori della gestione non corrente (del conto del bilancio) vanno riferiti al patrimonio.

Si rappresentano di seguito le variazioni che intervengono nel ciclo finanziario di cui alla rappresentazione seguente inserendo la gestione economica.

LA COMPETENZA ECONOMICA NELLA GESTIONE

Rispetto al flusso finanziario dell'ente, la gestione economica si colloca in momenti differenti.

Per la spesa, si colloca normalmente nella fase (o momento) tra impegno e ordinazione.

Le motivazioni sono riconducibili alle definizioni relative ai termini impegno, liquidazione e ordinazione delle spese.

In tale fase l'ente, oltre ad aver destinato le risorse, la cui competenza economica coincide con l'accertamento, impegnandole per tali contratti o provvedimenti, non assume obbligo di erogazione nei confronti dei terzi se non dopo aver accertato che i terzi abbiano adempiuto correttamente alle obbligazioni cui erano tenuti contrattualmente o per effetto dei provvedimenti.

Tale contestazione sposta la gestione per competenza economica nella fase di liquidazione. A puro titolo di esempio, escludendo il meccanismo i.v.a. delle fatture che non interessa l'argomento, esaminiamo il caso dell'ente che, a seguito di gara per la manutenzione delle macchine d'ufficio, proceda a sottoscrivere con l'aggiudicatario, il 5 febbraio 2016, contratto di durata biennale decorrente dal primo marzo 2016 (valore annuo sei mila euro) e nel contratto siano previste due clausole:

- a) fatturazione trimestrale anticipata;
- b) visto di corretta e puntuale esecuzione del servizio, apposto sulla fattura da parte di un funzionario dell'ente, alla fine di ogni periodo fatturato, per procedere al pagamento.

Con la sottoscrizione del contratto, l'ente:

- impegna per tale spesa l'importo di dodici mila euro per tutto il valore della spesa corrente, essendo sorto giuridicamente il rapporto, che interesserà tre esercizi (2016, 2017, 2018);

l'impegno sarà così ripartito:

- cinque mila euro sul corrente esercizio 2016;
- sei mila sull'esercizio 2017 (pluriennale autorizzatorio);
- mille euro sull'esercizio 2018 (pluriennale autorizzatorio);
- avrà ricevuto dal fornitore del servizio, sino al 31 dicembre 2016, 4 fatture (anticipate) di 1.250 euro ciascuna: in data 1/3, 1/6, 1/9, 1/12;
- di tali fatture avrà rilevato, nella contabilità economica, i costi ed i debiti per le fatture ricevute;

- la seconda fattura avrà ricevuto il visto prescritto, dopo la scadenza del periodo di riferimento della prestazione (1/6 - 31/8) ed al 31/12 risulteranno pagate la prima e la seconda;

- l'importo della terza fattura non avrà ricevuto il visto ed in ogni caso, con la quarta, non saranno andate in liquidazione, per cui devono risultare tra i debiti, nel conto del patrimonio, per tremila euro.

Nella finanziaria, al 31 dicembre 2016 sarà rilevato il residuo passivo per due mila euro, pari all'impegno (cinque mila euro) al netto dei tremila euro pagati.

A questo punto è possibile un confronto dei valori tra:

Aspetto finanziario	Aspetto economico-patrimoniale
Impegno 5 mila euro	Costo 6 mila euro
Residuo passivo	2 mila euro
Debito	3 mila euro

In altri termini, non esiste alcun allineamento temporale o per valori, tra gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali dei fatti amministrativi rilevati agli effetti delle diverse gestioni, se si considera che l'impegno copre il periodo sino al 31/12/2016, mentre il costo rilevato nella contabilità economica, con le quattro fatture, copre un periodo che giunge al 28/02/2017: esistono due mesi di manutenzione che non fanno parte della competenza economica dell'esercizio 2016.

Come si nota nella precedente figura, per riportare l'aspetto economico e quindi patrimoniale nella giusta dimensione della competenza dell'esercizio, bisogna escludere dal costo i due mesi di manutenzione, contenuti nella quarta fattura rilevata economicamente, che si riferiscono al periodo gennaio 2017 – febbraio 2017.

Tale rettifica sarà effettuata con la rilevazione del risconto attivo che compare nello schema (RIA). L'esempio può presentare una modesta differenza tra dimensione della competenza finanziaria e valore della competenza economica oltre che di esatta determinazione della variazione intervenuta nel patrimonio: non è la dimensione minima a giustificare e permettere d'ignorare l'aspetto economico e patrimoniale di questa vicenda, molto complessa malgrado la dimensione dei valori.

Non è accettabile l'osservazione di chi eccepisce che nel tempo si verifichi l'allineamento delle quote dei costi a cavallo di esercizi specie per i contratti che proseguono nel tempo. La verità è che non comprendendo l'importanza della rilevazione dei ratei e dei risconti, tentano di non dar peso al problema.

Se le corrette tecniche ragionieristiche non sono attuate per le piccole cose, non lo saranno anche per quelle quantitativamente più importanti.

Tornando all'esempio, si osservino i costi di manutenzione dell'esercizio ed i valori nel patrimonio al 31/12/2016, dopo aver effettuato la rilevazione del Risconto Attivo.

Ora è possibile un confronto dei valori tra:

Aspetto Finanziario	Aspetto Economico-Patrimoniale
Impegno 5 mila euro	Costo 6 mila euro
Residuo Passivo	2 mila euro
	Debito 3 mila euro
Risconto Attivo	1 mila euro

Come si può facilmente osservare, pur essendo l'impegno pari al costo di competenza, il residuo non è pari al debito. Nell'aspetto patrimoniale compare il risconto attivo che oltre ad aver rettificato il costo per riportarlo alla giusta dimensione per competenza economica d'esercizio, rettifica l'aspetto finanziario del patrimonio, rettifica il debito di tre mila euro nel passivo con il risconto attivo (nell'Attivo) per mille euro.

Potrebbe essere eccepito che all'ente non interessa ricevere fattura anticipata e la richiederebbe alla fine del periodo o del trimestre di prestazione.

Si guardi come si modificano i valori e le rilevazioni accettando l'ipotesi alternativa possibile della fattura trimestrale posticipata. Nulla cambia per quanto attiene i valori degli impegni, dei residui passivi e delle due fatture pagate, però avrà ricevuto dal fornitore del servizio, sino al 31 dicembre 2016, 3 fatture (posticipate) di 1,5 mila euro ciascuna: il 1/6, 1/9, 1/12;

- di tali fatture avrà rilevato, nella Contabilità Economica, i costi ed i debiti per le fatture ricevute;

- la seconda fattura avrà ricevuto il visto prescritto, dopo la scadenza del periodo di riferimento della prestazione (1/6-31/8) ed al 31/12 risulteranno pagate le prime e le seconde.

L'importo della terza fattura non avrà ricevuto il visto e andrà in liquidazione nel 2017 per cui deve risultare tra i debiti, nel Conto del Patrimonio, per 1,5 mila euro.

A questo punto è possibile rifare un confronto dei valori tra:

Aspetto Finanziario	Aspetto Economico-Patrimoniale
Impegno 5 mila euro	Costo 4,5 mila euro
Residuo Passivo 4 mila euro	Debito 1,5 mila euro

Anche con l'ipotesi fatta non esiste alcun allineamento temporale o per valori, tra gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali dei fatti amministrativi rilevati agli effetti delle diverse gestioni e si deve considerare che mentre l'impegno copre il periodo sino al 31 dicembre 2016, il costo rilevato nella contabilità economica, con le tre fatture ricevute, copre un periodo che giunge solo al 30 novembre 2016: esiste un mese di manutenzione che non risulta rilevato nella competenza economica dell'esercizio 2016.

Tale quota di costo si rileva con il Rateo Passivo.

Ora è possibile rifare un confronto dei valori, nel caso di fatturazione posticipata, tra:

Aspetto Finanziario	Aspetto Economico-Patrimoniale
Impegno 5 mila euro	Costo 5 mila euro
Residuo Passivo 2 mila euro	Debito 1,5 mila euro
	Rateo passivo 0,5 mila euro

Con l'ipotesi fatta di fatturazione posticipata, pur essendosi adeguato il costo di competenza al medesimo dell'impegno, il residuo non è pari al debito; nell'aspetto patrimoniale compare il rateo passivo che oltre ad aver rettificato il costo per riportarlo alla giusta dimensione per competenza economica d'esercizio, rettifica l'aspetto finanziario del patrimonio, rettifica il debito di 1,5 mila euro nel passivo con il rateo passivo (nel passivo) per 500 euro, adeguando anche il peso finanziario per competenza patrimoniale.

Si dimostra che l'ipotesi alternativa non evita le rilevazioni delle rettifiche per i necessari assestamenti nella competenza economica e gli argomenti relativi ai ratei e risconti saranno approfonditi in capitolo successivo.

Si guardi ora il caso di una spesa per beni strumentali che dovesse aver superato nell'esercizio finanziario, la fase dell'impegno, della liquidazione e del pagamento e che interesserà finanziariamente solo il bilancio dell'esercizio, senza trasferimento di residuo all'esercizio successivo.

A questo punto risulterà lecito domandarsi se l'aspetto economico che interessa l'esercizio, influenzerà anche i successivi e se esistono, alla luce di quanto detto, altri aspetti aziendalistici, economici e patrimoniali da prendere in considerazione.

L'acquisizione del bene strumentale a utilizzazione pluriennale rappresenta, aziendalisticamente, una modifica nella composizione del patrimonio avendo trasformato delle disponibilità finanziarie in immobilizzazioni tecniche.

Si deve procedere all'ammortamento economico del bene, ovvero si dovrà procedere alla ricostituzione del suo valore di sostituzione futuro.

L'ammortamento economico interesserà il conto economico dell'esercizio in corso per la quota parte di utilizzazione nell'esercizio.

Interesserà, per quote, il conto economico degli esercizi successivi, in funzione della vita di utilizzazione del bene, ovvero per le quote di ammortamento previste.

Partendo dagli aspetti già evidenziati in premessa, la vita del bene strumentale interesserà il conto del patrimonio per quanto attiene le modifiche qualitative e quantitative in questo prodotte con la sua acquisizione e le variazioni possibili per incrementi e decrementi del cespite.

Per effetto delle quote di ammortamento che annualmente si accantoneranno nel relativo fondo di ammortamento a riduzione del valore storico del bene iscritto nell'attivo.

RATEI E RISCONTI PER LA COMPETENZA ECONOMICA E PER IL CONTO DEL PATRIMONIO

L'analisi del caso precedente (contratto di manutenzione delle macchine d'ufficio), ha evidenziato l'esigenza di fine esercizio, di rettificare la rilevazione della spesa, effettuata con la registrazione della fattura, riportandola alla corretta dimensione per competenza economica dell'esercizio.

È stato dimostrato che occorre effettuare la rettifica del costo interessato imputato a conto economico affinché, a fine esercizio, risulti rispondente al periodo di competenza economica (per 10 mesi, sino al 31/12) e che si conservi memoria della rettifica attuata onde procedere, nei successivi esercizi, alla imputazione economica della quota di competenza dei 2 mesi di manutenzione (gennaio e febbraio 2017).

Le rettifiche si rilevano con i ratei e i risconti che si collocano nel conto del patrimonio e sono oggetto di valutazione a fine esercizio.

La determinazione/valutazione dei ratei e dei risconti al 31 dicembre 2016 e alla fine di ogni successivo esercizio, dovrà essere effettuata per completare l'inventario ed il conto del patrimonio iniziale.

L'obbligo alla rilevazione economica della spesa o del provento per la parte di competenza dell'esercizio, anche in assenza di documento, non ha alcun riferimento con la legittimazione a impegnare o liquidare la spesa, aspetto che interessa esclusivamente la gestione per competenza finanziaria.

Nel caso esaminato, la quota di costo di competenza dicembre 2016 relativo al contratto di manutenzione, sarebbe da rilevarsi anche nel caso in cui, la fattura per il periodo 1 dicembre 2016- 28 febbraio 2017, non fosse pervenuta entro la fine dell'esercizio.

Si è evidenziato l'aspetto economico delle rettifiche sottrattive ed aggiuntive e senza tale evidenza sarebbe difficile comprendere la collocazione dei ratei e dei risconti nel conto del patrimonio e la loro definizione come attivi o passivi. Si guardi l'aspetto patrimoniale che è quello che interessa in questa fase.

Il risconto attivo: aspetto patrimoniale

La spesa sostenuta ha generato un'uscita di cassa (riduzione nell'attivo del patrimonio), per una quota che non interessa l'esercizio in corso; ne consegue che la collocazione del risconto relativo al costo anticipato, inserendosi nell'attivo patrimoniale, ne ripristina il valore corretto per competenza di esercizio.

Risconto passivo, aspetto patrimoniale

Il provento realizzato ha procurato entrata di cassa (aumento nell'Attivo del Patrimonio), per una quota che non interessa l'esercizio in corso: ne consegue che la collocazione del Risconto del provento anticipato, inserendosi nel passivo patrimoniale, ne ripristina il valore corretto per competenza di esercizio.

Rateo attivo, aspetto patrimoniale

Il provento da incassare nell'esercizio futuro rappresenta, per la quota di competenza dell'esercizio corrente, una quota ideale di credito (non è sorto il diritto ad esigerlo) che chiaramente incrementa il patrimonio con la collocazione del rateo nell'attivo, rettificando altresì anche la dimensione economica.

Rateo passivo, aspetto patrimoniale

La spesa da liquidare nell'esercizio futuro rappresenta, per la quota di competenza dell'esercizio corrente, una quota ideale di debito (non è sorto il diritto ad esigerlo da parte del creditore) che chiaramente decrementa il patrimonio con la collocazione del rateo nel passivo.

Il risconto attivo nell'esercizio successivo

Risulta nell'attivo del conto del patrimonio ad inizio esercizio, essendo quota di spesa già sostenuta nell'esercizio precedente ma di competenza economica del nuovo esercizio.

Sarà riportato (chiuso) nel conto economico di spesa che risulterà gravato della quota di costo di competenza del nuovo esercizio.

Il risconto passivo nell'esercizio successivo

Risulta nel passivo del conto del patrimonio ad inizio di esercizio, essendo quota di provento già realizzata nell'esercizio precedente ma di competenza economica del nuovo esercizio.

Sarà riportato (chiuso) nel conto economico di provento che risulterà incrementato della quota di competenza del nuovo esercizio.

Il rateo attivo nell'esercizio successivo

Risulta nell'attivo del conto del patrimonio ad inizio di esercizio, essendo quota di provento di competenza economica dell'esercizio precedente ma da realizzare nel nuovo esercizio.

Sarà riportato (chiuso) nel conto economico di provento che presenterà la quota di provento netto di competenza del nuovo esercizio.

Il rateo passivo nell'esercizio successivo

Risulta nel Passivo del Conto del Patrimonio a inizio esercizio, essendo quota di spesa di competenza economica dell'esercizio precedente ma da sostenere nel nuovo esercizio. Sarà riportato (chiuso) nel conto economico di spesa, che presenterà la quota di spesa netta di competenza del nuovo esercizio.

Fine esercizio: fatture da ricevere e fatture da emettere

È frequente, a fine esercizio, imbattersi nella fattispecie in cui vi sono dei beni acquistati dall'ente e consegnati allo stesso in data prossima al 31 dicembre, per i quali, il fornitore provvederà all'emissione della relativa fattura nell'esercizio successivo oppure la emetterà, nel corso dell'esercizio, con iva in sospensione.

Per la contabilità finanziaria, gli impegni assunti, non entrati nella fase di liquidazione, rileveranno come residui passivi, mentre, aziendalisticamente e civilisticamente, essendo avvenuta la consegna dei beni e pur pervenendo la fattura nell'esercizio successivo (o pervenuta ma con iva in sospensione), vi sarà il problema della rilevazione del costo che per competenza economica dovrà rilevarsi normalmente nell'esercizio in chiusura.

Contabilmente, per esigenza di chiarezza nella visione delle fatture da ricevere e per possibili esigenze di natura fiscale, i valori sono da rilevarsi in un conto denominato fatture da ricevere (finanziario - Avere) che rettificherà la dimensione dei debiti nel conto del patrimonio e in contropartita (Dare), potranno interessare o un conto economico di spesa (es.: acquisti, cancelleria, manutenzione macchine d'ufficio) o, se riferibili a beni strumentali, interesseranno i conti della situazione patrimoniale tipo automezzi, attrezzature, etc...

Si richiama l'attenzione sull'aspetto della competenza economica, dove in entrambe i casi è presumibile che i terzi fornitori abbiano adempiuto all'obbligazione di dare o di fare e quindi il debito sia certo, così come nel caso fosse avvenuta la consegna di un bene, questo sia nel patrimonio dell'ente e quindi risulta anche nell'inventario.

La valutazione ad ogni fine esercizio

In sede di valutazioni, per la definizione del conto del patrimonio al 31 dicembre, occorre rilevare

(tra i debiti) i valori delle fatture da ricevere o già ricevute ma con iva in sospensione, per il loro valore al netto dell'iva. Se riferibili a beni strumentali, i valori sono da collocare anche nella relativa sezione dell'attivo.

Si potrebbero ritrovare, per le attività economiche gestite direttamente dall'ente, casi di fatture da emettere al 31 dicembre o di ogni altra successiva fine d'esercizio.

Partendo dal presupposto che nella contabilità finanziaria si sia accertata l'entrata, le ipotesi da considerare sono due:

1. Il corrispettivo sia stato già incassato, per cui non esiste residuo attivo: la fattura dovrebbe essere emessa, in ogni caso entro il 31 dicembre, per precise disposizioni Iva in materia.

2. Il corrispettivo non sia stato incassato, per cui, nella finanziaria, si rileva il Residuo Attivo. Sono da rilevare, agli effetti dell'inventario al 31 dicembre, gli elementi che concorrono alla definizione dei valori patrimoniali:

- il valore complessivo della fattura da emettere rappresenta un'attività finanziaria che nel successivo esercizio assumerà valore di credito nei confronti del cliente;
- il valore del debito per iva sulla fattura che si andrà ad emettere non rientra nel conguaglio di fine esercizio.

AMMORTAMENTI, DIVERSI ASPETTI

Al termine dell'ammortamento possono attribuirsi diversi significati:

- procedimento giudiziario per l'annullamento di un titolo di credito distrutto, sottratto o smarrito;
- tecnica matematica per estinguere un debito;
- tecnica matematica per determinare la quota di utilizzazione economica nei diversi esercizi, di una spesa in conto capitale o di un bene a fecondità ripetuta, e per quest'ultimo ricostituire il valore di rimpiazzo.

Nel secondo e terzo caso, il tempo predefinito nel quale deve realizzarsi l'ammortamento è chiamato durata.

Ai fini del nostro lavoro, si analizzeranno tutti gli aspetti che, in relazione al loro peso, influenzano la valutazione del patrimonio nonché la gestione economica dell'ente, fornendo le basi per tecniche operative utilizzabili nella contabilità economica ed analitica per centri di costo.

L'ammortamento, in relazione all'oggetto, può essere di due tipi:

- Ammortamento finanziario che ha per oggetto un debito.
- Ammortamento economico che ha per oggetto un bene o una spesa in conto capitale.

La rata rappresenta la quota di ammortamento a scadenza periodica.

In relazione alla scadenza, la rata di ammortamento potrà essere: mensile, bimestrale, trimestrale, semestrale o annuale. Nel caso di ammortamento di un bene o di una spesa, annuale, salvo i casi eccezionali di inizio o di fine; e in ogni caso annuale, rapportata al periodo di utilizzazione del bene o della spesa pluriennale.

In relazione alla misura, potrà essere: costante, variabile, crescente, variabile decrescente o variabile irregolare.

La rata relativa all'ammortamento di un debito comprende la quota capitale che tende ad estinguersi e la quota interessi. La quota di capitale ammortizzato influisce positivamente sul patrimonio, rappresentando una diminuzione di debito. La quota d'interessi è da attribuirsi, quale onere finanziario, alla gestione finanziaria del conto economico.

Nel caso di ammortamento di una spesa o di un bene, rappresenta per un verso, la quota di utilizzazione del bene o della spesa in conto capitale, nella competenza economica dell'esercizio, mentre per altro aspetto interessa negativamente il patrimonio rappresentando una riduzione del valore del bene o della spesa in conto capitale iscritto nell'attivo.

Il piano d'ammortamento

Si tratta di un piano di previsione pluriennale delle quote periodiche di ammortamento: evidenzia il totale progressivo delle quote ammortizzate, ovvero, nel caso di bene materiale, il totale del fondo di ammortamento alla fine di ogni esercizio nonché il valore residuo da ammortizzare.

Se relativo a un debito, presenta la rata/quota composta dal capitale in estinzione alla singola scadenza e la corrispondente quota d'interessi sulla rata, i totali progressivi per interessi pagati alla fine di ogni periodo, il totale della quota di debito ammortizzato ed il debito residuo.

Nell'economia aziendale la quota di ammortamento di un bene a fecondità ripetuta dovrebbe essere annualmente pari alla quota di effettiva utilizzazione del bene in relazione alla vita utile del bene stesso.

L'art. 2426 c.c. statuisce che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione risulta essere limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla loro residua possibilità di utilizzo.

Il valore da ammortizzare

Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

Per "vita utile" s'intende l'arco temporale entro il quale l'ente intende utilizzare il bene.

I costi sostenuti per ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione materiale, incluse le modifiche apportate per aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa è stata acquisita, sono capitalizzabili se producono un aumento significativo e misurabile della capacità produttività, sicurezza o vita utile. Tali incrementi possono incidere sia sulla vita residua del bene oggetto di ammortamento sia sulla rata.

Le aliquote di ammortamento

I coefficienti per l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali sono determinati nelle misure di seguito indicate:

- 3% per edifici, anche demaniali, ivi compresa anche la manutenzione straordinaria;
- 2% per strade, ponti ed altri beni demaniali;
- 15% per macchine, apparecchi, attrezzature ed altri beni mobili;
- 20% per attrezzature e sistemi informatici, ivi compresi i software applicativi;
- 20% per automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli;
- 20% per altri beni.

L'art. 167 del T.U. 267/00 denominato "ammortamento dei beni" prevede l'applicazione graduata dei coefficienti nei primi anni di esercizio delle nuove metodologie. Tale argomento, con tutti gli aspetti che ne conseguono, sarà trattato nei paragrafi successivi.

È necessario richiamare l'attenzione sul problema dell'applicazione degli ammortamenti per la ricostruzione del conto del patrimonio iniziale: dovranno applicarsi i coefficienti normali e non quelli ridotti.

Ogni ipotesi di applicazione di coefficienti diversi da quelli previsti in fase di determinazione del valore dei beni da riportare nel conto del patrimonio iniziale, troverà il disaccordo dell'organo di controllo.

Ammortamento finanziario: aspetti patrimoniali e aspetti economici

Per ammortamento finanziario s'intende quella tecnica di estinzione, in un determinato arco temporale, di un finanziamento a medio - lungo termine.

Trattasi solitamente di un piano di ammortamento a rata costante composta da una quota capitale crescente nel tempo e una quota decrescente di interessi.

La quota di capitale della rata a riduzione del debito interessa l'aspetto patrimoniale e rappresenta una variazione finanziaria attiva. La quota interessi, componente la rata, rappresenta un onere finanziario di competenza economica da inserire nella gestione finanziaria del conto economico.

Ammortamento economico: aspetti patrimoniali ed economici

Per quanto già esposto negli aspetti generali, la definizione di "ammortamento economico" si riferisce alla ripartizione di un costo pluriennale in più costi d'esercizio: si tratta ancor meglio della quota di utilizzazione del bene o della spesa in conto capitale che grava sulla competenza economica dell'esercizio nell'ambito della gestione operativa e contestualmente interessa negativamente il patrimonio rappresentando una diminuzione del valore del bene strumentale e/o delle spese pluriennali iscritte nell'attivo.

Il piano di ammortamento economico

Predefinito, espone i diversi elementi necessari alla determinazione della quota da imputare al singolo esercizio. Normalmente a quote costanti eccezion fatta per la fase di prima applicazione negli enti locali.

In ossequio alla norma contenuta nell'art. 167 del T.U. 267/00 e, dovendosi rispettare il principio del rapporto di utilizzazione economica del bene, la quota del primo esercizio sarà pari al rateo della quota intera dell'anno rapportata al tempo di effettiva utilizzazione del bene nell'esercizio stesso.

La quota d'ammortamento annuale normale sarà calcolata in funzione della percentuale, detta coefficiente, in relazione alla tipologia del bene.

La scheda del cespite

Le schede cespiti ormai gestite su appositi software gestionali riportano tutte le informazioni relative alla singola immobilizzazione: la sua collocazione e ubicazione, il suo riferimento inventariale, gli eventuali incrementi verificatisi per lavori straordinari ed ampliamenti da ammortizzare con il valore originario, i decrementi per eliminazione parziale, le quote di ammortamento calcolate nei singoli periodi, la consistenza del relativo fondo accantonato ed il conseguente valore residuo ancora da ammortizzare.

L'incremento

Si può verificare per ampliamento, per aggiornamento tecnologico, per lavori straordinari effettuati sul cespite. L'incremento comporta contabilmente la capitalizzazione di costi nonché il ricalcolo della quota di ammortamento dall'esercizio in cui si realizza l'evento. Rappresenta modifica positiva nel conto del patrimonio.

Il decremento

Può derivare dalla eliminazione di una parte del cespite, in quanto inutilizzabile, distrutto, sottratto, alienato, sostituito, obsoleto. Gli eventi che comportano un decremento del valore del cespite comportano una modifica negativa nel patrimonio.

Con la riduzione del valore del cespite occorrerà ridurre la quota di fondo ammortamento accantonata corrispondente alla quota parte oggetto di decremento.

Eliminando il cespite o una parte di questo, occorrerà stralciare il relativo fondo o la corrispondente quota. L'eliminazione totale o parziale del cespite per trasferimento a terzi, determinerà la rilevazione di una plusvalenza o di una minusvalenza.

L'eliminazione per distruzione o sottrazione comporta la rilevazione dell'insussistenza passiva.

Tutti questi aspetti non interessano la fase di prima definizione del conto del patrimonio.

Ammortamento in conto e fuori conto

La rilevazione degli ammortamenti può essere effettuata utilizzando due tecniche diverse:

- ammortamento in conto: la tecnica, accettata dalla dottrina consolidata e dalla normativa civilistica è applicabile esclusivamente ai costi capitalizzati, considerati Immobilizzazioni Immateriali.

La tecnica dell'ammortamento in conto consiste nel ridurre direttamente il valore della spesa a valenza pluriennale, rilevando nel conto interessato a fine esercizio, la quota di ammortamento di competenza economica.

Considerata la rarità di tali tipologie di spese, tale tecnica potrà interessare marginalmente gli enti locali.

A puro titolo esemplificativo e per completezza di argomento si elencano le principali fattispecie:

- avviamento e spese d'impianto e costituzione: di improbabile contabilizzazione in un Ente locale.
- pubblicità: normalmente rientrano nella spesa corrente. Tali spese potranno interessare le Aziende Speciali.

Il caso che di seguito si rappresenta è relativo ai costi di pubblicità sostenuti da una società concessionaria del servizio di metropolitana: un'azione di marketing sul territorio metropolitano onde divulgare l'immagine di efficienza del servizio alla cittadinanza finalizzata ad acquisire e fidelizzare l'utenza. L'investimento in pubblicità su internet, emittenti televisive locali, quotidiani, cartellonistica stradale, banner sui mezzi pubblici, per lungo tempo, non propendono per l'imputazione totale del costo all'esercizio in cui l'azione di marketing ha avuto inizio, trattandosi d'investimento i cui ritorni si avranno nel tempo.

Simuliamo il costo dell'operazione pari a cinquecento mila euro. Applicando i criteri civilistici, la contabilizzazione di tale costo vedrà nel conto economico alla voce "azioni pubblicitarie", a fine esercizio sarà girato per l'80% alle immobilizzazioni immateriali, conto "pubblicità", per la quota di capitalizzazione dell'onere e nel conto economico voce "azioni pubblicitarie" resterà solo il valore di competenza dell'esercizio pari a cento mila euro.

Nel conto del patrimonio, tra le Immobilizzazioni Immateriali, figurerà il conto pubblicità per l'importo capitalizzato di quattrocentomila euro.

Al termine dell'esercizio successivo si rileverà la quota di ammortamento annuale, pari al 20% della spesa complessiva originaria, nel conto economico, voce "ammortamenti immateriali" con contropartita diretta nel conto del patrimonio pubblicità: si è così realizzato l'ammortamento in conto.

Occorre sottolineare che non esiste una posta rettificativa del valore originario della spesa e questa risulterà evidenziata, nell'attivo, per il valore residuo, già al netto dell'ammortamento.

L'ammortamento della pubblicità è realizzabile massimo in cinque anni, compreso l'anno in cui avviene l'investimento.

- oneri di emissione dei buoni obbligazionari: la voce in esame iscritta nelle immobilizzazioni immateriali si riferisce ai buoni obbligazionari comunali (b.o.c.), provinciali (b.o.p.) o metropolitani (b.o.m.) emessi dai relativi enti locali per il finanziamento della realizzazione di un'opera pubblica. Tale conto si compone di oneri derivanti da commissioni di collocazione, dal costo sostenuto per la stampa dei titoli, da dietimi d'interessi, da eventuale differenza di prezzo tra il valore nominale da rimborsare ed il valore di collocazione, ed altri costi minori. Dal momento che tale operazione non si esaurisce in un unico esercizio, gli oneri di emissione saranno anch'essi oggetto di ammortamento: tali oneri non potranno

gravare economicamente e per l'intero loro ammontare esclusivamente sull'esercizio di emissione.

Analogamente alla tecnica analizzata poc'anzi per le spese di pubblicità, anche in questa fattispecie la quota annuale di ammortamento sarà rilevata nel conto "oneri emissione buoni obbligazionari" e non potrà confluire nella parte del conto economico della gestione operativa.

Tenuto conto della derivazione del costo, dovrà confluire nella parte del conto economico che attiene la gestione finanziaria del conto economico dell'Ente. Il piano di ammortamento dovrà avere la stessa durata del piano di rimborso dei buoni obbligazionari.

Relativamente agli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, nella stesura del piano dei conti della contabilità generale, risulterà opportuno creare sottoconti accesi alle singole tipologie di conti cui gli ammortamenti si riferiscono.

- Censi, Livelli ed Enfiteusi (valori capitalizzati): Essendo diritti reali, risultano valutati e pur essendo iscritti nell'attivo, tra le immobilizzazioni Immateriali, non sono ammortizzabili per i seguenti motivi: non subiscono deprezzamento, usura o obsolescenza; il valore può essere eliminato solo con contropartita del valore di riscatto da parte del terzo. Nel caso si verificherebbe una mutazione negli elementi patrimoniali e non una variazione.

L'ammortamento fuori conto

Questa tecnica è da adottarsi obbligatoriamente, per normativa civilistica, per consolidata dottrina ragionieristica e per il principio di chiarezza di presentazione delle voci del conto del patrimonio, in particolare per quelle inserite nelle Im- mobilizzazioni Materiali. Consiste nel non ridurre il valore storico del bene iscritto nelle immobilizzazioni materiali mediante rilevazione diretta, nel conto interessato, a fine esercizio, della quota di ammortamento di competenza.

Si attua accantonando la quota di ammortamento in un conto del passivo denominato fondo di ammortamento, anno per anno, sino al raggiungimento del valore storico del bene, sino al momento in cui, raggiungendosi l'equivalenza dei valori, il bene risulterà completamente ammortizzato.

Prima di concludere l'argomento degli ammortamenti, occorre fare brevi considerazioni sui terreni che, pur essendo iscritti nelle immobilizzazioni materiali, non sono soggetti ad ammortamento: non subiscono deprezzamento, usura e obsolescenza.

Occorre ricordare che il valore dei terreni destinati a opere pubbliche (a edifici di pubblica utilità, strade, etc...) non deve essere incorporato nel valore dell'opera che sarà oggetto di ammortamento, (anche se entrato a far parte del cespite) perchè in ogni caso, il deperimento, le opere di consolidamento, di ristrutturazione, i lavori di ordinaria e

straordinaria manutenzione, saranno sempre attribuibili ai manufatti e mai al suolo su cui sono realizzati.

Le quote di ammortamento saranno calcolate solo ed esclusivamente sui valori storici dei manufatti, mai sul valore dei terreni su cui sono realizzati.

Il valore dei terreni potrebbe solo rivalutarsi nel tempo, mai subire obsolescenza; è più probabile che i loro valori lievitino nel tempo per motivi diversi: espansione urbanistica, cambio di destinazione nel piano regolatore, etc..

Tornando all'argomento dell'ammortamento fuori conto e dei motivi tecnici che ne obbligano l'utilizzo, bisogna considerare l'esigenza di fornire al terzo che guarda il conto del patrimonio, gli elementi di valutazione della sua corretta gestione.

Per le immobilizzazioni materiali, non rilevando gli ammortamenti in conto si dimostreranno, confrontando i valori dell'esercizio chiuso con i valori corrispondenti dell'esercizio precedente, le variazioni in più o in meno intervenute in tali immobilizzazioni dell'attivo e dovute esclusivamente ad eliminazione di cespiti o ad incrementi di valori per nuove acquisizioni, investimenti, o per lavori straordinari e nelle poste rettificative, le variazioni intervenute nei fondi.

Nelle voci rettificative, fondi ammortamento, con la tecnica dell'ammortamento fuori conto, si potrà rilevare come questi si sono incrementati o decrementati esclusivamente per accantonamento di quote dell'esercizio o per loro cancellazione a seguito di eliminazione.

Certamente non sono aspetti residuali ma aspetti prioritari e determinanti nella gestione del patrimonio, agli effetti della sua valutazione e quindi delle variazioni che rinvengono dalla gestione delle immobilizzazioni tecniche.

I beni destinati al consumo: acquisto, consumo e relativo impegno di spesa

L'acquisto è la fase in cui un soggetto, assumendo obbligazioni nei confronti di un terzo, può disporre di un bene. Mentre la prestazione di un servizio, all'atto della sua esecuzione diviene consumo, la consegna del bene da parte del terzo non genera automaticamente il consumo.

Il bene acquistato, nel momento in cui entra nella libera disponibilità dell'acquirente, crea una mutazione nel suo patrimonio, non crea il costo sino al momento in cui non viene consumato.

In relazione alla sua qualità di fattore produttivo, può essere di due tipi:

1. fattore produttivo a fecondità unica: rappresenta l'argomento in trattazione, nel momento in cui viene utilizzato quale fattore produttivo, diviene consumo ed interessa per un verso l'aspetto economico in quanto costo per la gestione mentre per l'altro aspetto, quello patrimoniale, ne riduce la consistenza.

La sua collocazione nel conto del patrimonio, se non utilizzato, è nelle rimanenze, (magazzino c/ rimanenze) ed interessa la fase inventariale e di valutazione del patrimonio per quella parte dei beni a fecondazione unica che, pur acquistati, non sono stati ancora impiegati nel processo produttivo nel momento in cui si redige l'inventario.

All'atto dell'acquisto, la rilevazione contabile viene effettuata in un conto economico acceso ai costi denominato magazzino c/acquisti o semplicemente acquisti o con denominazione collegata alla tipologia del bene (cancelleria, carburanti, etc. ..).

Tale operazione, ritenuta corretta per tecnica ragionieristica, non corrisponde alla realtà del fatto amministrativo, essendosi rilevato un costo che per competenza economica non esiste ancora e non è definibile con certezza la sua collocazione per inerenza, in relazione al centro di costo che lo consumerà.

Il bene a fecondità unica, acquistato, potrà non essere consumato nell'esercizio e quindi rimanere nel patrimonio per uno o più esercizi.

La competenza economica per i beni a fecondità unica, emergerà al momento della loro destinazione al consumo.

Per quanto attiene la contabilità finanziaria, l'ordine al fornitore, a conclusione di una gara, a seguito di contratto, determina l'impegno di spesa, che interessa per la sua totalità e per la competenza dell'esercizio, la spesa corrente, che sia stato consegnato o meno dal fornitore, cosa ben diversa per il conto del patrimonio, dove il bene viene valutato solo se è stato consegnato e non consumato mentre, come abbiamo già visto, l'aspetto economico sarà interessato solo se il bene sia stato consegnato e trasferito a consumo: devono esistere due condizioni per le due diverse collocazioni.

La consegna interessa la contabilità economica generale, il magazzino, ed il conto del patrimonio se il bene non è stato consumato. Nel caso avvenga il consumo, ovviamente con scarico da magazzino, sarà interessato il conto economico, per la competenza del costo e l'analitica per l'inerenza del costo al centro di costo di utilizzo.

2. fattore produttivo a fecondità ripetuta: in tale fattispecie che riguarda le immobilizzazioni materiali, la quota di utilizzazione, viene definita quota di ammortamento ed interessa sia l'aspetto economico che quello patrimoniale, come già ampiamente trattato.

IL BILANCIO DI CASSA

Ritorna dopo anni il bilancio di cassa introdotto dal DPR 421/79 e poi abolito dal D. Lgs. 77/95. La complessità degli aspetti interessati impongono un'attenzione particolare sugli step che articolano sia il processo della raccolta dei mezzi finanziari sia quello relativo al loro impiego per i fini istituzionali.

Particolare attenzione deve essere rivolta all'entrata che deve essere giuridicamente valutata nella fase dell'accertamento come il diritto a riscuotere e nella fase di fatto quella dell'effettiva riscossione dell'introito da parte del tesoriere. La distinzione tra queste due fasi, ove non avvengano simultaneamente, crea problemi non di poco conto che condizionano l'intero sistema dell'ente pubblico, nel momento in cui sorge l'obbligo giuridico di pagare una data somma a seguito di regolare impegno.

Il ritardo nell'adempimento delle obbligazioni contrattuali fa sorgere in capo all'ente l'obbligo di interessi per ritardato pagamento creando un "danno erariale". È evidente come il bilancio di previsione redatto in termini di cassa condiziona quello redatto in termini di competenza.

Analizzando le entrate si osserva che il momento della riscossione avviene in tempi diversi nel corso dell'esercizio. In relazione alle scadenze, distinguiamo due macrocategorie di entrate:

1. le entrate correnti di natura tributaria, contributiva e extra-tributarie;
2. le entrate derivanti dai trasferimenti in conto capitale.

Con riferimento alla prima categoria, i tributi diretti e indiretti sono versati nelle casse dell'ente in momenti stabiliti

(giugno – dicembre): pertanto si rende necessario monitorare l'andamento dei flussi finanziari e conseguentemente gli aspetti finanziari legati alle spese o meglio ancora alle uscite indicative dell'aspetto finanziario più rispondente al bilancio di cassa.

Per valutare compiutamente l'aspetto "cassa" è necessario comprendere il ciclo delle uscite con le sue fasi di seguito rappresentate.

Analogamente al processo delle entrate, la prima fase (previsione) rappresenta un momento preliminare mentre tutte le altre fasi propedeutiche sono veri e propri momenti operativi.



È evidente che le previsioni di entrata e di uscita devono essere rappresentate da valutazioni reali, certe e concrete che genereranno vincoli operativi successivi.

Con l'impegno iniziano i momenti operativi dell'uscita e quindi la necessità di sottoporlo a un rigoroso controllo. Ai sensi dell'art. 183 del Testo Unico 267 del 2000, l'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, viene individuato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'approvazione del bilancio di previsione.

Il responsabile del programma competente ha l'obbligo di verificare quanto su indicato e il responsabile del servizio finanziario ha l'obbligo di apporre il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria o in mancanza di respingere il provvedimento proposto assumendosene la relativa responsabilità.

L'inserimento del bilancio di previsione di cassa mira a evitare ritardi nei pagamenti e a "condizionare" l'assunzione di impegni.

Il processo di aziendalizzazione è fortemente centrato su cinque cardini:

La separazione del potere politico cui spetta la definizione degli obiettivi strategici, dall'organo che ha la responsabilità operativa, lasciando a questo piena autonomia per la loro realizzazione.

Questo principio deriva dall'art. 3 del D. Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, modificato dall'art. 2 del D. Lgs. 10 novembre 1993, n. 470 che ha disciplinato il tema della razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche:

"Art. 3 (Indirizzo politico-amministrativo; funzioni e responsabilità)".

Gli organi di governo definiscono gli obiettivi ed i programmi da attuare e verificano la rispondenza dei risultati della gestione amministrativa alle direttive generali impartite.

Ai dirigenti spetta la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, compresa l'adozione di tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, mediante auto- nomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane e strumentali e di controllo. Essi sono responsabili della gestione e dei relativi risultati”.

La definizione dei centri di responsabilità nella gestione finanziaria, amministrativa, tecnica e operativa, individuabili nei servizi in cui sono ripartite le missioni nel bilancio, dove le responsabilità per la mancata attuazione del controllo di gestione e per il mancato raggiungimento degli obiettivi, per i Dirigenti, emergono dalla lettura del D. Lgs. 29/93, in particolare dall'art. 3, comma 2 sopra ri- portato e dall'art. 20 comma 91 e sono sanzionabili con il collocamento a disposizione.

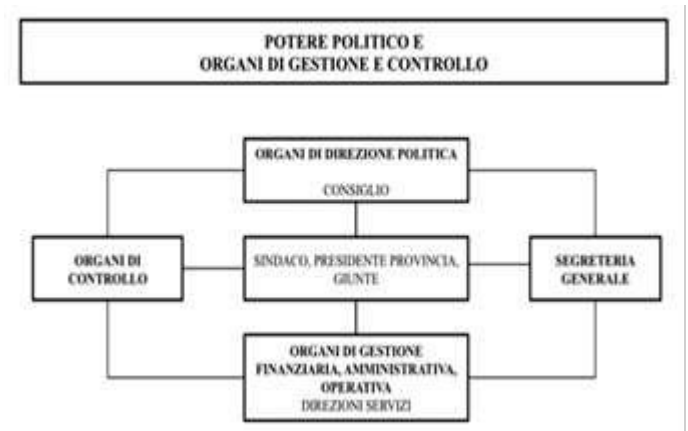
L'introduzione di una nuova contabilità finanziaria organizzata per missioni, programmi e macroaggregati.

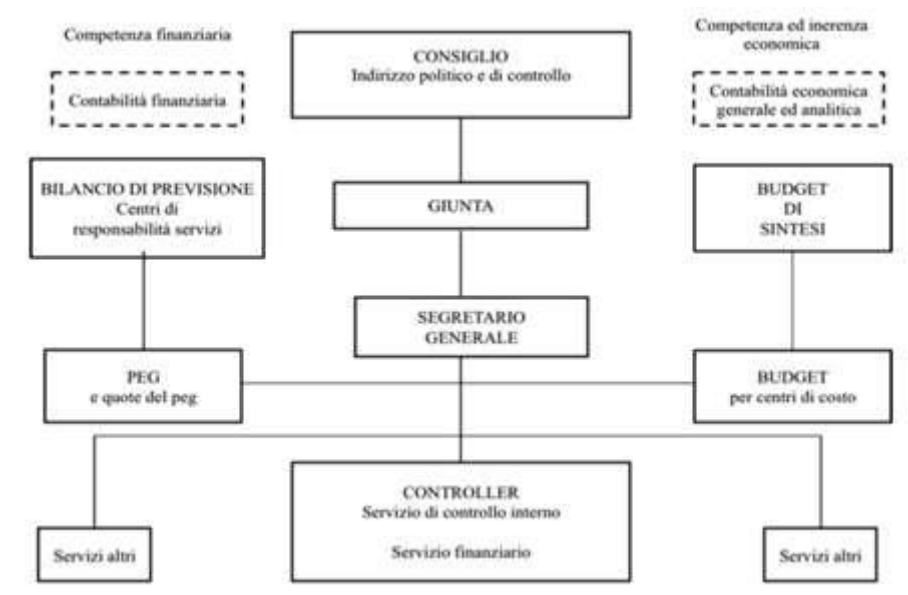
L'introduzione della contabilità economica con il conto economico e il conto del patrimonio.

La tipologia è dettata dalla nuova impostazione del bilancio

di previsione e del conseguente bilancio consuntivo e, per gli enti con più di 15.000 abitanti, dall'obbligo a realizzare, attribuire e gestire i piani esecutivi di gestione.

Il nuovo bilancio guarda alla collocazione delle spese, per destinazione, per missioni (per centro di responsabilità), prima ancora che per la loro natura, per la tipologia.





Con tale impostazione, si realizza di fatto il controllo della gestione finanziaria per missioni, per centri di responsabilità finanziaria, che esula dai centri di costo di natura economica.

IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il fondo pluriennale vincolato è l'immediata conseguenza dell'applicazione del principio contabile della "competenza finanziaria" quale criterio d'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate in cui l'obbligazione viene a scadenza. Il fondo "normalizza" lo sfasamento temporale tra l'acquisizione delle risorse e il loro conseguente impiego.

Di conseguenza, in fase di riaccertamento dei residui, potranno essere mantenute le entrate (residui attivi) accertate esigibili nell'esercizio di riferimento ma non incassate e le spese (residui passivi) impegnate, liquidate nel corso dell'esercizio ma non pagate.

Sia le entrate che le spese accertate e impegnate non esigibili e non pagabili nell'esercizio considerato partecipano al fondo pluriennale vincolato che costituisce la copertura alle spese reimpegnate.

Nel corso dell'esercizio finanziario sarà obbligatorio:

a. Definire sulla base del principio della "competenza finanziaria" il risultato di amministrazione al 31 dicembre;

b. Riaccertare e reimpegnare le entrate e le spese eliminate a seguito del riaccertamento con imputazione all'esercizio (annuale e pluriennale) in cui l'obbligazione si "concretizza" secondo il principio della competenza.

In fase di riaccertamento, la rideterminazione del risultato a seguito della differenza tra le entrate accertate e le spese impegnate potrà determinare un disavanzo che dovrà essere "coperto" con risorse di competenza.

c. Costituzione del fondo svalutazione crediti attraverso l'utilizzo di quota dell'avanzo di amministrazione.

Si propone un esempio pratico con la previsione e registrazione contabile di un accensione di prestito o mutuo il cui ammontare è esigibile all'atto della stipula del contratto.

Costruzione di un istituto scolastico da destinare all'istruzione secondaria inferiore per un valore complessivo di 5.000 euro.

Il crono programma dell'opera prevede la sua realizzazione in tre anni (2018/2020) con i seguenti stati di avanzamento lavori:

anno 2018 800 euro primo esercizio

anno 2019 2.200 euro secondo esercizio

anno 2020 2.000 euro terzo esercizio

Parte A – Previsione entrata

Nel bilancio di previsione 2018 e nel pluriennale 2018/2020 deve essere inserito così come segue:

- Bilancio 2018

Entrata			Codice	Codice completo
Titolo	6	Accensione di prestiti	6	
Tipologia	300	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio o lungo termine	03	
Categoria	100	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio o lungo termine	01	
Capitolo	04	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da	04	
	003	Cassa DD.PP. SpA	003	6.03.01.04.003
	999	Altre imprese	999	6.03.01.04.999

Nel primo esercizio la previsione deve essere, sia per la competenza che per la cassa, di € 5.000,00.

Inoltre, nella parte entrata Titolo V, occorre prevedere il prelievo delle somme che si ritiene di pagare nel corso dell'esercizio a seguito del deposito dell'intera somma mutuata così come di seguito indicato:

Titolo	5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	5	
--------	---	--	---	--

Tipologia	300	Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	03	
Categoria	700	Prelievi da depositi bancari	07	
Capitolo	1	Prelievi da depositi bancari	01	
Articolo	10	Cassa DD.PP. SpA	10	5.03.07.01.010
Articolo	20	Altri istituti di credito	20	5.03.07.01.020

Previsione di stanziamento:

competenza 5.000 euro per compensare la previsione della spesa
cassa 800 euro come da cronoprogramma dei lavori

Conseguentemente la previsione di spesa è:

Missione	04	Istruzione e diritto allo studio	0403	
Programma	03	Istruzione secondaria inferiore		
Titolo	2	Spese in conto capitale	2	
Macroaggregato	2	Investimenti fissi lordi	02	
Livello non denominat		Beni immobili	01	
Capitolo	09	Fabbricato ad uso scolastico	09	2.02.01.09.003

Previsione di stanziamento:

competenza 800 euro come da cronoprogramma

cassa 800 euro come da cronoprogramma

mentre il residuo importo di € 4.200,00 per bilanciare l'entrata è da prevedere nei fondi pluriennali vincolati c/capitale

Missione				Codice completo
Programma				
Titolo	2	Spese in conto capitale	2	
Macroaggregato	05	Altre spese in conto	05	
Livello non	02	Fondi pluriennali vincolati c/capitale	02	
Capitolo	01	Fondi pluriennali vincolati c/capitale	01	2.05.02.01.000

Previsione di stanziamento:

competenza 4.200 euro

cassa non vi è previsione in quanto sui fondi non possono essere effettuati movimenti contabili.

Il prospetto che segue è riferito all'operazione di deposito della somma mutuata su conto c/c/b.

				Codice completo
Missione				
Programma				
Titolo	3	Spese per incremento attività	3	
Macroaggregato	03	Altre spese per incremento di attività finanziarie	03	

Livello non	07	Versamenti a depositi bancari	07	
Capitolo	01	Versamenti a depositi bancari	01	3.03.07.01.000

Previsione di stanziamento:

competenza 5.000 euro
cassa 5.000 euro

Nella competenza nell'esercizio finanziario 2019 deve essere previsto, in entrata l'importo del fondo pluriennale vincolato di euro 4.200,00 atteso che sono stati realizzati lavori per euro 800,00.

Tale previsione deve essere vista come se fosse utilizzato l'avanzo di amministrazione.

- **BILANCIO 2019**

Entrata: utilizzo fondo pluriennale vincolato c/capitale
(come avanzo di amministrazione)

Previsione di stanziamento 4.200 euro

Conseguentemente, in entrata è necessario prevedere:

Prelievi da depositi bancari capitolo 5.03.07.01.010

Previsione di stanziamento

Competenza 4.200 euro

Cassa 2.200 euro quale quota rinveniente da cronoprogramma.

La SPESA riferita alla previsione di lavori da eseguire nell'esercizio 2019 è così registrata:

Missione 0403

Fabbricato ad uso scolastico

Capitolo 2.02.01.09.003

Previsione di stanziamento:

competenza 2.200 euro

cassa 2.200 euro

fondo pluriennale vincolato c/capitale capitolo 2.05.02.01.000

previsione di stanziamento

competenza 2.000 euro quale residua disponibilità

- **BILANCIO 2020**

Entrata: come per l'esercizio finanziario 2019 nel 2020 è necessario prevedere:

Utilizzo fondo pluriennale vincolato c/capitale (come avanzo di amm.ne)

competenza 2.000 euro

- PRELIEVO DAI DEPOSITI BANCARI

Capitolo 5.03.07.01.010

Previsione di stanziamento:

competenza 2.000 euro

cassa 2.000 euro

- SPESA

Missione 0403

Fabbricato ad uso scolastico

Capitolo 2.02.01.09.003

Previsione di stanziamento:

competenza 2.000 euro

cassa 2.000 euro

fondo pluriennale vincolato c/capitale

cap. 2.05.02.01.000

previsione di stanziamento: nessuna previsione considerando che l'opera è stata ultimata.

competenza

PARTE B – GESTIONE

A - operazioni contabili esercizio 2018

1. Firma del contratto di mutuo ed erogazione importo:

entrata cap. 6.03.01.04.003 accensione mutuo

accertamento

ordinativo di incasso/reversale 5.000 euro

2. Aggiudicazione gara lavori e altre spese:

spesa cap. 2.02.01.09.003 – fabbricato ad uso scolastico

2.1 impegno: quota esercizio 2018 (in bilancio 2018) 800 euro

2.2 impegno: quota esercizio 2019 (su pluriennale 2019) 2.200 euro

2.3 impegno: quota esercizio 2020 (su pluriennale 2020) 2.000 euro

3. Riversamento proventi mutuo su depositi bancari:

3.1 spesa cap. 3.03.07.01.000 – versamenti a depositi bancari

impegno e mandato 5.000 euro

3.2 entrata cap. 5.03.07.01.010

accertamento 5.000 euro

4. accantonamento quota parte mutuo da utilizzare nel 2019 e nel 2020

spesa cap. 2.05.02.01.000 – fondi pluriennali vincolati c/capitale

impegno 4.200 euro

5. pagamenti (lavori ed altro) nell'esercizio 2018:

5.1 entrata – prelevamento da depositi bancari

cap. 5.03.07.01.010

ordine d'incasso/reversale 800 euro

5.2 spesa – pagamenti

cap. 2.02.01.09.003

mandato 800 euro

in chiusura d'esercizio bilancio 2018 si avranno le seguenti risultanze:

residuo attivo di 4.200 euro sul cap. 5.03.07.01.010. prelievi da depositi bancari

l'importo di 4.200 euro del cap. 2.05.02.01.000 – fondi pluriennali vin-

c/capitale

confluisce nell'avanzo di gestione e quindi nell'avanzo di amministrazione e dovrà essere vincolato per l'utilizzo negli anni successivi.

B – OPERAZIONI CONTABILI ANNO 2019

6.

6.1 l'impegno della quota parte dei lavori relativi all'anno 2019 risulterà già esistente essendo stato effettuato nell'esercizio 2018 sul bilancio pluriennale 2019. Cap.

2.02.01.09.03

Fabbricato ad uso scolastico per 2.200 euro

6.2 lo stesso importo 2.200 euro dovrà essere iscritto in entrata nella voce "fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale".

7. Trasferimento contabile a nuovo del residuo attivo riveniente dal deposito bancario

7.1. impegno e mandato sul cap. 3.03.07.01.000 di 4.200 euro

7.2. ordinativo di incasso/reversale su accertamento a residuo attivo cap. 5.03.07.01.010 di 4.200 euro

8. pagamenti anno 2019 come da crono programma:

8.1. prelevamento fondi da depositi bancari:

ordine di riscossione/reversale cap. 5.03.07.01.010 – prelievi da depositi bancari di 2.200 euro

8.2. pagamento stati di avanzamento mandato cap. 2.02.01.09.003 di 2.200 euro.

Per l'esercizio 2020 le operazioni contabili sono uguali a quelle del 2019 per la quota residua di 2.000.000 di euro.

9.

9.1. 2.02.01.09.03 per 2.000.000 euro la quota lavori

9.2. Iscrizione quota importo lavori anno 2020 in entrata al

fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale 2.000.000 euro

10. Trasferimento contabile a nuovo del saldo riveniente dal deposito bancario

10.1. Impegno mandato sul cap. 3.03.07.01.000 quota anno 2020 di 2.000.000 euro

10.2. Ordinato di incasso/reversale si accertamento residuo cap. 5.03.07.01.010 di 2.000.000 euro

11. Pagamenti anno 2020 come da crono programma:

11.1. Prelevamento fondi da depositi bancari ordine di riscossione/reversale cap. 5.03.07.01.09.003 di 2.000.000 euro

11.2. Pagamento lavori stati avanzamento e conto finale, mandato cap. 2.02.01.09.003 di 2.000.000 euro

Nel caso in cui l'erogazione del mutuo avviene per stati di avanzamento viene meno l'utilizzazione del "Fondo vincolato" e le operazioni previsionali e di gestione devono essere "indicate" nel rispetto del cronoprogramma dell'opera.

Lo stesso meccanismo di utilizzo del "Fondo vincolato" deve essere attivato per la gestione di acquisto di beni e servizi di spesa corrente a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

IL BILANCIO CONSOLIDATO NEGLI ENTI LOCALI

Il fenomeno della proliferazione di società e organismi diversi (consorzi, fondazioni, istituzioni e aziende speciali), costituiti o partecipati dagli enti locali per la gestione dei servizi pubblici locali, ha assunto, nel corso degli ultimi anni, una rilevanza tale da richiedere più di un intervento da parte del legislatore.

Come evidenziato da un'indagine del 2010, condotta dalla Corte dei Conti – Sezione delle Autonomie locali sul fenomeno delle partecipazioni, province e comuni si trovano oggi al vertice di una vera e propria holding di imprese che si occupano dell'erogazione dei servizi ai cittadini, a tal punto che la governance dei servizi pubblici locali, viene considerata dai più alla stregua di una nuova e ulteriore funzione dell'ente locale¹.

La costante evoluzione del quadro normativo di riferimento trova quindi giustificazione nella necessità di regolamentare la materia sotto un duplice profilo: da un lato occorre evitare che il ricorso alle esternalità si risolva in strumento di elusione degli obblighi e dei vincoli di finanza pubblica, produttivo solo di costi aggiuntivi e privo di adeguata contropartita in termini di miglioramento della gestione e dei risultati, dall'altro si rende necessario creare i presupposti affinché gli enti possano improntare la propria attività ai principi di corretta gestione societaria, fondata sull'adeguatezza dei propri assetti e della struttura del gruppo al fine di esercitare compiutamente la propria attività di direzione e coordinamento.

Sotto l'aspetto più strettamente finanziario e contabile, non v'è dubbio che una governance efficace e consapevole non possa in alcun modo prescindere da tecniche di rilevazione e rendicontazione che garantiscano a tutti i portatori di interesse, c.d. stakeholders (cittadinanza, destinatari del servizio, amministratori, soci finanziatori pubblici e privati, management aziendale, dipendenti), un'informazione corretta e trasparente sull'affidabilità della gestione del servizio pubblico e sulla solidità delle aziende erogatrici del servizio medesimo.

A tal proposito appaiono di tutta evidenza l'inadeguatezza del bilancio dell'ente locale a rappresentare in maniera esaustiva l'impatto finanziario che le partecipazioni hanno sugli equilibri di bilancio e la conseguente imprescindibilità della redazione del bilancio consolidato quale unico strumento per la valutazione in termini economici, patrimoniali e finanziari delle performance del gruppo dell'ente locale.

¹ 1 Cfr. Corte dei Conti, Sez. delle Autonomie locali, Delibera n. 14/AUT/2010/FRG del 30/06/2010.

1. Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale: i principali riferimenti normativi.

Il bilancio consolidato è un bilancio che espone la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico di un gruppo di imprese viste come un'unica impresa, e supera il diaframma rappresentato dalle distinte personalità giuridiche delle imprese del gruppo.

Muovendo da tale definizione, fornita dal principio contabile nazionale OIC 17, e da quanto stabilito a livello internazionale (IAS 27, IFRS 3 e IPSAS 6), è possibile parafrasare la definizione suddetta nella maniera seguente: il bilancio consolidato dell'ente locale rappresenta il bilancio dell'entità economica costituita dal gruppo dell'amministrazione pubblica, prescindendo dalle suddivisioni giuridico – formali delle singole entità che lo compongono.

Quanto alla concreta disciplina dei principi e delle tecniche di consolidamento, il primo riferimento normativo, in ordine cronologico, non può che essere rappresentato, seppur nei limiti di quanto applicabile al gruppo ente locale e alle sue peculiarità e diversità dal gruppo di imprese, dal D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 (articoli da 25 a 43) di attuazione delle Direttive comunitarie n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, così come modificato nel corso degli anni dai decreti legislativi n. 173/2008, n. 39/2010 e, da ultimo, dal decreto legislativo n. 56/2011.

Tuttavia, il primo e più significativo richiamo al concetto di bilancio consolidato in materia di enti locali è contenuto nel D.Lgs. 18 agosto 2000 n. 267 – Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (T.U.E.L.).

L'art. 152 del T.U.E.L. dispone, infatti, che l'ente, già in sede di predisposizione del proprio Regolamento di contabilità, preveda modalità informative tali da assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.

Tale esigenza informativa è poi ulteriormente rafforzata dall'obbligo, stabilito all'art. 172, di allegare al bilancio di previsione "le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce".

L'art. 230, infine, stabilisce che il Regolamento di contabilità possa "prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne".

Va rilevato, pertanto, che al di là di un generico e poco efficace obbligo di informazione nel documento di programmazione economico – finanziaria dell'ente (bilancio di previsione), la concreta redazione di un bilancio consolidato del gruppo ente locale, in sede consuntiva, riveste carattere di mero adempimento facoltativo e, in quanto tale, rimessa totalmente alla discrezionalità dell'ente.

Vero è, infatti, che il ricorso al bilancio consolidato di gruppo, quale strumento di controllo sostanziale sulle performance di organismi e società partecipati e sui conseguenti riflessi sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente capogruppo, pur unanimemente riconosciuto come "buona prassi", non ha trovato nel recente passato, nell'ambito del sistema delle autonomie locali, la necessaria e meritoria diffusione. Si sono registrati, al contrario, tentativi sporadici di consolidamento, caratterizzati (soprattutto nel caso di enti di minori dimensioni) da una marcata eterogeneità nelle tecniche e nei contenuti.

Solo con l'approvazione del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi" - in attuazione della delega al Governo in materia di federalismo fiscale di cui alla L. 42/2009 - e la conseguente introduzione dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo, secondo schemi comuni con i propri enti ed organismi strumentali, si è impressa una forte e significativa accelerazione al processo di consolidamento dei conti pubblici locali².

Invero, la decorrenza dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato è posticipata al 2014.

Tuttavia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti locali e dei loro enti e organismi strumentali, volta a verificare la rispondenza alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare eventuali criticità per le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.

Le modalità della sperimentazione, i principi contabili generali e applicati, gli schemi di bilancio (incluso il consolidato), le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato, sono state, da ultimo, definite con il DPCM del 28 dicembre 2011.

Con l'emanazione di quest'ultimo decreto, il percorso può considerarsi definitivamente tracciato: il bilancio di gruppo, ormai a tutti gli effetti obbligatorio, viene dai più riconosciuto come il principale strumento di verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità degli organismi gestionali esterni all'ente, a tal punto che, allo stesso, è stato di recente attribuito anche un ruolo di primo piano nell'ambito del nuovo sistema dei controlli interni³.

² L'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 118/2011 stabilisce che: "Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2, commi 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, e altri organismi controllati".

³ Il Decreto legge 10 ottobre 2012 n. 174, all'art. 3, comma 1, riscrive il sistema dei controlli interni prevedendo l'introduzione nel TUEL dell'art. 147-quater: Controlli sulle società partecipate e

2. Il principio contabile n. 4: le quattro fasi della redazione del bilancio consolidato.

Il principio contabile n. 4 (PCEL 4) redatto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del TUEL, frutto di un lavoro di revisione critica sui principi contabili in materia di consolidato disponibili nel panorama nazionale e internazionale, rappresenta il riferimento principale e imprescindibile per chiunque si approcci alla redazione del bilancio consolidato del gruppo dell'ente locale⁴.

Dal contenuto del documento in questione è agevole evincere come, per una corretta e consapevole redazione del bilancio consolidato, sia necessario procedere per gradi, considerando le caratteristiche specifiche della realtà da consolidare e le esigenze informative dell'ente e della collettività in termini di accountability.

Sotto il profilo metodologico è opportuno articolare il processo di redazione nelle seguenti quattro fasi:

- 1) definizione del gruppo dell'ente locale;
- 2) scelta dell'area di consolidamento;
- 3) acquisizione ed elaborazione delle informazioni integrative;
- 4) consolidamento dei conti.

Per quanto concerne l'individuazione delle aziende che fanno parte del gruppo oggetto di consolidamento, il PCEL 4 al punto 10 fornisce una interpretazione estensiva del termine "gruppo":

10. Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale deve comprendere tutte le controllate dell'ente locale, quale che sia la loro forma giuridica e quindi non solo le società di capitale, ma anche le aziende speciali e gli altri organismi di cui si detenga il controllo e viene

stabilendo che i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate siano rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.

⁴ 4 La Corte dei Conti, con riferimento al Principio contabile n. 4, redatto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, sostiene che esso è "in posizione assai avanzata non solo rispetto al disegno di legge relativo al nuovo Codice delle Autonomie ma anche rispetto all'attuazione della delega contenuta nell'art. 2, lett. h) della L. 42/2009 relativa all'adozione del bilancio consolidato da parte delle autonomie territoriali e locali, e della delega contenuta nell'art. 2 della legge di contabilità e finanza pubblica L. 196/2009 relativa all'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con i propri organismi partecipati, secondo uno schema tipo definito dal Ministero Economia e Finanze, d'intesa con i Ministeri interessati. E il quarto principio contabile, che peraltro appare dotato di elementi di gradualità e flessibilità, costituisce al momento l'unico punto di approdo di tutti i tentativi di applicare un reale consolidamento dei conti al mondo delle autonomie, e potrebbe rappresentare per il legislatore un punto di riferimento concreto da tenere in considerazione, anche a finalità di coordinamento nell'attuazione delle deleghe in discorso". Cfr. Corte dei Conti, Delibera n. 14/AUT/2010/FRG del 30/06/2010.

predisposto dietro la responsabilità diretta dell'ente locale controllante, in coerenza con quanto stabilito in sede di programmazione di gruppo. Questo significa che è necessario definire preventivamente l'ambito di applicazione del bilancio consolidato.

Appare opportuno, pertanto, compiere in via preliminare un'istruttoria finalizzata all'individuazione di tutte quelle entità potenzialmente rientranti nella sfera di consolidamento, definendone la natura giuridica, l'attività svolta (anche al fine di verificarne la coerenza con le finalità istituzionali dell'ente), le percentuali di partecipazione diretta, le partecipazioni di secondo livello, i rapporti specifici tra ente e partecipate, distinguendo tra entità partecipata, collegata e controllata, secondo la declaratoria di cui all'art. 2359, c.c..

Esaminato il Gruppo dell'Ente Locale e definiti i suoi confini, al fine di poter individuare l'area di consolidamento, è necessario verificare, in capo alle singole realtà partecipate dall'ente, se le stesse siano soggette ad effettivo controllo del socio pubblico, ad influenza notevole dello stesso oppure al controllo congiunto da parte del soggetto pubblico e di altro soggetto economico e se, e in che misura, l'ente abbia il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse.

Quanto all'acquisizione ed elaborazione delle informazioni integrative, è appena il caso di rilevare che il bilancio consolidato dell'ente locale, inteso nella sua funzione di informativa esterna, per sua peculiarità e per la pluralità e varietà dei soggetti destinatari dell'informativa suddetta, richiede una analiticità maggiore di quella richiesta ad una holding di natura privatistica. Mentre per un investitore finanziario, infatti, i prospetti di stato patrimoniale e di conto economico consolidato rappresentano documenti utili a chiarire l'operato del gruppo sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale, questi possono risultare insufficienti, per la cittadinanza o per lo stesso ente locale, a fornire una rappresentazione completa e trasparente sulla gestione dei servizi pubblici locali e sullo stato di salute complessivo dell'ente.

Si ritiene indispensabile, pertanto, l'acquisizione - anche ai fini della successiva rappresentazione in nota integrativa o comunque all'interno del documento - di una serie di informazioni supplementari, alcune delle quali di natura economico-finanziaria, altre di natura prettamente qualitativa.

Una scheda di dettaglio per singola entità oggetto di consolidamento dovrebbe contenere, ad esempio, informazioni sul settore di attività, sulla compagine societaria, sul posizionamento sul mercato (principali linee di prodotto per fatturato annuo), sui principali indicatori (Roi operativo, Mol, Ebit, indebitamento finanziario netto), sugli effetti e sulle ricadute sociali (numero dipendenti, distribuzione geografica del fatturato, fatturato per tipologia di utenza, provenienza settoriale e geografica dei principali fornitori), sulla Governance, sui rapporti finanziari con l'ente (ammontare dei trasferimenti annui c/esercizio e c/capitale) nonchè sui principali dati di sintesi dei bilanci dell'ultimo triennio.

Definita l'area di consolidamento e acquisite le necessarie informazioni, non è tuttavia ancora possibile procedere con le operazioni di consolidamento dei conti attraverso l'aggregazione sistemica dei valori contabili, delle diverse entità coinvolte.

E' opportuno, infatti, verificare, in via preliminare, la compresenza di talune condizioni che consentano al redattore del documento finale di consolidare dati e valori tra loro omogenei.

Occorre, infatti, che tra i prospetti economico-finanziari e patrimoniali delle realtà oggetto di consolidamento, vi sia uniformità "temporale", "formale" e "sostanziale".

Con riferimento alla uniformità temporale, è necessario che il bilancio dell'ente locale e quelli delle società, enti e organismi partecipati, rientranti nell'area di consolidamento, si chiudano alla stessa data⁵.

Quanto alla verifica in merito all'uniformità formale e sostanziale, occorre che il redattore del bilancio consolidato conosca quale sia il sistema contabile adottato presso ognuna delle entità interessate, quale sia il processo complessivo che dalla rilevazione presso le singole entità arriva sino al bilancio di gruppo, quali siano gli strumenti di controllo interno e di revisione che assicurano che l'informazione contabile prodotta sia, oltre che chiara, anche veritiera e corretta.

Le procedure di consolidamento presuppongono che presso ognuna delle entità da consolidare sia stato sviluppato un ordinato processo di determinazione e rilevazione quantitativa e che, lo stesso, sia stato improntato sulla base di criteri e principi di valutazione omogenei.

Tale circostanza è, tuttavia, poco realistica se rapportata all'ambito del Gruppo Ente Locale, all'interno del quale, al contrario, si registrano sistemi contabili estremamente eterogenei: si pensi soltanto alla abissale differenza tra la contabilità di tipo finanziario dell'ente locale a capo della "holding" (basata sul principio autorizzatorio del bilancio) e la contabilità generale in partita doppia delle aziende partecipate di natura privatistica (basata sul principio della competenza economica).

⁵ Il principio contabile n. 4 redatto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, ai punti 24. e 25. stabilisce che: "24. I bilanci della controllante e delle sue controllate utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato devono essere redatti alla stessa data. Quando le date di chiusura del bilancio della controllante e della controllata sono diverse, la controllata prepara, a fini di consolidamento, un bilancio aggiuntivo alla stessa data di riferimento del bilancio della controllante a meno che ciò non sia fattibile. 25. Quando, il bilancio di una controllata utilizzato nella preparazione del bilancio consoli dato è riferito a una data di chiusura diversa da quella della controllante, devono essere eseguite rettifiche per le operazioni o i fatti significativi che siano intervenuti tra quella data e la data di riferimento del bilancio della controllante".

È imprescindibile, pertanto, che si definisca in maniera inequivocabile il sistema contabile che offra le maggiori garanzie, sotto il profilo dell'attendibilità dell'informazione prodotta, e che si proceda all'allineamento di tutte le contabilità di gruppo nel senso indicato.

Invero, in un recente passato, si è ipotizzato che l'introduzione di documenti di contabilità finanziaria nella gestione delle società partecipate avrebbe potuto attenuare le difficoltà derivanti dall'adozione di sistemi contabili diversi.

La tesi muoveva dall'assunto che i documenti contabili di tipo finanziario adottati abitualmente in ambito pubblico, quali il bilancio di previsione e il bilancio consuntivo di tipo finanziario, se estesi alle società e agli enti partecipati, avrebbero reso più chiaramente leggibili le origini e gli effetti dei flussi finanziari all'interno della gestione delle singole entità, oltre che immediatamente verificabile il rispetto dei vincoli finanziari imposti dalla finanza pubblica in materia, per esempio, di limiti all'indebitamento o di rispetto del patto di stabilità.

Tuttavia, è indubbio che l'adozione da parte delle partecipate di un bilancio preventivo di tipo finanziario, avrebbe come principale effetto un ulteriore appesantimento del sistema, senza necessariamente migliorare la qualità e l'efficacia dei controlli. E' invece evidente, sotto il profilo del modello contabile, una maggiore adeguatezza del sistema di contabilità generale a rispondere alle esigenze di accountability del gruppo ente locale, anche in termini di consolidabilità dei conti.

Non è un caso, infatti, che tale orientamento sia quello condiviso non soltanto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, in sede di redazione del citato principio contabile n. 4, ma anche dal legislatore negli interventi normativi succedutisi nel corso degli ultimi anni.

Una volta verificata l'uniformità dei dati e delle informazioni sotto il triplice profilo, temporale, formale e sostanziale, è possibile procedere al consolidamento dei conti vero e proprio.

Sulla base rapporto esistente tra l'ente capogruppo e le partecipate, il consolidamento dei conti potrà essere effettuato con le seguenti metodologie:

1) consolidamento integrale, quando l'ente capogruppo controlla in via esclusiva la partecipata: si sostituisce il valore delle partecipazioni che la capogruppo ha nei confronti delle controllate rientranti nell'area di consolidamento con il valore delle attività e delle passività risultanti dai bilanci delle stesse controllate⁶;

⁶ Nel caso in cui si rilevi una disparità tra il valore della partecipazione e la quota di patrimonio netto si ha una differenza di consolidamento che dovrà trovare adeguata collocazione nel bilancio consolidato. In particolare, se lo scarto è positivo, ovvero il costo sostenuto dalla controllante è superiore alla corrispondente quota di patrimonio netto della controllata, la differenza è iscritta nel

2) consolidamento proporzionale, quando l'ente capogruppo ha il controllo congiunto della partecipata: in questo caso si procede ad un consolidamento proporzionale rispetto alla quota posseduta, sostituendo i valori della partecipazione con quelli delle attività e delle passività della partecipata proporzionalmente alla quota di proprietà⁷;

3) metodo del patrimonio netto, quando la partecipata è collegata all'ente capogruppo senza un controllo di diritto o di fatto: il valore della partecipazione, inizialmente rilevata al costo di acquisto, è aumentato o diminuito a seguito dell'imputazione della quota spettante alla partecipante degli utili o delle perdite della collegata realizzati dopo la data di acquisizione⁸.

Un ultimo aspetto, ai fini di un corretto consolidamento, è rappresentato dal trattamento contabile delle operazioni infragruppo. Tutte quelle transazioni, di natura commerciale o finanziaria, dovranno infatti essere eliminate al fine di ottenere una informativa attendibile.

Ove, infatti, non si procedesse all'eliminazione delle operazioni infragruppo i saldi contabili risulterebbero indebitamente accresciuti e il quadro delineato non rispecchierebbe la reale situazione dell'unità economica considerata, ovvero del gruppo ente locale nel suo complesso.

3. La sperimentazione: il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato.

Gli enti che partecipano alla sperimentazione di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011

n. 118, sono tenuti, a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, a redigere un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate. Ai sensi dell'art. 19 del citato D.P.C.M. 28 dicembre 2011, la redazione di tale documento dovrà avvenire secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato 4 del medesimo decreto.

In particolare, al bilancio consolidato si attribuisce una triplice funzione: in prima istanza quella di ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato

bilancio consolidato come avviamento che sarà ammortizzato secondo le regole del Codice civile (art. 2426, co. 6). Se invece è negativo, sarà inserito come riserva di consolidamento nel consolidato.

⁷ Nel caso in cui scaturiscano delle differenze di consolidamento tra il valore della quota posseduta e il corrispondente valore della porzione di patrimonio netto, queste saranno inserite nel bilancio consolidato secondo gli stessi criteri previsti nel metodo di consolidamento integrale.

⁸ Il criterio del patrimonio netto è disciplinato dall'art. 2426, co. 4, del Codice civile. In realtà, quest'ultimo non è un vero e proprio metodo di consolidamento, poiché, al pari della valutazione al costo, si applica per valutare tutte le partecipazioni che non rientrano nell'area di consolidamento.

economico; quindi di sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo; infine quella di attribuire all'amministrazione capogruppo un efficace strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo di enti e società.

3.1 Il gruppo "amministrazione pubblica"

Il termine "gruppo amministrazione pubblica" comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definiti dagli articoli da 21 a 23 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale", anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione.

Costituiscono componenti del "gruppo amministrazione pubblica":

- 1) gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel bilancio della capogruppo;
- 2) gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:
 - a) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
 - b) ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione, di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
 - c) esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
 - d) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
 - e) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione

stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

3) le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:

a) ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b) ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

4) le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. Sulla base dei risultati della sperimentazione la definizione di società partecipata potrà essere estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento (o al 10 per cento se trattasi di società quotata).

Il principio contabile applicato stabilisce che, ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica, non rilevi la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società e che il gruppo possa comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese.

In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

3.2 La definizione della c.d. "area di consolidamento".

Gli enti in sperimentazione, nell'ambito dei documenti riguardanti la programmazione della gestione degli esercizi 2012 e 2013 (biennio precedente l'entrata a regime dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato) predispongono due distinti elenchi concernenti:

1. gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo precedente, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;

2. gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato. Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 esclusivamente nei casi di:

a) *Irrelevanza*: quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Per gli enti locali sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per totale dell'attivo, patrimonio netto e totale dei ricavi caratteristici, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria dell'ente locale capogruppo;

b) *Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento* in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate: i casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali);

c) *Enti in contabilità finanziaria non partecipanti alla sperimentazione* a meno che non abbiano già adottato una contabilità economico-patrimoniale analoga a quella prevista dal decreto per gli enti in contabilità finanziaria.

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Prima dell'avvio di ciascuno degli esercizi riguardanti la sperimentazione (2012 e 2013), o appena possibile, l'amministrazione pubblica capogruppo informa gli enti, le aziende e le società individuate nell'area di consolidamento della circostanza che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato e impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del documento.

Tali direttive riguardano le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato⁹, le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato (incluse le informazioni riguardanti crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) nonché le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel principio contabile applicato (allegato n. 4 al D.P.C.M. 28

⁹ Il principio contabile applicato di cui all'allegato 4 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011 prevede che "I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il preconsuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

dicembre 2011), se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale.

A tal fine, l'amministrazione capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento

(per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.

In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.

3.3 Le rettifiche e gli altri adempimenti propedeutici alla redazione del bilancio consolidato.

Una volta ricevuta dai componenti del gruppo la documentazione necessaria, prima di procedere alla concreta aggregazione dei dati dell'ente capogruppo con quelli dei componenti del gruppo amministrazione pubblica, occorre porre in essere una serie di attività necessarie a rendere uniformi i bilanci da consolidare e ad eliminare tutte quelle operazioni che possano in qualche modo riflettersi negativamente sulla qualità dell'informativa prodotta dal bilancio consolidato.

Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non siano tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento.

Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti¹⁰.

Il bilancio consolidato, inoltre, come già rimarcato nel paragrafo 2, deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo.

Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione

¹⁰ Il principio contabile applicato (allegato 4 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011) chiarisce che è accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base. La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

patrimoniale - finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica, ancorché composta da una pluralità di soggetti giuridici.

In sede di consolidamento, pertanto, devono essere eliminati le operazioni e i saldi reciproci, atteso che gli stessi costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo e che, ove non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. Resta inteso che la corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze.

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dall'amministrazione capogruppo come indicato nel paragrafo precedente.

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni.

Va detto che molti degli interventi di rettifica non hanno incidenza sul risultato economico e sul patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico: è il caso dei crediti e dei debiti commerciali o di finanziamento, dei proventi e oneri per contributi e trasferimenti, dei costi/ricavi rivenienti da acquisti e vendite tra soggetti compresi nell'area di consolidamento.

Altri, invece, come quelli riguardanti gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi, hanno effetti diretti sul risultato economico complessivo e sul patrimonio netto consolidato¹¹.

Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto pagata dalle amministrazioni pubbliche a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'ultima operazione propedeutica al consolidamento è, infine, costituita dalla identificazione delle quote di pertinenza di terzi.

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

3.4 Il consolidamento dei bilanci.

I bilanci dell'ente capogruppo e quelli dei componenti del gruppo ente locale, rettificati secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, sono aggregati voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori contabili dei rispettivi prospetti di Stato patrimoniale e Conto economico.

		STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
		crediti Vs. partecipanti	A	A
	1	per capitale di dotazione da versare		
		Totale		
		Immobilizzazioni		
		<u>Immobilizzazioni immateriali</u>	BI	BI
I	1	costi di impianto e di ampliamento	BI1	BI1
	2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità	BI2	BI2
	3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	BI3	BI3
	4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile	BI4	BI4
	5	avviamento	BI5	BI5
	6	immobilizzazioni in corso ed acconti	BI6	BI6
	7	Contributi agli investimenti a amministrazioni pubbliche		
	8	altre	BI7	BI7
		Immobilizzazioni materiali (3)		
II	1	Beni demaniali		
	01:01	Terreni		
	01:02	Fabbricati		
	01:03	Altri beni demaniali		
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)		
	02:01	Terreni	BII1	BII1
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:02	Fabbricati		
		<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:03	Impianti e macchinari	BII2	BII2
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:04	Attrezzature industriali e commerciali	BII3	BII3
	02:05	Mezzi di trasporto		
	02:06	Macchine per ufficio e hardware		
	02:07	Mobili e arredi		
	02:08	Altri beni materiali		
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	BII5	BII5
		Totale		
IV		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>		
	1	Partecipazioni in	BIII1	BIII1
	a	<i>imprese controllate</i>	BIII1a	BIII1a
	b	<i>imprese partecipate</i>	BIII1b	BIII1b
	c	<i>altri soggetti</i>		
	2	Crediti verso	BIII2	BIII2
	a	altre amministrazioni pubbliche		
	b	<i>imprese controllate</i>	BIII2a	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>	BIII2b	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>	BIII2c BIII2d	BIII2d
	3	Altri titoli	BIII3	
		Totale		
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		
		Attivo circolante		
I		<u>Rimanenze</u>	CI	CI
		Totale		
II		<u>Crediti (2)</u>		
	1	Crediti di natura tributaria		

	a	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità		
	b	Altri crediti da tributi		
	c	Crediti da Fondi perequativi		
2		Crediti per trasferimenti e contributi		
	a	verso amministrazioni pubbliche		
	b	imprese controllate		CII2
	c	imprese partecipate	CII3	CII3
	d	verso altri soggetti		
3		Verso clienti ed utenti	CII1	CII1
4		Altri Crediti	CII5	CII5
	a	verso l'erario		
	b	per attività svolta per c/terzi		
	c	altri		
		Totale		
III		<u>ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO</u>		
		<u>IMMOBILIZZI</u>		
1		partecipazioni	CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
2		altri titoli	CIII6	CIII5
		Totale		
IV		<u>DISPONIBILITA' LIQUIDE</u>		
1		Conto di tesoreria		
	a	Istituto tesoriere		CIV1a
	b	presso Banca d'Italia		
2		Altri depositi bancari e postali	CIV1	CIV1b e CIV1c
3		Cassa	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
		Totale		
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)		
		D) RATEI E RISCONTI		
1		Ratei attivi	D	D
2		Risconti attivi	D	D
		TOTALE RATEI E RISCONTI D)		
		TOTALE DELL'ATTIVO		

(1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo

(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(3) con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	A) PATRIMONIO NETTO		
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio	AIX	AIX
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		

	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
1	per trattamento di quiescenza		
2	per imposte	B1	B1
3	per svalutazione crediti	B2	B2
4	altri		
5	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri	B3	B3
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	C	C
	TOTALE T.F.R. (C)		
	<u>D) DEBITI (1)</u>	D1e D2	D1
1	Debiti da finanziamento		
a	prestiti obbligazionari	D4	D3 e D4
b	v/ altre amministrazioni pubbliche	D5	
c	verso banche e tesoriere	D7	D6
d	verso altri finanziatori	D6	D5
2	Debiti verso fornitori		
3	Acconti		
4 -	Debiti per trasferimenti e contributi		
a	a enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	D9	D8
b	altre amministrazioni pubbliche	D10	D9
c	imprese controllate d imprese partecipate d		
d	altri soggetti	D12,D13,D14	D11,D12,D13
5	altri debiti		
a	<i>tributari</i>		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>		
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>		
d	<i>altri</i>		
	TOTALE DEBITI (D)		
	<u>E) RATEI E RISCONTI</u>		
	Ratei passivi		
	Risconti passivi	E	E
1	Contributi in conto capitale da amministrazioni	E	E
2	Concessioni pluriennali		
3	Altri risconti passivi		
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
	TOTALE DEL PASSIVO		
	CONTID'ORDINE		
	1) Impegni finanziari per costi anno futuro		
	2) Investimenti da effettuare		
	3) Contributi agli investimenti e trasferimenti in c/capitale da effettuare		
	4) canoni di leasing operativo a scadere		
	5) beni di terzi in uso		
	6) beni dati in uso a terzi		
	7) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche		
	8) garanzie prestate a imprese controllate		
	9) garanzie prestate a imprese partecipate		

10) garanzie prestate a altre imprese

TOTALE CONTI D'ORDINE

(1) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

(2) non comprende i debiti derivanti dall'attività di sostituto di imposta. I debiti derivanti da tale attività sono considerati nelle voci 5 a) e b)

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		riferimento	riferimento
		art.2425 cc	DM 26/4/95
<u>A)COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>			
1	Proventi da tributi		
2	Proventi da fondi perequativi		
3	Proventi da trasferimenti e contributi		
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		A5c
	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		E20c
b	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A	A1a
4	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	1	
a	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)		A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	2	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi	A	A5 a e b
9	totale componenti positivi della gestione A)		
<u>B)COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>			
	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B	B6
10	Prestazioni di servizi	6	B7
11	Utilizzo beni di terzi	B	B8
12	Trasferimenti e contributi	7	
13	<i>Trasferimenti correnti</i>	B	
a	<i>quota annuale di contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>	8	
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti Personale</i>		B9 B10
b	Ammortamenti e svalutazioni		B10a
14	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>		B10b
15	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	B9	B10c
a	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	B10	B10d
	<i>Svalutazione dei crediti</i>	B10	
b	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	a	B11
		B10	B12
c	Accantonamenti per rischi	b	B13
	Altri accantonamenti	B10	B14
d	Oneri diversi di gestione	c	
	totale componenti negativi della gestione B)		
16	DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA		
17	GESTIONE (A-B)		

18				
19		C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI		
		<i>Proventi finanziari</i>		
		Proventi da partecipazioni <i>da società controllate</i> <i>da società partecipate</i> <i>da altri soggetti</i>	C15	C15
21		Altri proventi finanziari	C16	C16
		Totale proventi finanziari		
		Oneri finanziari		
22		Interessi ed altri oneri finanziari	C17	C17
a		<i>Interessi passivi</i>		
b		<i>Altri oneri finanziari</i>		
		Totale oneri finanziari		
		totale (C)		
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE		
23		Rivalutazioni		
24		Svalutazioni	D1 8	D18 D19
25		totale (D)	D1 9	
a		E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI		
b		<i>Proventi straordinari</i>		
c		Proventi da permessi di costruire		
d		<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	E20	E20
e		<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i> <i>Plusvalenze patrimoniali</i> <i>Altri proventi straordinari</i>		E20b E20c
26		totale proventi		
a		Oneri straordinari		
b		<i>Trasferimenti in conto capitale</i>		
c		<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	E21	E21
d		<i>Minusvalenze patrimoniali</i> <i>Altri oneri straordinari</i>		E21b E21a E21d
		totale oneri		
		Totale (E) (E20-		
27		E21) RISULTATO		
28		PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)		
		Imposte (*)	22	22
		RISULTATO DELL'ESERCIZIO	23	23

(*) per gli enti in contabilità finanziaria la voce si riferisce all'IRAP.

3.5. La nota integrativa al bilancio consolidato

Il principio contabile applicato stabilisce che al bilancio consolidato sia allegata una relazione sulla gestione che comprenda la nota integrativa, della quale stabilisce, in maniera estremamente precisa il contenuto.

La nota integrativa dovrà indicare:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- l'ammontare, distintamente per ciascuna voce, dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari" il cui ammontare sia significativo;
- l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci delle aziende capogruppo intermedie per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- il fair value per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati e ogni informazione sulla loro entità e sulla loro natura;
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
 - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
 - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dall'ente capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
 - della percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria, se diversa da quella di partecipazione;
 - della ragione dell'inclusione o dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipate dall'ente capogruppo;
 - delle informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente, qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento;
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, compresi delle entrate esternalizzate;
 - delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni.

RENDICONTO

Il rendiconto ha come finalità quella di fornire notizie sulla gestione attivata con informazioni patrimoniali, finanziarie, economiche e flussi finanziari dell'ente onde evidenziare come sono state utilizzate le risorse, affidate all'ente locale, in termini di efficienza ed efficacia. Consente, inoltre, al Consiglio dell'ente il controllo sull'operato della Giunta come da prerogativa attribuita dalla normativa vigente con la verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione dei programmi così come "indicati" nel bilancio di previsione.

Il rendiconto deve essere accompagnato da informazioni tali da fare comprendere la capacità dell'uso delle risorse in rapporto ai risultati economico patrimoniali e sociali ottenuti e gli effetti sul sistema economico locale nonché la dimostrazione dei costi e proventi dei singoli servizi con la corrispondente responsabilità degli amministratori e dei responsabili dei servizi. Il tutto attraverso la redazione della relazione al rendiconto della gestione.

La predisposizione del rendiconto con la relazione deve essere redatto con la "partecipazione attiva" dei responsabili dei servizi che devono attestare l'attendibilità e congruità delle entrate e delle spese, attivare l'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi e l'analisi dello stato di realizzazione dei programmi attraverso indicatori, parametri e misuratori del grado di efficienza, efficacia ed economicità.

Il termine di approvazione del rendiconto è fissato al 30 aprile dell'esercizio successivo a quello di riferimento.

La mancata approvazione entro tale termine espone l'ente, fino all'adempimento, alla condizione di ente strutturalmente deficitario e al mancato introito della seconda rata del contributo ordinario.

Il rendiconto è formato da un insieme di documenti quali: il conto del bilancio, il conto economico, il conto del patrimonio, il prospetto di conciliazione e/o la contabilità economica analitica. Sono allegati al rendiconto: la relazione al rendiconto della gestione della Giunta, la relazione dei revisori dei conti, l'elenco dei residui attivi e passivi per anno di provenienza, la deliberazione della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

La "presenza" del conto degli agenti contabili ed il conto del tesoriere serve da presupposto al rendiconto.

Il rendiconto è composto da:

- Conto del bilancio: gestione delle entrate, gestione delle spese, riepilogo generale delle spese, riepilogo generale delle spese per missioni.
- Conto economico.
- Conto del patrimonio: stato patrimoniale attivo e passivo.
- Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie – accertamenti.
- Prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati – spese correnti – impegni.
- Prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati – spese in conto capitale e spese per incremento di attività finanziarie – impegni.
- Prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati – spese per rimborso prestiti – impegni.
- Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.
- Prospetto accertamenti assunti nell'esercizio di riferimento e negli esercizi precedenti imputati all'anno successivo cui si riferisce il rendiconto e seguenti.
- Prospetto dei costi per missione.
- Elenco delle previsioni dei risultati di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti (almeno al IV livello).
- Prospetto di ripartizione della spesa per missioni - Programmi Siope e Cofogo. (Classification of function of Government articolato in 3 livelli di analisi: il 1° livello è costituito da 10 divisioni, ciascuna dalle quali è suddivisa in gruppi, a loro volta ripartiti in classi).

- Conto economico e stato patrimoniale consolidato.

Nella struttura indicata dal D. Leg.vo 118/2011 il conto del bilancio viene suddiviso per le entrate in titoli e tipologie, per le spese in missioni, programmi e titoli con ulteriore suddivisione in spese correnti e spese in conto capitale.

Le spese correnti (Titolo I) sono quelle relative alla normale gestione dei servizi e si suddividono in macroaggregati (ex interventi) quali:

1. Redditi da lavoro dipendente ex Personale (01).
2. Imposte e tasse a carico dell'ente ex Imposte e tasse (07).
3. Acquisto di beni e servizi ex Acquisto beni di consumo (02); ex Prestazioni di servizio (03) ex Utilizzo beni di terzi (04).
4. Trasferimenti correnti ex trasferimenti (05).
5. Trasferimenti di tributi solo Regioni.
6. Fondi perequativi solo Regioni.
7. Interessi passivi ex interessi passivi (06).
8. Altre spese per redditi di capitale.
9. Altre spese correnti ex Oneri straordinari (08); fondo svaluta crediti (11); ex Fondo di Riserva (09); ammortamenti (10).

Nelle spese correnti devono essere considerate quelle relative agli oneri straordinari della gestione corrente, cioè quelle non di competenza dell'esercizio considerato ma che si concretizzano nell'esercizio, gli ammortamenti, il fondo svalutazione crediti, il fondo di riserva, il fondo pluriennale vincolato di nuova istituzione.

Le spese in conto capitale (Titolo II) riferite agli investimenti e si suddividono in macroaggregati quali:

1. Tributi in conto capitale a carico dell'ente ex acquisizione dei beni immobili (01).
2. Investimenti fissi lordi ex espropri e servizi onerosi (02)
3. Contributi agli investimenti ex acquisto beni specifici per realizzazione in economia (03)
4. Trasferimenti in conto capitale ex utilizzo di beni di terzi per realizzazione in economia (04)
5. Altre spese in conto capitale ex acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche (05)

Le spese per incremento di attività finanziarie (Titolo III) suddivise in macro- aggregati:

1. Acquisizione di attività finanziarie ex incarichi professionali esterni (06).
2. Concessione crediti ex trasferimenti di capitali (07).
3. Altre spese per incremento di attività finanziarie ex partecipazioni azionarie (08) ex conferimenti di capitali (09) ex concessioni di crediti e anticipazioni (10).

Le spese per rimborso prestiti (Titolo IV) suddivise in macroaggregati quali:

1. Rimborso di titoli obbligazionari.
2. Rimborso prestiti a breve termine.
3. Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine.
4. Rimborso di altre forme di indebitamento.

Propedeutico all'approvazione del rendiconto sono le verifiche del conto del tesoriere e dei conti degli agenti contabili rilevando la corretta attività finanziaria dell'ente con la parificazione delle scritture contabili ed il riaccertamento dei residui attivi e passivi con la verifica del permanere dei requisiti essenziali dell'accertamento e dell'impegno. Conseguentemente i residui attivi o crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere eliminati dal conto del bilancio e iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti; i residui passivi o debiti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate devono essere stralciati dal conto del bilancio vietando così i cosiddetti residui di stanziamento.

Il risultato finale del conto del bilancio determinato dalla somma del fondo di cassa al primo gennaio con le riscossioni dei residui attivi e della competenza dedotti i pagamenti ed i residui passivi derivanti dalla gestione di competenza deve essere scomposto in: fondi vincolati, fondi per finanziamento delle spese in conto capitale, fondi di ammortamento e fondi non vincolati. L'eventuale risultato negativo (disavanzo di amministrazione) deve essere analizzato e spiegato e deve trovare negli esercizi finanziari di competenza e nei due esercizi successivi la definizione.

Il rendiconto deve essere accompagnato dalla tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficiarietà e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale nonché la relazione al rendiconto che deve illustrare dettagliatamente la gestione.

Il rendiconto ha anche l'analisi della funzione autorizzatoria attraverso una relazione che illustri come sono state acquisite e utilizzate le risorse finanziarie rispetto alla previsione sulla base degli scostamenti tra le previsioni ed i relativi accertamenti; fra le previsioni e i relativi impegni; il grado di riscossione riferito alla competenza ed ai residui, il risultato di amministrazione.

Lo schema del conto del bilancio è formato dai seguenti prospetti:

- Gestione delle entrate, per titoli e tipologie (competenza e cassa residui attivi)
- Gestione delle spese per missione, programma e titoli (residui passivi, competenza e cassa)
- Riepilogo generale delle spese
- Riepilogo generale delle spese per missioni
- Prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie.
- Prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati spese correnti e impegni.
- Idem per spese in conto capitale e spese per incrementi di attività finanziarie
- impegni.
- Idem per rimborso di prestiti - impegni.
- Prospetto accertamenti assunti nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto e seguenti.
- Prospetto impegni assunti nell'esercizio di riferimento e negli esercizi precedenti imputati all'anno successivo cui si riferisce il rendiconto e seguenti.

Conto economico

Premesso che la raccolta dei mezzi finanziari destinata al soddisfacimento dei bisogni dell'ente di origine, nell'aspetto economico, a Proventi che si manifestano attraverso un'entrata, neanche l'impiego dei mezzi di origine, sempre nell'aspetto economico, a sostenimento di spese con cui l'ente si procura beni di uso durevole, beni di consumo e servizi. In tale logica si possono evidenziare sfasamenti tra manifestazione finanziaria (uscita) e manifestazione economica (spesa o costo) creando quindi risconti attivi e ratei passivi e manifestazioni finanziarie e manifestazione economica, ossia tra entrata e provento generando risconto passivo e/o rateo attivo.

Il risultato economico della gestione, riferito ad un esercizio finanziario, non può coincidere con il risultato finanziario attesa la mancata coincidenza fra entrate e proventi da una parte e uscite e spese o costi dall'altra.

Il risultato economico è dato da proventi rivenienti da esercizi precedenti incrementati da quelli formati nell'esercizio e diminuiti dei proventi di competenza degli esercizi futuri e dall'altro le spese ed i costi di esercizi precedenti incrementati delle spese e dei costi dell'esercizio e diminuiti di quelli da rinviare agli esercizi futuri.

Lo schema del conto economico dell'ente locale da:

a – Componenti positive della gestione: proventi da tributi, proventi da fondi perequativi, proventi da trasferimenti e contributi quali trasferimenti correnti e di quota annuale di contributi agli investimenti, ricavi delle vendite e prestazioni e proventi di servizi pubblici, proventi derivanti dalla gestione dei beni,

variazioni nelle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, variazione dei lavori in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, altri ricavi e proventi diversi.

b – Componenti negative della gestione: acquisto di materie prime e/o beni di consumo, prestazioni di servizi, utilizzo beni di terzi, trasferimenti e contributi, trasferimenti correnti quali quota annuale di contributi agli investimenti ad alter p.a.e contributi agli investimenti ad altri soggetti, personale, ammortamenti e svalutazioni quali ammortamenti di immobilizzazioni immateriali, ammortamenti di immobilizzazioni materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni, svalutazione crediti, variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo, accantonamenti per rischi, altri accantonamenti, oneri diversi di gestione.

c – Proventi ed oneri finanziari: proventi finanziari quali proventi da partecipazioni di società controllate, da società partecipate, di altri soggetti, altri proventi finanziari, oneri finanziari quali interessi.

d – Rettifiche di valore attività finanziarie: rivalutazioni, svalutazioni.

e – Proventi ed oneri straordinari: proventi straordinari quali proventi da permessi di costruire, proventi da trasferimenti in conto capitale, sopravvenienze attive e insussistenze del passivo, plusvalenze patrimoniali, altri proventi straordinari. Oneri straordinari quali trasferimenti in c/capitale, sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo, minusvalenze patrimoniali, altri oneri straordinari.

f - Imposte: Irap.

Risultato d'esercizio

Nel conto economico i componenti positivi e negativi raggruppati secondo la loro natura e non in base alla loro distribuzione in modo da evidenziare risultati intermedi in rapporto ai principi contabili. È utile allegare conti economici di dettaglio e valutare nella relazione gli scostamenti rispetto al conto economico dell'esercizio precedente.

Conto del patrimonio riassuntivo del movimento e della consistenza patrimoniale al 31 dicembre formato da due prospetti aventi la stessa forma, uno per le attività l'altro per le passività nei quali si indicano le consistenze all'inizio dell'esercizio, le variazioni in aumento e in diminuzione avvenute durante l'esercizio, sia per effetto della gestione di bilancio, sia per cause fuori bilancio e infine le consistenze finali.

Lo schema di tali prospetti che riporta la classificazione delle varie attività e passività (vedi allegato) è formato da:

- Stato patrimoniale attivo: crediti v/partecipanti, immobilizzazioni immateriali e materiali, immobilizzazioni finanziarie, attivo circolante, ratei e risconti.

- Stato patrimoniale passivo: patrimonio netto, fondi per rischi e oneri, trattamento di fine rapporto, debiti, ratei e risconti.

- Conti d'ordine.

La parte attiva si basa su una logica di destinazione mentre la parte passiva riguarda la natura delle fonti di finanziamento.

Immobilizzazioni: le voci relative (beni destinati all'uso durevole nell'ente) devono essere esposte al netto degli accantonamenti effettuati a titolo di ammortamento da inserire nei relativi fondi di ammortamento. Quelle immateriali sono riferiti a costi ad utilizzo pluriennale comprensivi degli oneri accessori e tutti i costi direttamente imputabili. Eventuali riduzioni del periodo di effettivo utilizzo, il "costo" deve essere rettificato con imputazione alla voce "insussistenze dell'attivo". La tipologia è riferita a spese di ricerca quali ad es. studi di fattibilità, spese di pubblicità, spese per prg, spese per elezioni amministrative, software, oneri per emissione di prestiti obbligazionari.

Le immobilizzazioni materiali riferite a beni durevoli e tangibili sono soggette ad ammortamento in quanto soggetti ad usura fisica ed economica. Non sono soggetti ad ammortamenti i terreni esclusi quelli utilizzati per la costruzione di un immobile.

Le immobilizzazioni in corso di realizzazione restano tali fino a completamento e imputate alla voce cui sono riferibili per natura. Il valore originario deve essere incrementato di quello relativo alla manutenzione straordinaria cioè quella m.o. che incrementano la vita utile del bene o che aumentano la produttività o la sicurezza. Il costo deve essere annualmente rettificato delle quote di ammortamento.

In caso di perdita del bene il relativo valore, a titolo di svalutazione, deve essere imputato alla voce "insussistenze dell'attivo".

Le immobilizzazioni finanziarie riferite agli investimenti finanziari sono: le partecipazioni in imprese controllate, i crediti a destinazione durevole nel patrimonio dell'ente, i crediti per depositi cauzionali, i titoli di durata superiore a dodici mesi, i crediti di dubbia esigibilità e i crediti inesigibili che devono essere stralciati dal conto del bilancio o equilibrati con il fondo svalutazione crediti.

Fanno parte dell'attivo circolante: il fondo di cassa, i crediti rivenienti dalla gestione corrente, le rimanenze, i titoli di durata inferiore a dodici mesi.

Nei conti d'ordine (annotazioni di memoria) vanno annotati i valori relativi a quelle attività che a fine esercizio non hanno generato effetti economicamente e finanziariamente sul patrimonio dell'ente.

Sono le opere da realizzare (impegni che non hanno dato luogo alla liquidazione della spesa); i beni conferiti in aziende speciali o a personalità giuridiche terze in comodato d'uso; i beni di terzi utilizzati senza oneri.

Passivo (c/patrimonio)

La differenza tra attività e passività definisce il patrimonio netto quale valore monetario dei mezzi netti e di terzi utilizzati nelle attività patrimoniali quali:

- a. Fondo di dotazione, riserve di utili, riserve di capitale e da permessi da costruire, risultato economico dell'esercizio.
- b. Fondi per rischi ed oneri quali quelli per trattamento di quiescenza, per imposte per svalutazione crediti, altri.
- c. Debiti quali quelli relativi a debiti di finanziamento (prestiti obbligazionari verso altre p.a., verso banche e tesoriere, verso altri finanziatori), debiti verso fornitori, acconti, debiti per trasferimenti e contributi (altre p.a., imprese controllate, imprese partecipate, altri soggetti), altri debiti (tributari, verso istituti di previdenza e sicurezza sociale, per attività svolta per conto terzi, altri).

Nei conti d'ordine rientrano: impegni finanziari per costi anno futuro; investimenti da effettuare e relativi contributi in conto capitale, canoni di leasing operativo a scadere, beni di terzi in uso, beni in uso a terzi, garanzie prestate a p.a., a imprese controllate, a imprese partecipate, ad altre imprese.

Il loro significato è pari a quello dell'attivo.

Il prospetto di conciliazione

Ulteriore allegato è il prospetto di conciliazione che evidenzia i collegamenti tra i risultati finanziari e quelli economico patrimoniali inseriti nella contabilità generale e precisamente: gli accertamenti determinano la contestuale nascita di un credito cui segue un incasso, gli impegni determinano il sorgere di un debito cui segue un pagamento. Il tutto viene rettificato sia l'accertamento che l'impegno per ricondurre la dimensione finanziaria ai flussi attraverso ratei e risconti.

Completano il rendiconto:

- Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (fondo cassa al 1 gennaio + riscossioni – pagamenti rivenienti dalla gestione dei residui e dalla gestione competenza – pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre + residui attivi – residui passivi = avanzo o disavanzo di amministrazione).

Il risultato è così suddiviso: fondi vincolati (per svalutazione crediti, accantonamenti per passività potenziali, altre eventuali poste previste da disposizioni di legge, ammortamenti) e fondi non vincolati.

- Prospetto di ripartizione della spesa per missioni, programmi Cofog e Siope riferite al personale.
- Elenco delle previsioni e dei risultati di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti (almeno al II livello).

LA GESTIONE ECONOMICA, RESPONSABILITÀ DEI DIRIGENTI

In questo lavoro si gettano le basi organizzative del controllo della gestione economica, con tecniche aziendalistiche, mentre le ipotesi di attuazione di tali tecniche nelle Aziende Pubbliche, nell'ottica del T.U. 267/00.

Il T.U. 267/00 non richiede esplicitamente l'attuazione del controllo di gestione sulla gestione finanziaria, né sulla gestione monetaria, intese in senso aziendalistico. D'altro canto non sarebbe potuto essere diversamente, visto che è sempre operante la contabilità finanziaria, con tutte le sue regole di gestione e controllo, anche per tesoreria, con la novità della gestione dei p.e.g. che, come abbiamo già avuto modo di dire, è controllo sulla gestione finanziaria per centro di responsabilità.

Emergono in ogni caso indirizzi nuovi per i responsabili degli enti, come ad esempio la gestione dell'ente per competenza economica temporale, la rilevazione economica degli ammortamenti, la dimostrazione dell'integrità patrimoniale, l'inventariazione con valorizzazione dei beni nel patrimonio dell'ente, la redazione del conto del patrimonio, del conto economico, etc.

La tecnica del Controllo di gestione utilizzata dalle aziende per verificare il conseguimento degli obiettivi e il mantenimento degli equilibri tra gestione economica, finanziaria e monetaria, sono da attuarsi negli enti pubblici, sia pure con tecniche adattate per la verifica dell'efficienza ed efficacia del loro operare.

L'equilibrio finanziario e monetario lo si rileva dal conto del bilancio (finanziario), mentre più importanti rapporti ed indici si potranno ottenere dall'analisi del conto del patrimonio e del conto economico.

La valutazione dell'attività amministrativa si fonda su tre parametri: efficacia, efficienza ed economicità.

Ciò consente di migliorare la metodologia della gestione degli enti locali, evolvendo l'attività stessa per atti ad un sistema basato su fatti di gestione. Pur fondamentale, la predisposizione degli atti amministrativi utili per attivare la gestione, obbliga, con la gestione contabile connessa ai fatti, alla valutazione dei risultati economico-patrimoniali, alla introduzione della contabilità generale ed analitica e del controllo di gestione con attribuzione dei budget e dei p.e.g. ai dirigenti responsabili dei servizi.

Aziendalizzare la gestione degli enti locali significa:

1. Attribuire maggiore autonomia nella gestione con la ricerca di nuove e maggiori entrate, contraendo la spesa senza perdere in efficacia e recuperando in efficienza;
2. Verificare i risultati, non solo in relazione al pareggio finanziario ma anche sotto l'aspetto economico;
3. Controllare la misura in cui varia il patrimonio dell'ente da un esercizio all'altro, salvaguardandone l'integrità.
4. Giungere alla certificazione del rendiconto.

Le responsabilità

Per la mancata attuazione del controllo di gestione e per il mancato raggiungimento degli obiettivi, per i dirigenti emerge, dalla lettura del D. Lgs. 29/93, (in particolare dall'art. 3 comma 2, art. 20 comma 9 e 10), grande impegno in organizzazione dei nuovi sistemi e delle nuove funzioni, e l'introduzione e l'addestramento alle nuove tecniche, sia sotto l'aspetto operativo sia per formazione di mentalità aziendalistica di gestione delle risorse umane, economiche e finanziarie, tenuto conto che bisogna utilizzare al massimo quelle umane esistenti ed evitare lievitazione del costo del personale.

Separare il potere politico, cui spetta la definizione degli obiettivi strategici, dall'organo che ha la responsabilità operativa, lasciando a questo piena autonomia per la loro realizzazione.

Solo l'attuazione delle nuove metodologie di gestione degli enti locali, con appropriate tecniche contabili, con la realizzazione della contabilità generale in partita doppia e la contabilità economica analitica, l'attuazione del controllo di gestione con tecniche di budget e reporting, unitamente all'autonomia

impositiva e la gestione oculata delle risorse, condurranno nel tempo, oltre alla trasparenza della gestione, a parità d'interventi statali e regionali al recupero di efficacia ed efficienza.

Si giungerà dopo aver ben assimilato le nuove tecniche aziendalistiche e i nuovi sistemi di controllo che opportunamente integrati con una contabilità degli impegni potranno assolvere il controllo di legittimità sugli atti, mantenendo la gestione dei residui ed eliminando il puzzle del prospetto di conciliazione. I residui, nella visione della contabilità degli impegni nell'ambito della contabilità generale, potranno essere o crediti e debiti o risorse non utilizzate nell'esercizio per competenza economica ma vincolate per l'utilizzo economico in esercizio successivo.

L'ente locale sensibile all'esperienza di assicurare condizioni di correttezza, trasparenza ed economicità nella conduzione dei propri compiti e funzioni nel rispetto di quanto previsto dagli artt. 147, 147 bis, 147 ter, 147 quater, 147 quinquies e 148 del T.U. 267/00, deve svolgere un'attività di analisi degli strumenti organizzativi, di gestione e di controllo esistenti, volto a verificare la corrispondenza dei principi comportamentali alle finalità previste dai succitati articoli di legge e, se necessario, ad adeguarli al fine di renderli conformi alle citate finalità.

Tale iniziativa nella certezza che l'adozione di un modello coerente con il dettato normativo possa costituire, oltre che un valido strumento di sensibilizzazione di tutti coloro che operano per conto dell'ente, affinché tengano comportamenti conformi alle norme interne ed esterne nell'espletamento dei propri compiti, anche un'imprescindibile mezzo di comunicazione con i terzi onde adeguare i propri canoni di comportamento a tutte le regole fissate dalle norme che garantiscono efficienza, economicità, trasparenza ed imparzialità dell'azione amministrativa.

Il modello dei controlli interni è preordinato a configurare un sistema articolato ed organico di procedure ed attività di controllo con l'individuazione delle aree e dei processi "aziendali" coinvolti.

La legge 213\2012 prevede espressamente che il modello di organizzazione, gestione e controllo dell'ente individui strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza amministrativa con la:

- a) verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa quale ottimizzazione del rapporto fra obiettivi e azioni realizzate nonché fra risorse utilizzate e risultati;
 - b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico attraverso la congruità tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;
 - c) garantire il controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione residui e della gestione di cassa anche ai fini del rispetto del patto di stabilità interno;
 - d) verifica dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali anche in riferimento alla relazione previsionale e programmatica, della redazione del bilancio consolidato dall'efficacia efficienza ed economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;
 - e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati sia direttamente che attraverso organismi gestionali esterni con metodologie atte a misurare la soddisfazione degli utenti esterni ed interni dell'ente.
- Il tutto secondo il principio della distinzione fra funzioni di indirizzo e compiti di gestione.

Per l'organizzazione del "sistema" sono interessati, il segretario generale, il direttore generale, i responsabili dei servizi e le unità di controllo.

Nell'ambito di tale attività l'ente, in primo luogo, analizza la propria struttura organizzativa rappresentata nell'organigramma dell'ente, che individua le direzioni e le unità operative complesse, evidenziandone ruoli e linee gerarchiche.

Successivamente l'ente deve procedere all'analisi dei propri compiti e delle proprie funzioni sulla base delle informazioni e dei dati dei referenti responsabili che in ragione del ruolo ricoperto risultano provvisti della più ampia e profonda conoscenza dell'operatività del settore di relativa competenza.

I processi strumentali sono individuabili con i servizi dell'ente con la definizione di "Protocolli specifici" per singolo servizio/UOC che contengono i "controlli chiave" più idonei a governare i profili del servizio declinando un'insieme di regole originato da una dettagliata analisi di ogni singola attività del servizio e del relativo sistema di controllo.

Detti Protocolli identificano, inoltre, i flussi informativi diretti agli organismi di vigilanza e di controllo, individuando un soggetto responsabile dell'invio dei suddetti flussi informativi, nonché del periodico aggiornamento e di una adeguata diffusione del protocollo stesso.

Ciascun protocollo contribuisce all'insieme di regole di condotta "aziendale", costituendo norma interna e forma parte essenziale del "Modello".

Alla base di detto sistema di controllo interno devono essere presenti i seguenti principi ripresi e declinati anche nei "Protocolli":

- 1) ogni provvedimento, operazione, transazione e azione deve essere veritiera, verificabile, coerente e documentata;
- 2) nessuno deve poter gestire un intero processo in autonomia (cosiddetta segregazione dei compiti);
- 3) il sistema del controllo interno deve poter documentare l'effettuazione dei controlli anche di supervisione.

La responsabilità del corretto funzionamento del sistema dei controlli interni è rimessa a ciascun responsabile di direzione per tutti i processi di cui è responsabile.

La tipologia della struttura dei controlli interni deve contenere:

- a) controlli di linea, svolti dai singoli responsabili dei "servizi" sui processi di cui hanno la responsabilità gestionale, finalizzati ad assicurare il corretto svolgimento dell'attività;
- b) attività di monitoraggio svolta dai responsabili dei "servizi" e utile a verificare il corretto svolgimento dell'attività.

Le regole di comportamento di carattere generale che devono essere osservate sono applicate a tutti quelli che intervengono nelle procedure che, a qualunque titolo, e per conto o nell'interesse dell'ente intrattengono rapporti con terzi.

In linea generale è fatto divieto di influenzare le decisioni in maniera impropria e/o illecita. In particolare è fatto divieto di:

- omettere informazioni dovute al fine di orientare le decisioni in maniera distorta;
- tenere una condotta ingannevole che possa indurre in errori di valutazione amministrativa-tecnico-economica;
- richiedere e/o accettare direttamente o tramite terzi, somme di denaro o altre utilità in cambio di favori o altri vantaggi;
- tenere un comportamento corretto, trasparente e collaborativo nel rispetto delle norme di legge e delle procedure interne in tutte le attività dell'ente.

FATTORI PRODUTTIVI NELLA P.A.

L'ente deve perseguire equilibri interni di gestione, tenendo conto della domanda socio-economica-culturale, dei fabbisogni di risorse conseguenti, delle opportune allocazioni di risorse disponibili e dell'esigenza di armonizzare lo stato di benessere della propria comunità. Questi equilibri portano ad effettuare delle scelte strategiche tipiche dell'economia aziendale e spostano l'attenzione dei manager pubblici su quei fattori quali l'efficienza, l'efficacia, la produttività, la rapidità e la qualità dei servizi, che sono decisivi per le competitività di una organizzazione.

Per tanto le operazioni di combinazione dei fattori produttivi, per perseguire determinati risultati, devono essere rette da scelte razionali e rispondere a criteri di:

- **efficienza** intesa come conseguenza del migliore utilizzo delle risorse a parità di risultati produttivi: è misurata dal rapporto tra risorse impiegate e prestazioni ottenute;
- **efficacia** che misura la capacità di realizzare i programmi e gli obiettivi prefissati. Si divide in efficacia gestionale, data dal rapporto in obiettivi raggiunti e servizi prodotti, ed efficacia sociale data dal rapporto fra soddisfacimento del bisogno e obiettivi raggiunti;
- **economicità** che riviene dalla combinazione delle condizioni di efficienza e di efficacia.

E' la "trasformazione" della produttività nel lungo periodo, cioè la capacità dell'ente di perdurare nel tempo e di raggiungere le finalità prefissate;

- **trasparenza** intesa come il corretto svolgimento dell'attività dell'ente, volta ad assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione;
- **pubblicità** di tutte le attività in modo da garantire la trasparenza degli atti e il coinvolgimento dei cittadini;
- **partecipazione** intesa come possibilità/opportunità del cittadino di aver un ruolo produttivo sulla vita della P.A.

A questo punto l'organizzazione amministrativa deve essere valutata rispetto agli obiettivi dichiarati ed alle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili.

La valutazione è un modo sistematico di imparare dall'esperienza e di utilizzare quanto appreso per migliorare le attività correnti e promuovere lo sviluppo della programmazione attraverso un'accurata selezione di alternative per l'azione futura. In definitiva è uno strumento orientato dall'assunzione di decisioni.

L'oggetto delle attività di un'ente pubblico, però, è molto spesso scarsamente suscettibile di misurazioni meramente economiche e risulta problematica la rilevazione del grado di soddisfazione della collettività. Infatti, non è possibile usufruire del valore monetario del "prodotto", poiché questo è offerto ed utilizzato al di fuori del mercato e quindi senza riferimento ad un sistema di prezzi ne consegue l'impossibilità, da un lato di effettuare valutazioni aggregate dei vari beni e servizi se non facendo riferimento convenzionale all'entità dei costi di produzione e, dall'altro lato, di contare sui prezzi come segnalatori di qualità e di apprezzamento dell'utenza.

Le difficoltà, inoltre diventano sempre più ampie qualora si faccia riferimento alla generale attività amministrativa.

È necessario, pertanto, predisporre di indicatori di efficacia e di efficienza e di strumenti di misurazione delle performances, che permettono anche un confronto con altri enti in modo da generare stimoli ed incentivi ed una sana competizione.

Quindi l'esperienza di attivare strumenti per l'analisi e la valutazione della razionalità economica delle scelte riguardanti sia l'allocazione delle risorse fra usi alternativi sia la realizzazione tecnica della produzione dei servizi, perché manca un meccanismo esplicito e diretto di verifica dei livelli qualitativi della domanda ed esistono condizioni di scarsa competizione.

Il nuovo ordinamento finanziario e contabile disciplina il tema dell'economicità introducendo, tra l'altro, il ruolo dell'informazione economica derivante dalla contabilità finanziaria con la contabilità economica.

I sistemi di misurazione e analisi dei risultati hanno come base di elaborazione dei risultati conseguiti negli esercizi precedenti adattati alla capacità futura e devono essere utilizzati come strumento di controllo interno e come strumento di comunicazione per rendere conto all'esterno dei risultati ottenuti e precisamente ai cittadini/elettori /utenti dei servizi forniti dagli enti locali.

Che cosa si misura? È necessario distinguere tra indicatori di azione o di attività (misura la realizzazione delle attività "preventivata" e progettata) e indicatori di effetti (misura il cambiamento dell'attività).

L'introduzione dei controlli interni legati all'abbandono del controllo preventivo di legittimità sugli atti sancisce l'affermazione di una attività di controllo sulle attività con la formulazione di un giudizio sull'operato della organizzazione il cui processo di valutazione è molto spesso sottovalutato.

La scelta dei termini di paragone, onde evitare facili e insidiosi commenti di natura metodologica che portano a banalizzare il "sistema dei controlli" e a conclusioni errate, impone di attendere alla compressione delle motivazioni di eventuali differenze fra i valori assunti dagli indicatori e i punti di riferimento e riscuotendo i "limiti naturali" del metodo di valutazione.

IL SISTEMA degli INDICATORI. Nella P.A. gli indicatori, a causa dell'assenza del profitto come obiettivo della gestione, divengono gli unici parametri capaci di determinare la convenienza della gestione e le condizioni di sopravvivenza dello stesso organismo. È necessario che il sistema degli indicatori sia standardizzato in modo di permettere confronti nel tempo e tra enti diversi.

Gli indicatori possono essere:

- FINANZIARI perché ricavati dai dati preventivi e consecutivi della contabilità finanziaria ed esprimono la struttura finanziaria di enti pubblici, riflettono l'andamento e la dinamica delle entrate e delle spese;
- di EQUILIBRIO economico in quanto riguardano la dinamica delle operazioni gestionali secondo la loro competenza economica;
- PATRIMONIALI perché evidenziano la struttura del patrimonio, formato da beni e da rapporti giuridici, attivi e passivi. Sono quozienti di composizione, espressi in termini percentuali;
- di EFFICIENZA in quanto derivano da un rapporto tra input ed output, e possono essere di *Attività* (fungono da base per la valutazione dell'efficienza e per apprezzare il grado di soddisfacimento della domanda e sono indicatori rappresentativi delle funzioni tipicamente svolte), *di utilizzo* delle risorse (riguardano le misurazioni relative all'impiego del personale, al grado di utilizzazione del lavoro), *di produttività* si distinguono in indici di produttività del lavoro - utenti / addetti e di servizi burocratici - rapporto fra il tempo produttivo e diverse configurazioni del tempo di lavoro), *di costo* poiché riguardano le procedure e si riferiscono ai costi totali determinati a livello di centro di costo oppure di singola attività;
- di EFFICACIA e precisamente di *qualità del servizio* (diretto a verificare l'esistenza di determinati requisiti prestabiliti), del *grado di soddisfacimento della domanda* (misura lo scarto esistente fra domanda ricevuta e domanda accolta), della *gestione finanziaria dell'ente* (valuta, sulla base dei dati di bilancio e consuntivo, i diversi aspetti della gestione e programmazione delle risorse finanziarie.

Gli indicatori sono:

SEMPLICI:

- 1- finanziari (indicatori di entrata e di uscita rappresentati nei documenti di bilancio e rendiconto)
- 2- di Input e di costo (esprimono il valore dei fattori operativi impegnati per realizzare le attività)
- 3- di Output (esprimono il livello quali-quantitativo delle attività)
- 4- di Obiettivo

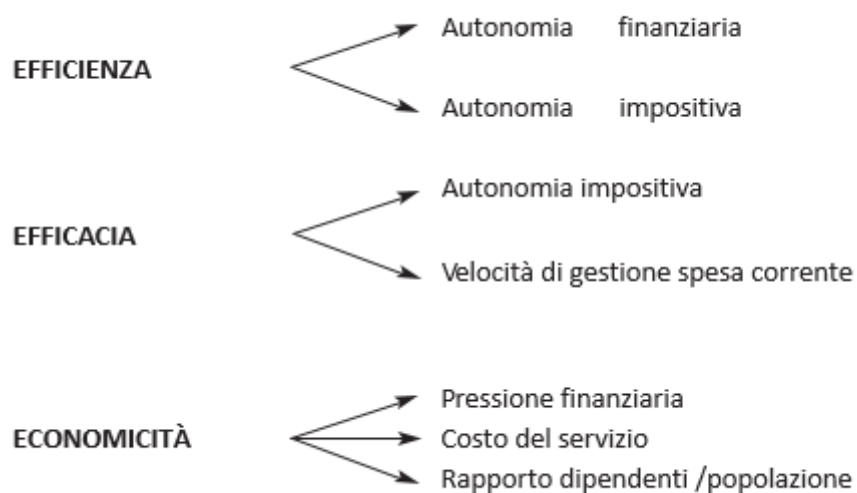
COMPLESSI:

Efficienza (esprimono il rapporto tra input e output valore monetario dei mezzi impiegati (i costi) e valore dei beni prodotti e dei servizi erogati. La sua misurazione evidenzia la necessità di porre in essere attività che a parità di risultato, minimizzano i costi (costi/risultati);

Efficacia si tende ad intervenire correggendo le azioni o i comportamenti che non sono in sintonia con gli obiettivi; la rilevazione delle qualità dei servizi prestati sono input fondamentali del controllo di gestione;

ECONOMICITÀ, l'azione amministrativa deve essere valutata non solo sotto l'aspetto finanziario ma anche sotto l'aspetto economico in maniera non difforme che nelle imprese private (analisi costi/benefici).

Gli indicatori di equilibrio economico, tipici delle attività di erogazione di servizi sono dati dal rapporto tra entrate tariffarie e costo di produzione del servizio.



Comunque è necessario affinché gli indicatori funzionino che abbiano i seguenti requisiti:

a) compatibilità e capacità di integrazione reciproca in modo da rendere possibile una valutazione di sintesi che tiene conto simultaneamente dei vari fenomeni inerenti la domanda ed offerta dei servizi, efficienza ed efficacia degli interventi, selezioni degli obiettivi e scelta degli strumenti alternativi.

b) comprensibilità, cioè riferirsi in maniera chiara e non equivoca al fenomeno che devono misurare;

c) rappresentatività, cioè rispecchiare il fenomeno in maniera accettabilmente fedele e in base ad aspetti centrali di esso.

d) significatività, cioè una corretta dimensione territoriale, che rapporta il fenomeno al contesto appropriato nel quale deve essere inserito per avere rilevanza. In definitiva, nella costruzione di un sistema di indicatori il filo conduttore è da ricercarsi nella successiva fase di monitoraggio o di controllo dell'attività svolta in modo da pervenire a giudizi di valutazione che consentono, poi, di intervenire miglioramento l'attività al fine di fornire un servizio di qualità che risulti innanzitutto efficace ed efficiente.

Importante per quanto attiene la valutazione del SISTEMA dei controlli interni è comprendere quali tecniche utilizzare.

Alcune si basano sulla quantificazione del rapporto fattori/risultati, altre mirano ad individuare i costi connessi all'uso degli input e al calcolo della produttività economica.

Purtroppo nella P.A. è difficile quantificare i servizi forniti agli utenti e si ricorre a variabili rappresentative della quantità di output immateriali.

In genere i modelli di analisi basati sui costi si fondano sul metodo degli STANDARD orientandosi all'individuazione delle cause che giustificano la presenza di determinati oneri.

Il processo di rilevazione viene effettuato per centri di costo che devono costituire unità funzionalmente organizzate per lo svolgimento di una certa attività.

In caso di budgetary control si utilizzano valori di prezzi e quantità prefissati all'atto dell'introduzione del sistema suscettibili di variazioni solo sul lungo periodo.

Altri metodi, basati sull'efficienza, sono:

a) DEA (Data envelopment Analysis), cioè l'applicazione di metodi matematico-econometrici che consente di effettuare una valutazione della produttività attraverso l'analisi congiunta di due o più fattori produttivi anche se espressi in differenti unità di misura, utilizzando un sistema di ponderazione che rende omogenei i diversi valori.

b) FDH (Free-disposal Hull) o metodo dell'unità dominante. Si basa esclusivamente sull'ipotesi di libera disponibilità di input e di output. Metodo notevolmente complesso.

c) Modello basato sui costi: analisi costi /benefici e l'ABC (Activity based costing). Una metodologia di contabilità analitica che tende a suddividere il processo aziendale nelle varie fasi che lo compongono, in modo da individuare gli oneri connessi allo svolgimento di ciascuna attività e successivamente allocare i costi comuni ai beni o servizi prodotti in base ad una qualche misura delle attività stesse.

In via esemplificativa si rappresenta il metodo con il sistema budgetario per programmi.

Lavori Pubblici

- Partecipazione gare “ambientali” – Iscrizione albo gestori ambientali (Comunicato Autorità Vigilanza del 27-07-2017) Consiglio di Stato sent.1825/2017 ha precisato che è l’ordinamento pubbliche commesse a specificare i requisiti soggetti per la partecipazione alle gare. La iscrizione ambientale pur non essendo prevista in alcuni regolamenti o disposizioni di legge è imposta da ragioni logiche.
- Aggiudicazione mancata ritenuta illegittima – Consiglio di Stato – adunanza plenaria n.2 del 12-05-2017 ha sentenziato che al concorrente spetta il risarcimento danno per LUCRO CESSANTE (mancato profitto) e per DANNO CURRICULARE. La prova deve essere dimostrata dall’impresa.
- D.L. 56/2017 dispone:
 - Limite del 30% al prezzo con l’economicamente più vantaggioso;
 - Prezzo più basso per importo lavori fino a 2 milioni con l’esclusione della procedura negoziata;
 - Non sono valutabili le opere aggiuntive contenute nelle offerte tecniche;
 - Criterio del prezzo più basso utilizzabile per importi fino a 40 mila euro e fino alla soglia comunitaria per servizi e forniture caratterizzate da elevata ripetitività;
 - Fra le procedure ordinarie non rientra la procedura negoziata;
 - L’affidamento diretto deve essere adeguatamente motivato (art.3, comma 1 legge 241/90): motivare la scelta dell’affidamento diretto e la scelta dell’operatore;
 - Stazione appaltante: amm.zioni che hanno bandito gare per almeno 5 anni.
- TAR Lazio sentenza 5979 del 19-05-2017 – Offerta Anomala: non più audizione del concorrente
- Arbitrato (art.205-206 cod. appalti): se viene meno l’accordo bonario è possibile ricorso entro 60 gg. (anche per gare nate 19-04-2016). Viene soppresso al collegio consuntivo tecnico. Il ricorso all’arbitrato (art.209) anche per controversie su diritti soggettivi in fase esecutiva, per contratti di lavoro, servizi, forniture, di concorsi di progettazione e di idee, oltre che per controversie circa il mancato apporto bonario.
- I comunicati ANAC non sono vincolanti ma “meri opinamenti interpretativi”.
- Art.95, comma 10 “Nell’offerta economica l’operatore deve indicare i propri costi della manodopera e gli oneri aziendali concernenti l’adempimento delle disposizioni in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro” con esclusione degli appalti con procedure semplificate di importo inferiore ai 40.000 euro (art.36 comma 2 lett. a)
- A fine 2017 l’albo dei commissari di gara di appalti e concessioni. Il presidente di commissione deve essere scelto tra gli esperti selezionati dall’Autorità.
- Il DEBAT pubblico (dibattito pubblico) per opere superiori ai 200 milioni di euro o quando richiesto da 50 mila cittadini o il progettista (schema di decreto).
- La programmazione delle opere pubbliche deve confluire nel DUP come previsto dall’art.21 D.leg. 50/2016. Quindi programma triennale e elenco annuale vanno inseriti nel DUP e possono essere aggiornati entro il 15 NOV.

- Attività di vigilanza collaborativa (art.213 comma 3 lett.h cod. contratti) per affidamenti di particolare interesse (grandi eventi o appalti o ad elevato rischio corruttivo). Importo sup. a 15 milioni di euro.
- Art.55 D.Leg. 117/2017 – dispone sulle modalità di coinvolgimento degli enti del terzo settore (sociale). La nuova disciplina obbliga l’ente locale ad operare nel rispetto delle regole della concorrenza.
- Appalto informatico dal 19-04-2018
- Programma lavori pubblici triennali e fornitura biennale sono efficaci anche se non pubblicato (vedi norma codice appalti)
- Sentenza TAR – Lazio – Sez III n.6929 dell’8-02-2016: appalti sotto soglia con procedura semplificata (art.36 cod. appalti) non si applicano i vincoli alla scelta del criterio del massimo ribasso.
- Consiglio di Stato – sez. IV pronuncia n.3640 del 24-07-2017: nei settori speciali non c’è obbligo di applicazione dei criteri automatici di anomalia delle offerte ma devono essere sempre predeterminati e applicati ulteriori e diversi criteri per il calcolo delle anomalie.
- Consiglio di Stato – V sez. dell’11-7-2017 n.3415: in una gara scatta il conflitto di interesse non solo per il pers.le dipendente della P.A., ma anche per tutti quei soggetti terzi che possono anche in via teorica influire sull’aggiudicazione.
- Collaudi: importo lavori fino ad 1 milione di euro e per forniture e servizi fino a 209 mila euro la stazione appaltante nominerà i collaudatori tra i propri dipendenti con qualificazione rapportata (uno o 3) o di altra P.A. Il compenso per gli interni deve essere contenuto nell’ambito dell’incentivo (art.113 cod. appalti), per gli esterni ai sensi dell’art.61, comma 9 D.L. 112/2008 convertito in legge 133/2008. In caso di accertata carenza con apposita gara ad evidenz. Pubblica.
- Poteri di controllo dell’ANAC sugli atti illegittimi delle stazioni appartenenti. Sono inseriti nel D.L. 50/2017 all’art.211 del cod. app. n.3
- Consiglio di Stato, sez.V – pronuncia n.3702 del 27-07-2017: La valutazione di anomalia dell’offerta per una gara di appalto deve essere globale e sintetica ed ha un grado di approfondimento che varia in funzione delle caratteristiche dell’offerta e della plausibilità delle giustificazioni rispetto alle singole voci. La motivazione negativa deve essere rigorosa.
- Art.106 codice appalti – “Modifiche di contratti durante il periodo di efficacia” I contratti di appalto nei settori ordinari possono essere modificati senza una nuova procedura di affidamento nei singoli casi:
 - a) se le modifiche sono state previste nei documenti di gara iniziali in clausole chiare, precise e inequivocabili che possono comprendere clausole di revisione dei prezzi;
 - b) per lavori, servizi e forniture, supplementari che si sono resi necessari e non erano inclusi nell’appalto iniziale, ove un cambiamento del contraente produca entrambi i seguenti effetti, fatto salvo quanto previsto dal comma 7 per gli appalti nei settori ordinari (il contratto può essere modificato se l’eventuale aumento di prezzo non eccede il 50% del valore del contratto iniziale. In

caso di più modifiche successive tale limitazione si applica al valore di ciascuna modifica e non sono intese ad aggirare la norma);

1. risultati impraticabile per motivi economici o tecnici quali il rispetto dei requisiti di intercambiabilità o interoperabilità tra apparecchiature, servizi o impianti esistenti forniti nell'ambito dell'appalto iniziale;

2. ove comporti per l'amm.zione aggiudicatrice notevoli disguidi o una consistente duplicazione dei costi;

c) ove siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni (salvo il comma 7):

- la necessità di modifica è determinata da circostanze imprevedute e imprevedibili per l'ente.

In tali casi le modifiche all'oggetto del contratto assumono la denominazione di VARIANTI in CORSO d'OPERA.

Tra le predette circostanze può rientrare anche la sopravvenienza di nuove disposizioni legislative

o regolamentari o provvedimenti di autorità con enti preposti alla tutela di interessi rilevanti;

- la modifica non altera la natura generale del contratto.

Comma 2 – Fermo restando la responsabilità dei progetti esterni, i contratti possono essere parimenti modificati, oltre a quanto previsto al comma 1, anche a causa di errori o di omissioni del progetto esecutivo che pregiudicano, in tutto o in parte, la realizzazione dell'opera o la sua utilizzazione, senza necessità di una nuova procedura se il valore della modifica è al di sotto di entrambi i seguenti valori:

a) le soglie fissate all'art.35 (soglie di rilevanza comunitaria e metodi di calcolo del valore stimato degli appalti);

b) il 10% del valore iniziale del contratto per quelli dei servizi e forniture ovvero del 15% per i contratti di lavori.

BILANCIO

- Legge 243/2012 introdotta dalla legge 164/2016 – Vincoli finanziari derivanti dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione o indebitamento laddove creano fondo vincolato pluricanale.
L'art.9 comma 1 bis della legge 243/2012 dispone: "Per gli esercizi fin.2017-2019 compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale è prevista l'introduzione del fondo vincolato pluriennale di entrata e di spesa. A decorrere dell'es. fin. 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il FPV di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali.
Quindi i lavori finanziati con avanzo devono essere ultimati nel 2019; in mancanza, dal 2020, la quota FPV applicata in entrata sarà utilizzabile per il pareggio in quanto non finanziata da entrate finali così peggiorando il risultato finali.
Se i lavori sono finanziati con indebitamento il FPV conseguente non deve essere superato né in entrata né in spesa, per cui l'opera graverebbe sul pareggio solo per la quota di impegno annualmente esigibile.
- È possibile utilizzare l'av. di amm.zione vincolato investimento per estinguere anticipatamente i mutui qualora non si dispone di una quota sufficiente di avanzo libero a condizione che sia stato accantonato il 100% del F.C.D.E. e che sia garantito un pari livello di investimenti aggiuntivi (quali?).
- Difficoltà operative comuni con pp.inf a 5000 abitanti che siano obbligati alla contabilità amministrativa nel Patto di Stabilità, al DUP.
- Per effetti brevi di durata inferiore a 30 giorni gli intermediari sono responsabili dei pagamenti dell'imposta di soggiorno (legge 96/2017)
- 30 novembre 2017 – Scadenza presentazione proposte procedurali del funzionamento per interventi di messa in sicurezza delle scuole (Puglia, Calabria, Basilicata, Campania, Sicilia) - contributo massimo 3,2 milioni di euro.
- I comuni che abbiano approvato il rendiconto 2016 entro il 30/04/2017 e che hanno rispettato nel 2016 il saldo tra entrate finali e spese finali (art.9 legge 243/2012) non sono gravati dai vincoli di spese di cui all'art.6 comma 7,8,9,13 del D.L. 78/2010 per l'anno 2017.
Dal 2018 tale allentamento è valido per i comuni che hanno approvato il bilancio preventivo dell'es. di riferimento entro il 31.12 dell'es. precedente.
- È possibile porre a carico degli organizzatori di manifestazioni le opere relative per sicurezza e vigilanza stradale oltre gli straordinari erogati.
- Consiglio di Stato-sentenza n 4104 del 29.08.2017: la delibera sui tributi approvate fuori termine non sono invalide ma si applicano l'anno successivi.
- Il FCDE: la quota in eccesso svincolata può finanziare la spesa corrente dell'ex. fin. successivo a quello del rendiconto in cui si è verificato l'eccesso (art. 187, comma 2 lett e T.U. 267/00). E' possibile calcolare il FCDE basato sulla media quinquennale del rapporto fra incasso e accertato, oltre all'incasso di competenza anche le riscossioni effettuate nell'esercizio successivo in c/residui del precedente esercizio (vedi es. dell'allegato 4/2 D.lg. 118/2011).
- L'art. 193, comma 2 lett. e) T.U.267/00 impone di adeguare l'accantonamento in caso di gravi squilibri nella gestione dei residui con il vincolo o lo svincolo della quota di avanzo.
- Necessario un piano di conti integrato quale raccordo tra la contabilità finanziaria e quella economica (art. 157 T.U. 267/00) con l'aggiornamento e l'attendibilità degli inventari onde far confluire nello stato patrimoniale valori "reali" che porta alla redazione del bilancio consolidato da approvare entro il 30.9 prossimo con riferimento al 2016.

- I.C.I – Sentenza 11694/2017 Corte di Cassazione ha respinto il ricordo del Comune di ... dichiarando che l'I.C.I deve essere applicata esclusivamente sulle aree edificatorie e non anche sul fabbricato in corso di realizzazione.
Quindi dal valore dell'area va tolto il valore del fabbricato da realizzare o in corso di realizzazione.
- Avanzo di amministrazione può essere destinato, in sede di assestamento a:
 - ripristino degli equilibri (comma 6 art. 153 T.U. 267/00);
 - spese correnti a carattere non permanente;
 - investimenti.
 L'avanzo libero non è utilizzabile se l'ente è in anticipazione di tesoreria.
- Art. 5 D.leg. 216/2010 e comma 458 art. 1 legge 232/2016: obbligo questionari SOSE sui fabbisogni standard. Mancata compilazione sospende i pagamenti del fondo di solidarietà comunale 2017. Responsabilità contabili e disciplinari.
- Bilancio consolidato entro il 30.9 con individuazioni e successiva elisione delle c.d. partite inter-company. La inclusione determina una alterazione dei risultati complessi (debiti e crediti reciproci ovvero costi e ricavi correlati).
- Revisori dei Conti – Compenso: Comuni con popolazione 500 abitanti e province fino a 400'000 ab. limite non inferiore all'80% del compenso stabilito per le predette fasce.
- 31.8.2017 – Termine ultimo scadenza possibilità delle procedure di definizione agevolata di liti pendenti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Controversie tributarie.
- Corte dei Conti – 3° Sez. centrale di appello. Condanna il sindaco più due dirigenti per danno erariale dovuto all'associazione di compenso dovuto all'assegnazione di compenso proporzionato al ruolo di un componente dello Staff in contrasto con il comma 2 art. 90 T.U. 267/00 oltre la congruenza tra la qualificazione professionale posseduta dal soggetto prescelto e la posizione funzionale attribuita. E' scattata la responsabilità dirigenziale in presenza di provvedimenti illegittimi incidenti sulla regolarità della spesa.
- Del 10.9.2017 la P.A. ha la possibilità di scegliere il servizio di notifica valutando l'offerta economicamente più vantaggiosa.

Società PARTECIPATE

- Art. 24 D.leg 175/2016 impone la revisione straordinaria delle partecipate detenute direttamente o indirettamente dalla P.A.
 - Linee guida Corte Conti – Sezione Autonomie – delibera 19.2017
 - Art.1 comma 612 legge 190/2014 (stabilità 2015)
 - Ricognizione con provvedimenti consigliare entro il 30.9.2017 delle partecipazioni societarie di cui ai titoli V e VI, capo 1 libro V cod. civ. comprensivo di soc. aventi ad oggetto attività consortili. Esclusi organismi partecipati aventi forma diversa da quella societaria.

Conseguentemente la verifica della corrispondenza e sussistenza dei requisiti indicati dalla legge (art.4 e 20 D.leg. 175/2016): è necessaria la stretta necessità della società rispetto alle finalità perseguite dall'ente; se ricorrono o meno le situazioni di criticità (limiti fatturato o scarso numero dipendenti, perdite reiterate nel quinquennio).

Ogni ente dovrà valutare se optare o meno per il mantenimento e deve motivare espressamente sulla scelta operata (vedi allegato delibera 19/2017 Corte dei Conti). Sono vietate: le società con attività estranee alle finalità istituzionali;

Le società prive di personale o con numero di amministratore superiore ai dipendenti, le società che nel triennio precedente hanno conseguito un fatturato medio non superiore a 1 milione di euro; perdite per 4 dei 5 esercizi precedenti.

PERSONALE

- D.leg. 75/2017 T.U. pubblico impiego – Numero 13 verifiche prima di procedere con le assunzioni:
 1. Piano triennale fabbisogno ed eventuale rimodulazione pianta organica;
 2. Ricognizione annuale eccedenze di pers.le e situazioni di soprannumero;
 3. Conseguimento saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali e spese finali nel 2016 e 2017;
 4. Invio entro il 31.3 – 30.4 certificazione attestante i risultati conseguiti ai fini del saldo (2017 e 2018);
 5. Mancato conseguimento saldo superiore al 3% delle entrate finali;
 6. Piano triennale di azioni positive per rimozione ostacoli che impediscono la pari opportunità;
 7. Adozione annuale entro il 31.1 del Piano della Performance (nel PEG);
 8. Contenimento spesa personale con riferimento al triennio 2011-2013;
 9. Rispetto tetto spesa pers.le 2008;
 10. Rispetto termini approvazione bilancio di previsione, rendiconto, bilancio consolidato;
 11. Comunicazione dovuta degli enti beneficiari di spazi finanziari;
 12. Certificazione crediti nei confronti delle PP.AA;
 13. Assenza di deficitarietà strutturale e di dissesto (art.243, 1 T.U. 267/00)

- Il D.leg 75/2017: la programmazione deve essere legata ai fabbisogni quali – quantitativi delle mansioni necessarie alle funzioni. La dotazione organica deve tener presente queste necessità e quindi resta subordinata al fabbisogno. La programmazione deve rilevare specificando e motivando la sufficienza o meno del pers.le esistente anche ai fini della mobilità.
- Corte dei Conti delibera n° 20 del 25.7.2017. il tetto delle risorse decentrate costituito nell'ammontare 2016 è superabile se si utilizzano risorse dei fondi strutturali e di investimento europei (art. 15 CCNL 1.4.1999).
- Art. 55 quater, comma 1 lett. A D.leg 165/2001 prevede licenziamento senza preavviso in caso di falsa attestazione della presenza in servizio, qualunque modalità fraudolente messa in atto.
- Art. 20 comma 8 D.leg 75/2017 rende possibile prorogare i contratti di lavoro a tempo determinato oltre i 36 mesi nei limiti delle risorse disponibili ai sensi dell'art. 9, comma 28 D.l. 78/2010 convertito in legge 122/2010 (50% della spesa 2009) e che il dipendente risulti in servizio successivamente al 15.8.2015. Il tutto per consentire la stabilizzazione.
- Art. 113 comma 2, ultimo periodo D.legs. 50/2016. Gli incentivi per forniture e servizi possono essere assegnati solo quando risulti obbligatorio incaricare il direttore dell'esecuzione diverso dal RVP. L'art.10 delle linee guide ANAC n° 3/2016 indica i casi:
 1. Prestazioni superiori a €500'000;
 2. Interventi particolarmente complessi in linea tecnica;
 3. Se trattasi di processi produttivi innovativi o dalla necessità di elevate prestazioni riguardanti la loro funzionalità;
 4. Per ragioni concernenti l'organizzazione interna alla stazione appaltante.
- Tribunale Pavia – giudice lavoro – sentenza numero 169 del 9.6.2017 ritiene che gli incarichi di dirigenti che a contratto devono possedere ai sensi dell'art. 19, comma 6 D.legs. 165/2001:
 - a) Esperienza maturata per almeno 5 anni in posizione dirigenziale;

- b) Specializzazione professionale, culturale, scientifica desumibile dalla formazione universitaria e post-universitaria, da pubblicazioni scientifiche e da concrete esperienze di lavoro maturate per almeno un quinquennio nelle PP.AA in posizioni funzionali previste per accesso alla dirigenza;
 - c) Provenienza da settori della ricerca universitaria e scientifica e dalla docenza universitaria.
- Tribunale di Milano – giudice del lavoro – sentenza n° 21909 del 30.8.2017 a riconosciuto la legittimità del licenziamento disposto dal comune nei confronti di un “furbetto” dell’ente sottolineando “l’applicazione necessaria” ma non automatica dell’art. 55 quater, comma 1, lett. a) D.lgs. 165/2001. I responsabili delle strutture hanno l’obbligo di attivare il procedimento disciplinare e nel caso di falsa attestazione della presenza accertata in flagranza, il responsabile deve attivare, entro 48h, la sospensione cautelare. In mancanza incorrerebbe nella responsabilità disciplinare senza escludere quella civile e penale.
 - I comuni con popolazione fino a 3000 ab. che hanno sostenuto nell’esercizio precedente una spesa di personale inferiore al 24% della media delle entrate correnti nei conti consuntivi dell’ultimo triennio possano effettuare assunzioni, negli anni 2017-2018, pari al 1005 del costo delle cessazioni degli anni precedenti (art.1, comma 228 legge 208/2015).