

**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI
PADOVA**

**FPC 2016 - CORSO DI FORMAZIONE PER
REVISORI CONTABILI**

**GESTIONE AMMINISTRATIVO-
CONTABILE E FISCALE DEGLI ENTI
LOCALI**

ASPETTI OPERATIVI

DOCENTE

Dr. RENZO PRAVISANO

PADOVA, 23 – 30 settembre, 7 ottobre 2016

PRIMA GIORNATA

ANALISI DELLA CONTABILITA' E BILANCIO DEGLI ENTI LOCALI

Sommario:

1. Caratteri generali
2. I principi contabili e la loro funzione nei bilanci degli enti pubblici locali
3. Esame comparato dei principi contabili generali per il sistema di bilancio degli enti locali.
4. La programmazione nel sistema del bilancio degli enti locali
5. Il bilancio finanziario
6. I Fondi e gli accantonamenti
7. Il rendiconto della gestione:
 - A. Il conto del bilancio
 - B. Il conto economico
 - C. Stato patrimoniale
 - D. La relazione al rendiconto.
8. Le certificazioni di bilancio (di previsione e rendiconto di gestione)
9. Il bilancio consolidato
10. Altra documentazione.

Gli enti pubblici locali (es. regioni, province, comuni, consorzi di comuni, città metropolitane, ecc.) debbono redigere un sistema contabile determinato dalla legge. A titolo esemplificativo si evidenziano di seguito le norme regolanti la contabilità e l'organizzazione degli enti pubblici locali:

NORMATIVA	DESCRIZIONE
Costituzione, art. 114 e segg.	I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.
L. n. 439 del 30.12.1989	Ratifica ed esecuzione della Convenzione europea relativa alla Carta europea dell'autonomia locale (firmata a Strasburgo il 15.10.1985).
DPR. n. 194 del 31.01.1996 (Modelli modificati con D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011 e n. 126 del 10.08.2014)	Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del D. Lgs. n. 77 del 25.02.1995, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti l
D.P.R. n. 326 del 03.08.1998	Regolamento recante norme per l'approvazione degli schemi di relazione previsionale e programmatica degli enti locali di cui all'art. 114, comma 2, del D. Lgs. n. 77 del 25.02.1995.
L. n. 267 del 18.08.2000	

(aggiornata)	Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.
D. Lgs. n. 170 del 12.04.2006	Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'art. 1, L. n. 131 del 05.06.2003.
Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (Ministero dell'Interno)	Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali (del 12.03.2008) con n. 3 Principi contabili.
L. n. 42 del 05.05.2009	Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione.
D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011	Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e loro organismi.
L. n. 56 del 07.04.2014	Disposizioni sulle Città metropolitane, sulle Province, sulle unioni e fusioni di Comuni.
D. Lgs. n. 126 del 10.08.2014	Disposizioni integrative e correttive del D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011, recante 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 L. n. 42 del 05.05.2009.

I bilanci degli enti pubblici locali sono oggetto di controllo anche da parte della Corte dei Conti. Le norme attuali prevedono a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili ed aggregabili, con lo scopo di:

- consentire il controllo dei conti pubblici,
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'art. 104 del Trattato istitutivo U.E.,
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali costituisce un cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica.

1. Caratteri generali.

Il bilancio degli enti pubblici territoriali è regolamentato nella parte seconda del TUOEL, di cui al D. Lgs. n. 267 del 18.08.2000, che è composto dai seguenti Titoli:

- Titolo primo: disposizioni generali,
- Titolo secondo: Programmazione e bilanci,
- Titolo terzo: Gestione del bilancio,
- Titolo quarto: Investimenti,
- Titolo quinto: Tesoreria,

- Titolo sesto: Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione,
- Titolo settimo: Revisione economico-finanziaria,
- Titolo ottavo, Enti locali deficitari o dissestati.

L'armonizzazione dei sistemi contabili con i nuovi schemi di bilancio è stata introdotta con i D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011 e n° 126 del 10.08.2014.

Gli enti pubblici locali per la redazione del sistema di bilancio debbono tenere presenti i seguenti due momenti:

- a) predisposizione ed approvazione delle procedure operative per la redazione dei bilanci,
- b) instaurazione dei controlli sulla documentazione contabile e sui bilanci.

Per quanto concerne le procedure di cui alla precedente lettera a), tali enti debbono osservare le seguenti tre funzioni:

- 1) programmazione della gestione,
- 2) redazione dei bilanci di previsione,
- 3) rendicontazione della gestione amministrativa.

I controlli da effettuare sui documenti e sui bilanci sono di due tipi:

- 1) controlli interni, che debbono venire eseguiti dai Funzionari addetti, dagli Organi deliberativi e dal Collegio dei revisori,
- 2) controlli esterni che vengono eseguiti dai destinatari dell'attività amministrativa dell'ente e dalla Sezione regionale della Corte dei Conti.

Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti di gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, con l'adozione di:

- a) **contabilità finanziaria**, con natura autorizzatoria e permette la rendicontazione della gestione finanziaria;
- b) **contabilità economico-patrimoniale** ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per la rendicontazione economico-patrimoniale che deve essere redatta con riferimento al principio della competenza economica. I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti non hanno l'obbligo alla tenuta di detta contabilità fino all'esercizio 2017.

Al fine di procedere ad un controllo dei bilanci è indispensabile risultare a conoscenza dei principi contabili, del piano (o sistema) contabile generale, e delle procedure applicative.

A garanzia della rilevazione unitaria dei fatti di gestione gli enti locali debbono redigere un **Piano integrato dei conti**, articolato in:

- **Piano finanziario,**
- **Piano economico e patrimoniale,**

con apposite codifiche (art. 157 TUOEL).

Sono previste delle semplificazioni per i Comuni con meno di 5.000 abitanti.

2. I principi contabili e la loro funzione nei bilanci degli enti pubblici locali.

In linea generale i principi contabili sono costituiti da disposizioni tecniche e di integrazione delle norme che regolamentano i bilanci degli enti pubblici locali. Essi si definiscono nelle seguenti due categorie:

- a) **principi contabili generali** (o postulati contabili) (art. 151 TROEL),
- b) **principi contabili applicati.**

I principi contabili costituiscono le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio. I principi contabili applicati, invece, hanno la funzione di:

- specificare i singoli istituti costituenti il bilancio definiti dall'ordinamento giuridico,
- identificare i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni contenute nei principi contabili generali.

Il **sistema di bilancio** degli enti pubblici locali è costituito da una serie di atti e documenti riferibili alle procedure di: programmazione, gestione, rendicontazione, revisione economico-finanziaria, controllo interno.

Va fatto presente che il **regolamento di contabilità** (art. 152 TUOEL), che ciascun ente pubblico locale deve risultare in possesso, evidenzia in forma coerente il rapporto fra le finalità dei documenti emessi con le finalità del sistema di bilancio. Esso deve essere coordinato e deve contenere tutte le disposizioni stabilite dalle norme di legge oltre alle regole di comportamento interne. Esso assicura la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni degli enti locali.

Il regolamento di contabilità deve prevedere anche le forme del controllo di gestione (art. 196 TUOEL), che si articola nelle seguenti tre fasi:

- predisposizione del **piano esecutivo di gestione,**
- rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti,
- valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Il referto del controllo di gestione va comunicato anche alla Corte dei Conti.

In particolare esso disciplina le modalità di ricevimento ed emissione delle fatture o documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione dei beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente. Essi debbono venire protocollati, entro 10 giorni, ed annotati in un **registro unico di protocollo**. E' esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto.

Il sistema di bilancio dell'ente locale le seguenti funzioni:

- a) funzione politico-amministrativa, per cui i documenti contabili costituiscono lo strumento essenziale delle prerogative di indirizzo e di controllo che l'organo deliberativo deve esercitare sul programma amministrativo (es. modalità per i pareri di regolarità contabile, segnalazioni obbligatorie, ecc.);
- b) funzione economico-finanziaria, che espleta anche una funzione autorizzativa del sistema di bilancio, che è connessa all'analisi preventiva della destinazione delle risorse con la successiva verifica del loro corretto impiego. Debbono essere fornite delle informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria con i relativi cambiamenti, non potendosi ritenere soddisfacente il raggiungimento del **pareggio finanziario complessivo** dell'ente (art. 162 , comma 6, TUOEL), anche se necessario per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente;
- c) funzione informativa per i cittadini (comunità), attuata mediante l'analisi del rendiconto con le informazioni sul grado di: attuazione dei programmi, situazione patrimoniale-finanziaria, andamento economico, con l'evidenziazione dei risultati socialmente utili da esporre nella relazione al rendiconto economico della gestione che assume un carattere essenziale sia in termini del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari sia in quello del benessere sociale effettivamente raggiunto.

Gli enti locali sono tenuto a rispettare durante la gestione e in sede di variazioni di bilancio il **pareggio finanziario** e gli **equilibri del bilancio** per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti., compresi gli equilibri di cassa e di competenza. In base al regolamento di contabilità l'organo consigliare, almeno una volta all'anno provvede a deliberare la permanenza degli equilibri generali di bilancio. In caso di accertamento negativo deve adottare i relativi provvedimenti (art. 193 TUOEL). La delibera va allegata al rendiconto di esercizio.

3. Esame comparato dei principi contabili generali per il sistema di bilancio degli enti locali.

L'art. 162, comma 1, TUOEL, evidenzia in forma esplicita i principi contabili generali, nella stesura contenuta nell'Allegato 1 al D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011. Essi sono i seguenti:

PRINCIPI GIURIDICI DI BILANCIO	DESCRIZIONE
ANNUALITÀ	I documenti del sistema di bilancio, di previsione e di rendicontazione, sono predisposti a cadenza annuale con riferimento a periodi di gestione coincidenti con l' anno solare . Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate con una programmazione di medio periodo di almeno tre anni .
UNITÀ (O UNIVERSALITÀ)	L'ente pubblico locale è un'entità giuridica unica ed unitaria con la conseguenza che deve risultare unico ed unitario sia il bilancio di previsione , sia il rendiconto e bilancio di esercizio . Va fatto presente che è il complesso delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle spese relative alla gestione. Le entrate in conto capitale debbono essere destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in modo da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate specifiche spese, salvo come eccezione in base alla normativa regolante le entrate vincolate. Il sistema di bilancio deve ricomprendere tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, con i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali , con il fine di rappresentare in forma veritiera e corretta tutta l'attività amministrativa, compresi i relativi andamenti, nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio che non transitano nel bilancio. Le eventuali contabilità separate , ammesse dalla normativa, debbono venire ricondotte al sistema di bilancio entro i termini dell'esercizio.
INTEGRITÀ	Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate debbono venire annotate al lordo delle spese sostenute per la riscossione e spese ad esse connesse. Allo stesso modo le spese devono risultare iscritte al lordo delle correlate entrate , senza alcuna compensazione di partite. Il principio deve essere applicato a tutti i valori del sistema di bilancio, compresi i valori economici ed a quelli patrimoniali che rilevano nel conto economico e nel conto del patrimonio.
VERIDICITÀ, ATTENDIBILITÀ, CORRETTEZZA E COMPRESIBILITÀ	È un insieme di principi di bilancio. Il <i>principio della veridicità</i> si basa sul principio internazionale del <i>true fair view</i> con cui i dati contabili di bilancio debbono rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio . Questo principio deve venire applicato ai documenti di rendicontazione e di gestione ed a quelli di previsione (con rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici (eventuali) generati dalle operazioni future). Vanno evitate sia le sottovalutazioni che le sopravalutazioni dei singoli valori contabili , i quali invece debbono essere esposti secondo una rigorosa analisi di controllo. Va fatto presente che una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede l'enunciazione nei documenti anche degli altri postulati (attendibilità, correttezza e comprensibilità), in quanto lo stesso ne costituisce un obiettivo. Va precisato che le previsioni e le valutazioni aventi contenuto economico-finanziario e patrimoniale debbono essere sostenute da: <ul style="list-style-type: none"> - accurate analisi di tipo storico e programmatico (o da altri parametri oggettivi) nonché - fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse con lo scopo di rendere attendibili i relativi documenti (<i>principio dell'attendibilità</i>). Esso è applicabile a tutti i documenti contabili (di programmazione e previsione e di rendicontazione e bilancio di esercizio), per cui è necessario un processo di valutazione, nonché a tutti i documenti descrittivi ed accompagnatori.. Va fatto presente che un'informazione contabile può definirsi attendibile solo se risulta scevra da errori e da ritorsioni rilevanti e se gli utilizzatori di detti documenti possono farne affidamento. Infatti l'oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, consente di effettuare razionali e significative comparazioni sia nel tempo che nello spazio fornendo la realtà della gestione con un elevato grado di approssimazione. Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, quelli di gestione e controllo, nonché quelli di

	<p>rendicontazione deve risultare presente negli stessi (<i>principio della correttezza</i>) Esso si estende ai principi contabili ed applicati cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio il quale deve risultare sempre improntato al buon andamento dei sistemi contabili degli enti pubblici. Tale principio deve essere applicato anche alle comunicazioni ed ai dati oggetto di monitoraggio.</p> <p>Il sistema di bilancio deve risultare comprensibile e presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (<i>principio della chiarezza o comprensibilità</i>). Per consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario. In altri termini l'articolazione del sistema di bilancio deve risultare tale da facilitare sia la comprensione sia la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione ivi contenute. Tale sistema deve essere corredato da un'informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelleggibilità dei documenti. E' pertanto necessaria una corretta classificazione dei documenti contabili al fine di garantire un completo monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.</p> <p>Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è rappresentata dalla comprensibilità dei relativi dati (<i>principio della comprensibilità</i>), che si persegue attraverso la capacità che gli stessi siano prontamente comprensibili, in modo da garantire la loro sinteticità di esposizione ed allo stesso tempo l'analiticità delle conoscenze. <i>Va fatto presente che i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità (compresi i principi ad essa collegati) non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile.</i></p>
SIGNIFICATIVITÀ E RILEVANZA	<p>Un'informazione è utile solo se risulta significativa (<i>principio della significatività</i>) ai fini informativi connessi al processo decisionale degli utilizzatori. Va fatto presente che un'informazione è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, o di confermare o correggere le valutazioni da loro fatte in precedenza. Va fatto presente che il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica sempre la predisposizione di stime e previsioni, per cui la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce esclusivamente alla loro esattezza aritmetica, ma implica anche la ragionevolezza con la valutazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella redazione del: bilancio di previsione rendiconto, bilancio di esercizio. Errori, semplificazioni ed arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili, ma non devono risultare di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul significato dei dati. La valutazione deve essere fatta in fini degli equilibri finanziari ed economici del sistema di bilancio.</p> <p>Un'informazione è rilevante (<i>principio della rilevanza</i>) quando la sua omissione od errata presentazione può influenzare le decisioni degli organi preposti in merito al sistema del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa dei valori oggetto di analisi, valutati comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, nonché dall'errore valutato in considerazione alle circostanze di omissione o di errata rappresentazione.</p>
FLESSIBILITÀ	<p>Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non devono venire interpretati come immodificabili (in quanto di avrebbe una rigidità nella gestione che può dimostrarsi controproducente). Questo principio ha la finalità di trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie della gestione. Le norme disciplinano l'utilizzo di strumenti ordinari (es. Fondo di riserva), al fine di garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative ad eventi imprevedibili e straordinari. Peraltro un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità (es. variazioni di bilancio) deve essere considerato come fatto negativo, in quanto influisce sull'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.</p> <p>La flessibilità dei bilanci ha una funzione diversa nei processi gestionali, in quanto permette l'adozione di variazioni compensative tra le missioni ed i programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie a ogni programma.</p> <p>Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale al fine di finanziare spese correnti.</p> <p>Questo principio è applicabile non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione (con funzione autorizzatoria), ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno. Nella relazione illustrativa delle</p>

		risultanze di esercizio va fornita un' adeguata informazione su: numero, entità e ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio, nonché in merito all'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.
CONGRUITÀ		Esso consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Esso si collega con quello della coerenza rafforzandone i contenuti di carattere: finanziario, economico e patrimoniale, in considerazione anche del rispetto degli equilibri di bilancio. La congruità delle entrate e delle spese va valutata in relazione a: obiettivi programmati, andamenti storici, riflesso nel periodo degli impegni pluriennali, i quali sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio con le fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.
PRUDENZA		Esso deve essere applicato sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione , sia nel rendiconto e bilancio di esercizio . In particolare, nel bilancio di previsione (documenti economici e finanziari) vanno iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente risultano disponibili nel periodo amministrativo in esame, mentre le componenti negative vanno contabilizzate e rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate. Esso rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nel sistema di bilancio. Vanno pertanto evitati eccessi in quanto pregiudizievoli al principio della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione (con la conseguente inattendibilità del bilancio). Esso peraltro non deve condurre all'arbitraria ed immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, ma esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio veritiero e corretto . Vanno ponderati i rischi e le incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione.
COERENZA		Va garantito un nesso logico e conseguente fra le procedure di: programmazione, previsione, atti di gestione, rendicontazione generale . In base a questo principio le funzioni ed i documenti emessi (contabili e non) ad esse collegati risultino strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. In base al nesso logico debbono risultare collegati tutti gli atti contabili (preventivi, gestionali e consuntivi) di carattere finanziario, economico e patrimoniale, nonché quelli descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o lungo termine. Il principio si suddivide in due grandi parti: coerenza interna e coerenza esterna. La coerenza interna deve esternarsi: <ul style="list-style-type: none"> - in sede preventiva, con la dimostrazione che gli strumenti di programmazione pluriennale ed annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente; - in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non risultino in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale ed annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici; - in sede di rendicontazione, che venga sufficientemente dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi. La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio di esercizio. Le strutture dei conti devono risultare tra loro comparabili, omogenee e corrette negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati. La coerenza esterna rileva la connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico, con riferimento anche ai principi di coordinamento della finanza pubblica.
CONTINUITÀ COSTANZA	E	In linea generale la valutazione dei valori contabili di bilancio deve venire eseguita con riferimento alla prospettiva della continuazione delle attività istituzionali (<i>principio della continuità</i>). Esso di basa sulla considerazione che ogni sistema aziendale, pubblico o privato, deve rispondere alla preliminare caratteristica di risultare idoneo a perdurare nel tempo. Da ciò deriva che le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono risultare fondate su criteri tecnici e di stima idonei a produrre validità nel tempo , in assenza di evidenti cambiamenti nelle condizioni gestionali. Esso espleta anche al fine di garantire che gli equilibri economico-finanziari vengano salvaguardati e perdurino nel tempo. I dati contabili rilevati e rappresentati debbono venire riportati con correttezza in tutte le situazioni contabili di chiusura ed apertura dei conti ed in tutti i documenti contabili.

	<p>La costanza nell'applicazione dei principi contabili di valutazione (<i>principio della costanza</i>) rappresenta uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio di esercizio.</p> <p>Entrambi i principi costituiscono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione, della rendicontazione, nonché delle sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. Va precisato che l'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un'eccezione nel tempo che deve essere in ogni caso descritta e documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio. I principi in esame rispondono alla logica unitaria di rappresentazione del sistema di bilancio, attraverso: i singoli valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di: <u>programmazione, gestione e risultanze finali di esercizio</u>.</p>
<p>COMPARABILITÀ E VERIFICABILITÀ</p>	<p>Le informazioni del sistema di bilancio, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali, debbono risultare redatte al fine di poterle comparare nel tempo per poterle identificare gli andamenti tendenziali. I relativi dati debbono poi essere comparabili con quelli di enti pubblici diversi appartenenti allo stesso settore, al fine di poter valutare: le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Va garantita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, con le relative modificazioni (<i>principio della comparabilità</i>).</p> <p>Il costante e continuo rispetto dei principi contabili costituisce una condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio per tutti coloro che sono interessati alla loro conoscenza. Va precisato che sotto l'aspetto qualitativo della comparabilità tutti i soggetti interessati debbono risultare informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che costituiscono il sistema di bilancio, compresi gli eventuali cambiamenti.</p> <p>Va fatto presente che non risulta appropriato che un ente pubblico locale continui a contabilizzare nello stesso modo nel tempo un'operazione o un evento, qualora il criterio adottato non risulta conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.</p> <p>La corretta applicazione del principio della comparabilità dei bilanci nei periodi diversi è attuata solo in presenza di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - forma di presentazione risulta costante (es. il modo di esposizione delle voci è uguale o comparabile); - criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti, con l'intesa che l'eventuale cambiamento di tali criteri deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura (l'eventuale effetto di cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato); - evidenziazione chiara dei mutamenti strutturali nell'organizzazione e degli eventi di natura straordinaria. <p>L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, nonché tutte le altre fornite dal sistema di bilancio debbono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo posto in essere. A tal fine deve essere conservata la necessaria documentazione probatoria (<i>principio della verificabilità</i>). Va fatto presente che la verificabilità delle informazioni non si limita solo alla gestione ed alla rendicontazione, ma deve essere estesa anche al processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione con i relativi obiettivi.</p>
<p>NEUTRALITÀ IMPARZIALITÀ</p>	<p>E</p> <p>Per la redazione dei documenti contabili debbono venire applicati i principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari (senza cioè servire o favorire, anche in forma indiretta, gli interessi o le esigenze di particolari soggetti o gruppi). Il <i>principio della neutralità e imparzialità</i> deve risultare presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio (sia di programmazione e previsione, sia di gestione e rendicontazione), con specifico riferimento agli elementi soggettivi di stima (i quali debbono essere posti con riferimento ai principi dell'imparzialità, ragionevolezza, verificabilità). Va precisato che: il discernimento, l'oculazione ed il giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui i documenti contabili debbono informarsi e richiedono agli addetti ai lavori i seguenti due requisiti essenziali: la competenza e la correttezza tecnica.</p> <p>Il <i>principio dell'imparzialità contabile</i> deve essere inteso come l'applicazione competente</p>

		e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio . Esso richiede l'impiego del discernimento, dell'oculatezza, del giudizio per l'esame degli elementi soggettivi.
PUBBLICITÀ		Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa molto importante nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili (di previsione e di rendicontazione). E' pertanto compito degli enti pubblici locali rendere effettiva tale funzione (<i>principio della pubblicità</i>) con la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio di esercizio, con i relativi allegati, mediante integrazione anche delle pubblicazioni obbligatorie. Il rispetto di questo principio presuppone l'esercizio di un ruolo attivo dell'ente pubblico locale all'interno della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione a: <ul style="list-style-type: none"> - scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali, - risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione, al fine della fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.
EQUILIBRIO BILANCIO	DI	<i>Le norme di contabilità pubblica hanno come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio, inteso come pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Va fatto presente che il principio di pareggio finanziario non è sufficiente per il soddisfacimento del (<i>principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio</i>). La sua corretta applicazione comporta l'esistenza degli equilibri finanziari, economici e patrimoniali, sia in sede di previsione sia durante la gestione nelle operazioni di esercizio e nei suoi risultati complessivi, che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione. Gli equilibri stabiliti in bilancio debbono essere poi rispettati nella fase di previsione ed in quella di rendicontazione (per il controllo interno). Esso riguarda tutti i flussi finanziari generati dalla produzione diretta ed indiretta (cioè generata dalle altre forme di gestione di servizi). Esso risulta pertanto più ampio del principio del pareggio finanziario di competenza del bilancio di previsione autorizzatorio. Va precisato che la realizzazione dell'equilibrio economico, sia nei documenti contabili di programmazione e previsione (budget e preventivo economico) sia nei documenti contabili di rendicontazione (conto economico di fine esercizio) costituisce una garanzia di perseguimento delle finalità istituzionali ed innovative in un mercato dinamico.</i> L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta l'esistenza di una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale. Esso deve pertanto venire inteso come una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale da realizzare da parte dell'ente pubblico locale nel suo continuo operare.
COMPETENZA FINANZIARIA		Costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni) . Esso è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio con la contabilità finanziaria, con l'attuazione del contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione finanziario. Le previsioni finanziarie costituiscono un limite agli impegni ed ai pagamenti, con la sola eccezione delle partite di giro/servizi per conto terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria si estende alle entrate, di competenza e di cassa, relative all'accensione di prestiti. Gli stanziamenti del bilancio di previsione vengono annualmente aggiornati in sede di approvazione. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive , che danno luogo ad entrate e spese , debbono venire registrate nelle scritture contabili dell'ente, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui risultano imputati. L' accertamento costituisce la fase dell'entrata con cui si perfeziona il diritto di un credito relativo ad una riscossione da realizzare e viene imputato contabilmente nell'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza. Esso presuppone l'esistenza di un'idonea documentazione emessa dal soggetto cui è affidata la relativa gestione dell'entrata, contenente: <ul style="list-style-type: none"> - la ragione del credito che dà luogo ad un'obbligazione attiva, - il titolo giuridico che comporta il credito, - l'individuazione precisa del soggetto debitore, - l'ammontare complessivo del credito, - la relativa scadenza.

Va fatto presente che non possono venire imputate in un esercizio finanziario le entrate per cui non sia venuto a scadere nel medesimo esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa la possibilità di rilevare l'accertamento attuale di entrate future, in quanto darebbe luogo ad un'anticipazione di impegni (ed ai relativi oneri) nell'attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.

L'**impegno** costituisce la fase della spesa con la quale essa viene registrata nelle scritture contabili a seguito di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare con imputazione contabile nell'esercizio finanziario in cui la stessa viene a scadenza. Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- la ragione o motivazione del debito,
- la determinazione complessiva della somma da pagare,
- l'individuazione del soggetto creditore,
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio,
- la relativa scadenza.

Non possono essere riferite ad un dato esercizio finanziario le spese per cui non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

Per le **attività di investimento con impegni di spesa scadenti in più esercizi finanziari**, al momento dell'attivazione del primo impegno, deve essere dato atto che è stata predisposta la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento (anche se la forma di copertura è già stata indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche (art. 128 D. Lgs. n° 163 del 12.04.2006)). In linea generale la copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita dalle risorse accertate:

- esigibili nell'esercizio in corso di gestione,
- la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente,
- con utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Le spese di investimento, con obbligo di copertura, riguardano anche le spese per acquisizione di partecipazioni azionarie, conferimenti di capitale (anche se classificati nel Titolo III° della spesa). Può costituire copertura agli investimenti imputati all'esercizio in corso il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria (risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione). Per gli investimenti imputati agli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione può costituire copertura:

- a) il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore al minor valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e quella in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, purché positivi, determinati al netto di: utilizzo dell'avanzo di amministrazione, fondo di cassa, entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni o pagamenti. Negli esercizi non considerati nel bilancio di previsione, entro il limite di cinque esercizi decorrenti dall'esercizio in corso, costituisce copertura agli investimenti imputati negli esercizi successivi il 60% della media degli incassi in c/to competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e dalle monetizzazioni di standard urbanistici (se previsti dalla legislazione regionale);
- b) per le Autonomie speciali, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore alla media dei saldi di 'parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati purché sempre positivi. Negli esercizi non considerati nel bilancio di previsione, entro il limite di dieci esercizi decorrenti dall'esercizio in corso, la copertura può essere costituita per un importo non superiore al minore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati determinati al netto di: utilizzo dell'avanzo di amministrazione, fondo di cassa, entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni o pagamenti, e la media dei saldi di parte corrente;
- c) 50% delle previsioni riguardanti l'incremento di gettito derivante dall'applicazione di nuove e maggiori aliquote fiscali o dalla maggiorazione di oneri accessori e sanzioni, formalmente deliberate e stanziare nel bilancio di previsione e non accertate negli ultimi tre esercizi rendicontati al netto di FCDE;
- d) riduzioni permanenti della spesa corrente, già realizzate (risultanti da un titolo giuridico perfezionato), non risultanti negli ultimi tre esercizi rendicontati.

	<p>In presenza di disavanzo di amministrazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - negli ultimi due esercizi rendicontati, - nell'ultimo esercizio rendicontato e di disavanzo presunto nell'esercizio precedente non rendicontato, - presunto negli ultimi due non rendicontati, <p>non è possibile destinare a copertura degli investimenti il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, evidenziato in precedenza, salvo che il disavanzo non risulti costituito esclusivamente da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, - disavanzo tecnico, - debito autorizzato e non contratto dalle regioni. <p>In sede di emissione del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale sono assunte le eventuali deliberazioni del bilancio di previsione relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - verifica del conseguimento del saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente dell'esercizio in corso, in termini di competenza finanziaria, - eventuale disavanzo rilevato nell'ultimo esercizio in sede di rendiconto, - esiti della verifica della coerenza degli accertamenti delle entrate riguardanti il gettito derivante da nuove e maggiori aliquote fiscali, dalla maggiorazione di oneri accessori e sanzioni, e della riduzione permanente di spesa, dalle previsioni di ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione. <p>In sede di emissione del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e quello di assestamento generale di bilancio, deve essere dato atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e quella di cassa, per tutte le annualità del bilancio. Per quanto concerne le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, vanno registrate ed imputate nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata. Gli incassi ed i pagamenti debbono risultare imputati nello stesso esercizio di effettuazione effettiva. Gli incassi ed i pagamenti risultanti da mandati versati all'entrata del bilancio di amministrazione a seguito di regolazioni contabili, sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa. Va ricercata la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto deve essere garantita una rappresentazione veritiera la quale non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.</p>
<p>COMPETENZA ECONOMICA</p>	<p>Il <i>principio della competenza economica</i> rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative svolte durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquistate anche se non sono direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. In base a detto principio l'effetto delle operazioni deve venire rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio a cui tali operazioni si riferiscono e non a quello, se diverso, in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.</p> <p>La determinazione dei risultati di esercizio implica un procedimento contabile di: identificazione, misurazione, correlazione tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le entrate e le uscite dei documenti finanziari, e - i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. <p>Il risultato economico di esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative cui il rendiconto si riferisce. Da ciò deriva che il principio in esame è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio, con particolare riferimento a: budget economico e/o preventivo economico, conto economico, conto del patrimonio nel rendiconto di gestione.</p> <p>I documenti di programmazione e di previsione esprimono, invece, la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva. Va precisato che il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi.</p> <p>L'analisi economica dei fatti amministrativi richiede una distinzione dei fatti gestionali in due categorie:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (o a domanda individuale: acquisizione, trasformazione, vendita), per cui la competenza economica è determinata dal Principio contabile n. 11 (OIC),

	<p>b) fatti gestionali finalizzati ad attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), per cui deve essere fatto riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e dei servizi offerti,</p> <p>che danno luogo a oneri e proventi.</p> <p>Per i fatti di cui alla lettera b) la competenza economica e la conseguente imputazione deve avvenire nell'esercizio in cui si manifestano le seguenti due condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il processo produttivo o distributivo dei beni e servizi è stato completato, - l'erogazione è già avvenuta, con il passaggio sostanziale (e non solo formale) del titolo di proprietà dei beni o i servizi risultano essere stati resi. <p>Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali, i proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria e non, vengono imputati nell'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria se le stesse risultano impiegate per la copertura di costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata (correnti o in conto capitale) che debbono venire contabilizzati in ragione del costo o onere di competenza economica alla cui copertura sono destinati.</p> <p>I componenti economici negativi debbono venire correlati con i ricavi di esercizio e con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Esso è un corollario fondamentale del principio in esame in quanto esprime la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri (certi o presunti). Tale correlazione si realizza:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per associazione di causa ed effetto (analitica e diretta o sulla base di assunzioni di flusso dei costi) tra costi ed erogazione o cessione del prodotto e del servizio realizzato; - per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica in mancanza di una diretta associazione (es. ammortamento beni), - per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio: <ul style="list-style-type: none"> a) perché associati a funzioni istituzionali, b) perché associati al tempo, c) perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare tale situazione si realizza quando: <ul style="list-style-type: none"> - i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, oppure non sia identificabile o valutabile la loro futura utilità, - viene meno o non sia identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti, - l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza. <p>I componenti economici positivi debbono venire correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale situazione costituisce un corollario fondamentale del principio in esame.</p>
PREVALENZA DELLA SPOSTANZA SULLA FORMA	<p>L'informazione contabile deve rappresentare in modo veritiero e fedele le operazioni ed i fatti dell'esercizio. Per raggiungere tale obiettivo è necessario che gli stessi siano rilevati contabilmente in base alla loro natura finanziaria, economica e patrimoniale nel rispetto della loro sostanza effettiva ed alla realtà economica che li ha generati, nonché ai loro contenuti, e non solo nell'osservanza formale delle norme che ne disciplinano la contabilizzazione.</p> <p><i>La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche di gestione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi e nei documenti del sistema di bilancio.</i></p>

4. La programmazione nel sistema del bilancio degli enti locali.

La programmazione della gestione dell'ente locale è costituita da un processo di analisi e valutazioni, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie,

dell'evoluzione amministrativa della gestione e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali con la creazione di piani e programmi futuri. Essa deve venire rappresentata negli schemi di programmazione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto con l'impegno alla sua realizzazione in base ai principi dell'attendibilità, congruità e coerenza dei bilanci.

Tale documento costituisce una programmazione di mandato, con la redazione delle linee programmatiche di mandato. Tale procedura ha pertanto valenza pluriennale. Ha pertanto carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell'ente locale. Esso costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione

In linea generale gli strumenti della programmazione di mandato sono:

- c) **documento unico di programmazione (art. 170 TUOEL),**
- d) **piano esecutivo di gestione.**

La programmazione del sistema di bilancio si realizza attraverso le seguenti due sezioni:

- a) **sezione strategica**, che ha la durata pari a quella del mandato amministrativo,
- b) **sezione operativa**, che ha la durata pari a quella del bilancio di previsione finanziario.

I Comuni con meno di 5.000 abitanti predispongono un documento unico semplificato.

Nel regolamento di contabilità possono essere previsti dei casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta non coerenti con il Documento unico.

Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta deve presentare al Consiglio il Documento unico di programmazione. Entro il 15 novembre di ogni anno con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario la Giunta presenta al consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.

Il **Piano esecutivo di gestione (PEG)** è lo strumento di guida tra l'organo esecutivo ed i responsabili dei vari servizi in cui sono definiti gli obiettivi di gestione con la valutazione ed assegnazione delle risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi. Esso:

- è redatto per competenza,
- si fonda su previsioni di natura economico-patrimoniale,
- ha natura previsionale e finanziaria,

- ha contenuto programmatico e contabile,
- può contenere anche dati di natura extracontabile,
- ha carattere autorizzatorio, con la definizione delle linee guida nell'attività di gestione e costituisce un limite agli impegni di spesa assunti.

Esso è obbligatorio per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, mentre è facoltativo per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Viene approvato dalla Giunta entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione.

Ai fini della gestione nel Piano esecutivo di gestione i programmi (relativi alle previsioni di spesa) sono ripartiti in: titoli, capitoli ed eventualmente in articoli. E' compito della giunta proporre l'articolazione dei programmi in macroaggregati.

5. Il bilancio di previsione finanziario (art. 10 D. Lgs. n- 118 del 23.06.2011)

Esso ha contenuto autorizzatorio dei singoli stanziamenti di spesa per i quali non è possibile assumere impegni che eccedano gli importi autorizzati. Ciò rappresenta una garanzia del rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio. Esso è **almeno triennale** e va aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione annuale (art. n. 162 TUOEL).

Per la sua redazione si deve fare riferimento alla **competenza finanziaria** con l'intesa che la valutazione dei costi e dei correlati proventi produca delle informazioni utili alla competenza economica. Infatti l'aspetto economico della gestione è un componente fondamentale degli obiettivi assegnati al sistema informativo obbligatorio per gli enti pubblici locali. Esso deve fornire informazioni anche in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria con la sua evoluzione nel tempo e sugli andamenti economici programmati dell'ente, al fine di poter garantire l'effettivo equilibrio economico durevole nel tempo.

Esso è deliberato in pareggio finanziario complessivo in termini di competenza, ed è comprensivo di:

- utilizzo dell'avanzo di amministrazione,
- recupero del disavanzo di amministrazione,

con la garanzia di un fondo di cassa non negativo.

Il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese (salvo eccezioni di legge).

Esso è composto da due parti: entrata e spesa e viene redatto su apposito stampato.

Le previsioni di entrata e di spesa sono elaborate distintamente per ciascun esercizio, in coerenza con i documenti di programmazione, con esclusione di qualsiasi

quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale. Esso comprende le previsioni:

- di competenza e di cassa nel primo esercizio,
- di competenza per gli esercizi successivi.

Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione annuale.

Per effetto di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta (nelle more della necessaria variazione di bilancio e per garantire i relativi equilibri) può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti del bilancio di previsione, compresi quelli relativi agli esercizi successivi al primo, per cui non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

Le previsioni in entrata sono classificate in:

- titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate,
- tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

Gli impegni (o previsioni) di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con conseguente imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Esse sono classificate in:

- missioni, rappresentanti le funzioni e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali con l'utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali;
- programmi, costituiti da aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. Essi sono convertiti in Titoli e raccordati in Gruppi.

Non possono venire assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

- a) sugli esercizi successivi a quello in corso, salvo che non siano:
 - connesse a contratti o convenzioni pluriennali,
 - necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali (con la costante verifica degli equilibri di bilancio);
- b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, con eccezione delle spese :
 - derivanti dai contratti di locazione e somministrazione relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi, imputate anche negli esercizi considerati nel bilancio,
 - correlate a finanziamenti comunitari,

- relative alle rate di ammortamento dei prestiti (compresa la quota capitale).

Si bilancio sono allegati i prospetti da trasmettere al tesoriere, il cui conto deve essere redatto in conformità a schemi legali.

La registrazione delle entrate deve avvenire mediante la procedura dello **accertamento**, mentre la rilevazione delle spese avviene mediante la procedura dello **impiego**.

A. L' accertamento pertanto consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio e presuppone sempre l'esistenza di un'idonea documentazione con cui si attesta:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- la ragione giuridica del credito,- il titolo giuridico che supporta e giustifica il credito,- l'individuazione esatta e completa del soggetto debitore,- l'ammontare complessivo del credito,- la scadenza del credito. |
|---|

Questa procedura si basa sulla verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti dai quali deve essere desunto: l'ammontare del credito, l'esercizio di competenza ed il diritto dell'ente al percepimento delle somme di denaro. Esso è obbligatorio ogni qual volta sia sorto il diritto a riscuotere una determinata somma di denaro. I crediti di dubbia o difficile esazione debbono essere calcolati solo per la parte si può fare assegnamento in base alla probabilità della loro riscossione.

L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria per cui un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è **sorto il diritto di credito** in termini di certezza (cioè in presenza di un idoneo titolo giuridico), liquidità (cioè se è determinato il relativo ammontare) ed esigibilità (cioè se maturato nell'esercizio).

In linea generale un'entrata tributaria è accertabile solo dopo che:

- sia stato formato il ruolo,
- venga acquisita la denuncia,
- è stato ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione,
- sia stato comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente,
- è divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione emesso dall'ufficio competente.

Un'**entrata da trasferimenti** è accertabile con riferimento ad una norma di legge o di un atto amministrativo emanato da un ente pubblico, in base ad un'idonea documentazione probatoria.

Un'**entrata extratributaria** è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture e dei relativi titoli fiscali sostitutivi emessi, dei contratti in essere, delle liste di carico formate, di atti autorizzativi, concessivo o accertativi emessi dall'ente locale.

I **proventi di carattere straordinario o eccezionale**, anche derivanti da locazioni, concessioni ed autorizzazioni devono venire finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario.

Per le **entrate da servizi conto terzi**, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Esse si riferiscono a:

- ritenute erariali (es. acconto IRPEF su stipendi dipendenti o compensi professionali, IVA sugli acquisti) con il loro riversamento nella Tesoreria dello Stato,
- ritenute previdenziali effettuate al personale, ritenute sindacali e le cessioni di stipendio, con il loro riversamento ai soggetti creditori,
- depositi cauzionali, a favore o a debito dell'ente pubblico,
- rimborso dei fondi economici anticipati dall'economista (se esistenti),
- depositi e loro restituzione per spese contrattuali,
- entrate e spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi.

Va fatto presente che ad ogni accertamento di entrata deve essere rilevato automaticamente un impegno di spesa dello stesso ammontare.

Un'eventuale diminuzione o cancellazione di residui attivi relativi alle entrate per conto terzi deve corrispondere una correlata diminuzione o cancellazione di residui passivi delle uscite per conto terzi.

La **riscossione delle entrate** deve avvenire in base alle modalità indicate nel regolamento di contabilità. Per la sua attuazione pratica debbono venire rispettati i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante,
- certezza della data del versamento e della causale,
- registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse,
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili,
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro i termini definiti dal regolamento di contabilità (non superiori a 15 giorni lavorativi),
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti,

- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori responsabili.

B. L'attivazione del **procedimento di spesa** ha natura autorizzatoria ed inizia con l'atto di assunzione della spesa. Va tenuto presente che le spese debbono trovare **una** preventiva copertura finanziaria, comprese quelle economali. I lavori e le forniture valutati di somma urgenza, anche se disposti senza la preventiva determina di impegno, sono soggetti ad un atto di sanatoria entro il massimo di trenta giorni.

Gli elementi costitutivi dell'atto di **impegno di spesa**, sono i seguenti:

- evidenza della somma da pagare,
- l'indicazione del soggetto creditore,
- la motivazione del debito derivante dalla spesa,
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Esso si perfeziona con l'apposizione del **visto di regolarità contabile** attestante la copertura finanziaria.

Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria perfezionata contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto o in parte.

In presenza di prenotazione di impegno non seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma costituisce economia. Se al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa la prenotazione si tramuta in impegno.

Le spese pluriennali sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale.

Gli impegni debbono avere il parere di regolarità contabile, in base alle norme contenute nel regolamento di contabilità. Esso può essere **favorevole** o **non favorevole** (con obbligo di idonea motivazione da parte del Funzionario responsabile). In presenza di parere non favorevole è indispensabile una deliberazione autorizzatoria motivata.

Le **rilevazioni contabili** debbono rispondere alle norme relative al regolamento di contabilità. Esse in ogni caso debbono essere eseguite in base ai seguenti criteri:

- cronologia delle registrazioni,

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

Per quanto concerne i **debiti fuori bilancio** il TEOEL all'art. 194 introduce un'elencazione tassativa dei casi in cui è possibile riconoscere la legittimità dei debiti non previsti in sede di programmazione annuale di bilancio. Essa deve essere considerata una norma di carattere eccezionale per cui non è consentita l'effettuazione di spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge.

Il bilancio deve garantire che le previsioni di competenza relative:

- a) spese correnti + trasferimenti c/ capitale + saldo negativo delle partite finanziarie + quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e prestiti (esclusi i rimborsi anticipati)

debbono risultare complessivamente inferiori o uguali nei primi tre titoli dell'entrata a

- b) contributi destinati al rimborso dei prestiti + utilizzo avanzo di competenza di parte corrente

e non possono di norma avere altra forma di finanziamento (art. 162 TEOEL).

Al bilancio di previsione finanziario debbono venire allegati (art. 11, comma 3, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

- il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione,
- il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento,
- il prospetto delle spese previste per l'utilizzo dei contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione,
- il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione,
- la nota integrativa,
- la relazione del collegio dei revisori dei conti.

La **nota integrativa** da allegare al bilancio di previsione deve contenere, in forma descrittiva e comparativa, i seguenti dati:

- i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento al fondo,
- l'elenco analitico delle quote vincolate ed accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- l'elenco analitico degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili,
- le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria per la definizione dei relativi crono programmi, in presenza di stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato che comprendano anche investimenti in corso di definizione,
- l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti,
- gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includano una componente derivata,
- l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, con la precisazione che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'art. 172 TUOEL, comma 1, lett. a),
- l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale,
- altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

6. i Fondi e Accantonamenti.

Nella missione (previsioni di spesa) sono evidenziati dei programmi di accantonamento.

Essi sono:

A. Fondo di riserva.

Deve venire iscritto il valore del fondo di riserva calcolato in ragione dei seguenti parametri:

valore non inferiore a 0,30% e non superiore a 2%
del totale delle spese correnti di competenza ini –

zialmente previste in bilancio.

Esso può essere utilizzato, con deliberazione dell'organo esecutivo e comunicazione al Consiglio, per:

- esigenze straordinarie di bilancio,
- dotazioni degli interventi di spesa corrente insufficienti.

B. Fondo di riserva di cassa.

Esso va posto all'interno del Fondo di riserva e viene calcolato in misura non inferiore allo 0,20% delle spese finali, e può essere utilizzato con deliberazione dell'organo esecutivo.

C. Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Va stanziato un accantonamento per stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, il cui ammontare è determinato con riferimento al principio applicativo di cui all'Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata al Fondo in esame la quale non può essere destinata a diverso utilizzo.

D. Altri fondi.

Gli enti locali hanno la facoltà di stanziare ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali sui quali non è possibile impegnare o pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata al risultato di amministrazione.

I relativi prelevamenti sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.

7. Il rendiconto della gestione (art. 227 TUOEL).

Il **rendiconto** è una rappresentazione articolata delle operazioni di gestione poste in essere da un ente pubblico locale. Ha la funzione di rendere conto della gestione amministrativa fornendo tutte le **informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari** di un ente pubblico locale, con particolare riferimento:

- alle fonti, all'allocazione ed utilizzo dei mezzi finanziari (cioè come ha finanziato le attività, adempiuto agli impegni, fatto fronte al fabbisogno finanziario e di cassa,
- per la comprensione dell'andamento gestionale in termini di costi, efficienza ed efficacia,

- all'ottenimento ed utilizzo delle risorse in conformità al bilancio di previsione, segnalando l'esistenza della conformità delle procedure alle disposizioni di legge ed ai vincoli contrattuali (compresi i limiti finanziari).

In altri termini il rendiconto si inserisce nel sistema di bilancio fornendo informazioni sui:

- programmi e progetti realizzati o in corso di realizzazione,
- andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente.

Esso deve permettere di verificare:

- la fase autorizzativa-finanziaria,
- la situazione economica, finanziaria e patrimoniale con i relativi mutamenti derivanti dalla gestione.

Va fatto presente che l'ente pubblico locale non deve perseguire solo l'equilibrio finanziario ma anche quello economico. Sotto questo aspetto assume particolare rilievo la **relazione al rendiconto della gestione**.

Le informazioni più rilevanti sono quelle relative alle **risorse** ed agli **obblighi**, con la resa di conto dell'attività:

- a) sotto il profilo interno: mantenimento del clima favorevole alla responsabilizzazione sull'uso ottimale delle risorse con risultati positivi dal punto di vista qualitativo;
- b) nel profilo esterno: valutazione dell'attività di governo e di gestione che l'ente locale produce in termini di risultati-economico patrimoniali con gli effetti (positivi) su: sistema economico locale e sulla soddisfazione sociale della comunità;
- c) nel profilo contabile: dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell'andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell'attività amministrativa nel suo complesso con un linguaggio adeguato, chiaro e trasparente. Va fatto presente che la comunicazione contabile economica riguarda anche la qualità dei servizi pubblici locali.

Il rendiconto deve venire corredato da un'**informativa supplementare** che faciliti la comprensione della struttura contabile contenuta nella relazione allo stesso, con l'attestazione dell'attendibilità e congruità delle entrate e delle spese, anche con riferimento all'esigibilità dei residui attivi e all'attendibilità dei residui passivi.

In base al principio della prudenza nel rendiconto di gestione i proventi non certi nella realizzazione non debbono venire conteggiati, mentre gli oneri devono essere dimostrati e analizzati nella loro totalità, anche se non ancora definiti in tutti gli elementi.

Il rendiconto deve pertanto fornire una informativa:

- c) significativa per il processo decisionale interno ed esterno,
- d) attendibile al fine che:
 - possa rappresentare in forma fedele i risultati e la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente,
 - rifletta la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non meramente la forma legale,
 - risulti neutrale, ossia libero da elementi puramente soggettivi,
 - sia stato redatto con prudenza delle singole poste,
 - risulti completo in tutti gli aspetti rilevanti della gestione dell'ente.

Il rendiconto costituisce, sotto il profilo del contenuto, un **insieme unitario ed organico di documenti formali** per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente nell'esercizio di riferimento, sotto l'aspetto finanziario, patrimoniale ed economico. Esso è pertanto costituito dai seguenti documenti:

Conto del bilancio Conto economico Stato patrimoniale

Sono inoltre allegati al rendiconto (art. 11, comma 4, D. Lgs. n° 118 del 23.06.2011):

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">- il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione,- il prospetto contenente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato,- il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità,- il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie,- il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati,- la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi,- la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi,- il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione,- il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari ed internazionali, |
|---|

- il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni,
- il prospetto dati SIOPE,
- l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo,
- l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione,
- la relazione di gestione dell'organo esecutivo,
- la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Le **operazioni amministrative** per la redazione del rendiconto sono:

- riaccertamento dei residui,
- operazioni di chiusura dell'esercizio,
- verifica del conto degli agenti contabili,
- verifica e parificazione del conto del Tesoriere,
- aggiornamento dell'inventario.

Per la redazione del rendiconto è consigliabile che gli enti risultino dotati di un sistema di contabilità in Partita doppia.

Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio.

A. Il conto del bilancio (art. 228 TUOEL).

Il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati della gestione finanziaria con particolare riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione, mediante illustrazione e spiegazione di come sono state acquisite ed impiegate le risorse finanziarie in relazione alle previsioni di entrata e di spesa in considerazione di:

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

La relazione al rendiconto deve evidenziare il grado di raggiungimento dei programmi e dei progetti indicati negli strumenti di programmazione.

Il rendiconto ha contenuti e struttura obbligatori al fine di:

- consentire la corretta comparazione tra previsioni e risultati,
- consentire i controlli sulla gestione finanziaria,
- assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati finanziari,
- assicurare la comparazione dei dati fra gli enti affini ed il consolidamento degli stessi.

In particolare nel conto di bilancio vanno esposti per:

- a) ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa,
- b) ciascun capitolo di entrata e spesa conto terzi, ù

i dati riferiti all'esercizio finanziario relativi a:

- residui attivi e passivi derivanti dal rendiconto dell'esercizio precedente,
- stanziamenti definitivi di competenza dell'entrata e della spesa,

- accertamenti e impegni della gestione dei residui e della gestione di competenza,
- riscossioni e pagamenti della gestione residui e competenza,
- residui attivi e passivi da riportare dalla gestione residui e dalla competenza,
- differenze entrate, tra maggiori/minori residui attivi e maggiori/minori accertamenti di competenza,
- differenze tra spesa, residui insussistenti e prescritti, economie della competenza.

Va rispettato il quadro dimostrativo del conto di bilancio, con particolare attenzione alle spese correnti e spese in conto capitale (investimenti diretti ed indiretti).

La fase preliminare della rendicontazione finanziaria è comprensiva dei riscontri, verifiche e corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'**emissione di mandati di pagamento ed ordinativi di incasso**. Particolare attenzione deve essere posta ai crediti che debbono risultare certi, liquidi ed esigibili. I crediti inesigibili o di dubbio esigibilità devono essere stralciati dal conto di bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti.

Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di: **avanzo, disavanzo, pareggio finanziario**. Esse debbono risultare distinte in:

- **risultato contabile di gestione** (riassuntivo della gestione di competenza),
- **risultato contabile di amministrazione** (riassuntivo della gestione finanziaria).

Il risultato contabile di gestione viene determinato dalla somma algebrica di:
(+ riscossioni + residui attivi – pagamenti – residui passivi).

Il risultato contabile di amministrazione tiene conto anche dei residui degli anni precedenti (somma del conto cassa al 31.12 + residui attivi finali – residui passivi finali – gestione competenza e quella dei residui). Esso evidenzia il risultato di sintesi di tutta la gestione finanziaria. Tale risultato deve venire scomposto (art. 187 TUOEL) in:

- fondi vincolati,
- fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale,
- fondi ammortamento,
- fondi non vincolati.

Il risultato di amministrazione deve essere oggetto di dettaglio e motivazione nella relazione accompagnatoria al rendiconto.

Al conto di bilancio sono allegate:

- Tabella dei parametri di riscontro della situazione deficitaria,
- Tabella parametri gestionali con andamento triennale.

B. Conto economico (art. 229 TUOEL).

Il Conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo i criteri di competenza economica. I componenti negativi sono riferiti ai consumi dei fattori impiegati, quelli positivi si riferiscono ai proventi e ricavi conseguiti con le risorse. Esso comprende:

- proventi ed oneri, misurati da accertamenti ed impegni di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di contabilizzare solo i valori di competenza economica dell'esercizio,
- sopravvenienze ed insussistenze,
- elementi economici (eventuali) non rilevati nel conto di bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali con delle variazioni o modifiche.

Esso ha contenuto obbligatorio e determina il complessivo risultato economico d'esercizio, in base ai seguenti componenti:

- **A. Proventi di gestione** (tributari, da trasferimenti, da servizi pubblici, da gestione patrimoniale, diversi, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, variazione nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione),
- **B. Costi di gestione** (personale, acquisti di materie prime e/o beni di consumo, variazione delle materie prime e/o beni di consumo, prestazioni di servizi, utilizzo di beni di terzi, trasferimenti, imposte e tasse, quote di ammortamento dell'esercizio),
- **C. Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate** (utili, interessi su capitale di dotazione, trasferimenti ad aziende speciali e partecipate),
- **D. Proventi ed oneri finanziari** (interessi attivi e passivi),
- **E. Proventi ed oneri straordinari** (componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti, insussistenze del passivo, sopravvenienze attive, plusvalenze patrimoniali, insussistenze dell'attivo, minusvalenze patrimoniali, accantonamento e svalutazione crediti, oneri straordinari).

Da ciò si può dedurre:

- la **gestione operativa**: + Proventi di gestione – costi di gestione (comprensiva la gestione immobiliare) +/- proventi ed oneri della gestione delle aziende speciali,
- la **gestione finanziaria**: +/- interessi attivi e passivi +/- proventi ed oneri finanziari,
- la **gestione straordinaria**: +/- proventi ed oneri di natura non ricorrente o di competenza economica di esercizi precedenti oppure derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive o passive).

Per la corretta redazione e documentazione dei valori è indispensabile che l'ente pubblico provveda alla predisposizione e conservazione di:

- 1) **Inventari permanenti del patrimonio**, che debbono essere costantemente aggiornati, con la relativa valutazione. Va fatto presente che ciascun valore incluso nel conto del patrimonio dovrà venire dimostrato ai fini informativi, di conciliazione e controllo da analitiche scritture descrittive ed estimative. I **crediti inesigibili e di dubbia esigibilità**, stralciati dal bilancio, debbono venire elencati nell'inventario al loro valore originario per la continuazione delle azioni di recupero fino alla loro prescrizione. Va precisato che per il patrimonio finanziario (crediti, disponibilità liquide, debiti, opere da realizzare, costi esercizi futuri) il conto del bilancio con i suoi allegati sostituiscono il relativo inventario. Per i **beni mobili non inventariabili**, come definiti dal regolamento di contabilità, vanno poste le rilevazioni ivi previste.
- 2) **Registro dei beni ammortizzabili con** indicazione del valore di ogni singolo bene, anno di acquisizione, coefficiente di ammortamento, valore Fondo di ammortamento al precedente esercizio, quota annuale di ammortamento,

valore residuo da ammortizzare. Al momento della sua dismissione va evidenziata la eventuale plusvalenza e minusvalenza.

Entrambi di documenti possono venire redatti anche sotto forma di schede o prospetti informatici.

I costi sono aggregati nel conto economico secondo la loro natura e non sono ripartiti in base alla loro destinazione.

C. Stato patrimoniale (art. 230 TUOEL).

Esso è costituito da uno schema obbligatorio a sezioni contrapposte: Attivo (in base alla logica di destinazione) e Passivo (in base alla natura delle fonti di finanziamento).

L' **Attivo** è composto nelle seguenti macroclassi:

Immobilizzazioni:

- **immateriali** (costi ad utilizzo pluriennale in quanto correlabili a ricavi e proventi futuri: spese straordinarie su beni di terzi, spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari, spese per P.R.G., spese per elezioni amministrative, software applicativo, spese di pubblicità, spese di ricerca e di fattibilità),
- **materiali** (beni tangibili destinati a permanere nell'ente per più esercizi, con la suddivisione dei beni demaniali e del patrimonio indisponibile da quelli classificabili secondo natura. Le quote di ammortamento possono venire calcolate solo per i beni suscettibili nel tempo di usura fisica od economica. I terreni (con la sola eccezione di quelli adibiti a cave e discariche) non sono ammortizzabili. Vanno contabilizzati in forma separata gli immobili (terreni e fabbricati) anche se acquistati congiuntamente. Il valore originario può essere incrementato solo dalle manutenzioni straordinarie che accrescono la vita utile del bene. I beni acquistati a titolo gratuito vanno iscritti al loro presumibile valore di mercato, al netto delle spese, con la contabilizzazione di una sopravvenienza attiva nel conto economico. In presenza di perdita duratura di valore deve venire contabilizzata come insussistenza dell'attivo,
- **finanziarie** (investimenti finanziari destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente: crediti ed investimenti finanziari a medio e lungo termine, crediti risultanti da residui attivi, con esclusione dei depositi cauzionali e quelli di dubbia esigibilità), come: partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle considerate come investimento durevole, crediti contrattualmente destinati in forma durevole nel patrimonio dell'ente, titoli per periodi superiori a 12 mesi, crediti per depositi cauzionali relativi a somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi.

Attivo circolante, costituito dai beni non destinati a permanere durevolmente nell'ente locale:

- **rimanenze** di prodotti finiti, materie prime e semilavorati, prodotti in corso di lavorazione,
- **crediti** aventi natura commerciale e quelli derivanti dalla gestione ordinaria,
- **attività finanziarie** che non costituiscono immobilizzi (di giacenza inferiore a 12 mesi)
- **disponibilità liquide**, costituite dal fondo cassa, depositi bancari e postali.

Ratei e risconti attivi, costituito da quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi (ratei attivi: quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un esercizio successivo, ma in parte di competenza dell'esercizio; risconti attivi: quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso la cui quota viene rinviata agli esercizi successivi).

Conti d'ordine.

Sono delle annotazioni di memoria a corredo delle annotazioni relative alla situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale che non costituiscono attività e passività in quanto non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti alla struttura patrimoniale. Essi sono:

- **Opere da realizzare:** impegni di spesa che non hanno dato luogo alla fase di pagamento o all'iscrizione del debito,
- **Beni conferito in aziende speciali** o in comodato gratuito a personalità giuridiche,
- **Beni di terzi** che si trovano a disposizione dell'ente locale il quale ha assunto l'onere della custodia,
- **Costi esercizi futuri**, relativi ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri.

Il **Passivo** è costituito da:

Patrimonio netto.

E' costituito dalla differenza fra le attività e passività di bilancio, come entità monetaria di mezzi netti a disposizione dell'ente locale. Esso viene distinto in due classi: Netto patrimoniale e Netto da beni demaniali.

Conferimenti, suddivisi da:

- **Conferimenti in conto capitale**, contributi ricevuti da enti pubblici o privati,
- **Conferimenti da concessioni di edificare** quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell'acquisizione o/e realizzazione di beni patrimoniali.

Debiti da esporre al loro valore di estinzione, che si distinguono in:

- **Debiti di finanziamento** derivanti da contratti per il finanziamento degli investimenti,
- **Debiti di funzionamento**, derivanti dalle posizioni debitorie assunte per l'attività corrente e sono connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio,
- **Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre**, derivanti da rapporti definiti dall'art. 2359 C.C.

Ratei e risconti passivi.

Sono costituiti da quote di costi o proventi comuni a due o più esercizi. I ratei passivi sono quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma in parte di competenza dell'esercizio in cui si riferisce il bilancio, mentre i risconti sono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio che in parte viene rinviata agli esercizi successivi.

Conti d'ordine

Sono conti di memoria a corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. I relativi valori debbono coincidere con quelli evidenziati nei conti d'ordine dell'attivo.

D. La relazione sulla gestione (allegata al rendiconto).

La relazione fornisce informazioni integrative, esplicative e complementari al rendiconto. E' un documento illustrativo della gestione dell'ente, con i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e con ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

Essa deve contenere (art. 11, comma 6, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011):

- i criteri di valutazione utilizzati per la redazione dei rendiconto,
- le principali voci del conto di bilancio,
- le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui ed altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente,
- le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore a cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti inesigibili,

- l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi,
- l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione,
- l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet,
- l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale,
- gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. Tale informativa, che deve essere asseverata dagli organi di revisione, evidenzia analiticamente le eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione (in tal caso l'ente senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, assume i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie),
- gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata,
- l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente in favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17, L. n. 350 del 24.12.2003,
- l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti,
- gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del C.C. (nota integrativa delle società di capitali), nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili,
- altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Essa viene redatta a cura della Giunta.

Particolare attenzione deve essere posta al **Rendiconto dei contributi straordinari** assegnati dalle Pubbliche Amministrazioni agli enti locali. Infatti essi debbono redigere e presentare apposito rendiconto all'Amministrazione derogante entro sessanta giorni dal termine dell'esercizio finanziario di competenza. In mancanza dell'invio l'ente dovrà restituire il contributo straordinario ricevuto. Se l'intervento è stato realizzato in più esercizi finanziari l'ente locale è tenuto al rendiconto per ciascun esercizio.

8. Le certificazioni di bilancio (di previsione e rendiconto di gestione).

Esse riguardano i principali dati di bilancio e debbono venire trasmesse al Ministero dell'interno alle relative scadenze. Sono firmate da: Segretario dell'ente locale, Responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziario. Il mancato invio comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie dovute dal Ministero dell'Interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

9. Il Bilancio consolidato (art. 223 bis TUOEL, art. 11 bis, D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

Il bilancio consolidato è un bilancio di gruppo redatto dai comuni con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, in base ai criteri e modalità stabilite nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato 4/4 al D. Lgs. n. 118 del 23.06.2011).

Esso è costituito da:

- **Conto economico consolidato,**
- **Stato patrimoniale consolidato,**

con l'aggiunta dei seguenti allegati:

- a) la relazione di gestione consolidata che comprende anche la nota integrativa,
- b) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Va fatto presente che ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato debbono essere considerati tutti: enti strumentali, aziende, società controllate e partecipate, indipendentemente dalla loro forma giuridica pubblica o privata, anche in presenza di attività dissimili rispetto a quelle degli altri componenti del gruppo, con la sola esclusione degli enti sanitari.

Si definisce **ente strumentale** (art. 11 ter D. Lgs. n. 118/2011) l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti il comune ha una delle seguenti condizioni:

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda,
- b) 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) la maggioranza diretta o indiretta, 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) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione,
- e) 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 degli stessi, comportano l'esercizio di influenza dominante.

Si definisce **controllata** (art. 11 quater D. Lgs. n. 11 quater D. Lgs. n. 118/2011) da un ente locale una società o ente quando sussiste una delle seguenti condizioni:

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

Fino all'esercizio 2017 non sono considerate le società quotate (società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentari). e quelle da esse controllate.

Per **società partecipate** (art. 11 quinquies, D. Lgs. n. 118/2011) da un ente locale quelle in cui l'ente stesso dispone direttamente o indirettamente una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata. Fino all'esercizio 2017 viene inteso per società partecipata solo la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

Il bilancio consolidato, con i bilanci dei propri organismi, enti strumentali e società controllate e partecipate, viene approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo.

Gli enti locali con popolazione inferiore e 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.

10. Altra documentazione.

Per tutti gli investimenti, con l'approvazione del **progetto** o il **piano esecutivo dell'investimento**, deve dare atto della copertura delle maggiori spese nel bilancio di previsione con l'assunzione dell'impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa, per cui viene redatto un apposito elenco.

Per le nuove opere finanziate il cui progetto generale comporti una spesa superiore a 500.000,00 euro, gli enti debbono approvare un **piano economico-finanziario** diretto ad accertare l'equilibrio dell'investimento e della connessa gestione.