

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

DOTTORATO DI RICERCA
IN ECONOMIA DELLE AZIENDE
E DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE
XX ciclo

I sistemi contabili nei Comuni; analisi dello
stato attuale sulle informazioni economico-
patrimoniali: mero adempimento formale?

Tesi di dottorato
del Dott. Giuseppe Gramaglia

Tutor
Chiar.mo Prof. Antonello Zangrandi

Coordinatore
Chiar.mo Prof. Antonello Zangrandi

Dottorando

Giuseppe Gramaglia

INDICE

PREMESSA.....	4
CAPITOLO 1.....	9
Il sistema informativo contabile degli Enti Locali.....	9
1.1 L'evoluzione dei sistemi contabili negli enti locali in Italia.....	9
1.2 Le motivazioni dell'introduzione della contabilità finanziaria negli Enti Locali	13
1.3 La contabilità Finanziaria e le sue finalità.....	17
1.4 Il sistema informativo contabile	19
1.5 Contabilità finanziaria e contabilità economica.....	29
1.6 Separazione tra indirizzo politico e autonomia gestionale dell'Ente locale.	35
CAPITOLO 2.....	42
Sistemi contabili pubblici nel Panorama Europeo e extraeuropeo	42
2.1 Principi contabili e sistema informativo dell'Unione Europea.....	42
2.2 L'evoluzione del sistema contabile degli Enti locali in Francia.....	46
2.3 Il sistema contabile degli Enti locali nel Regno Unito;	50
2.4 Riforma dei principi e dei sistemi contabili in Germania.....	54
2.5 I principi contabili e sistema informativo degli Enti Locali in Spagna	58
2.6 L'evoluzione del sistema contabile dei governi locali negli Stati Uniti.	60
2.7 La riforma dei principi contabili in Australia	64
2.8 L'evoluzione del sistema informativo contabile in Nuova Zelanda.....	65
CAPITOLO 3.....	69
Situazione attuale e riforme del sistema contabile degli Enti Locali in Italia: Proposte e prospettive	69
3.1 Le proposte di riforma dell'ordinamento contabile degli Enti locali;	69
3.2 Le proposte e i principi contabili dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali;.....	72
3.3 Prospettive di sviluppo dei sistemi contabili e di misurazione.	88
CAPITOLO 4.....	92
Il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale attraverso il Prospetto di conciliazione.	92
4.1 La rilevazione contabile nella contabilità economico patrimoniale;	92
4.2 Il prospetto di conciliazione e le sue finalità	95
4.3 La determinazione del C.E. e dello S.P.	107
4.3.1 La redazione del Conto Economico.....	107
4.3.2 la redazione e la composizione dello Stato Patrimoniale.....	111

CAPITOLO 5	119
5.1 Analisi dei Comuni	119
5.2 Il Questionario di rilevazione	120
5.3 I casi di studio dei Comuni	123
5.3.1 CASO – Comune A	123
5.3.2 CASO – Comune B	132
5.3.3 CASO – Comune C	140
5.3.4 CASO – Comune D	147
5.3.5 CASO – Comune E	154
5.3.6 CASO – Comune F	161
5.3.7 CASO – Comune G	168
5.3.8 CASO – Comune H	175
5.4 I risultati nel confronto dei comuni.....	183
 CAPITOLO 6	 194
Considerazioni finali sui sistemi contabili degli enti locali	194
6.1 Considerazioni sull’evoluzione dei sistemi contabili	194
6.2 Riflessioni e criticità dell’analisi dei comuni	198
6.3 Considerazioni sulle prospettive di sviluppo.	203
 BIBLIOGRAFIA	 208

PREMESSA

Nel settore pubblico, nella sua accezione più ampia, e nella sua articolazione nelle amministrazioni pubbliche, denominate nella visione aziendalista: Aziende pubbliche, il sistema di rilevazione contabile predominante è il sistema di competenza finanziaria. Tale sistema persegue una finalità ritenuta essenziale; rappresentata dalla funzione autorizzatoria.

In relazione al contesto di riferimento, il sistema contabile utilizzato per le rilevazioni dei fatti e degli atti che caratterizzano l'attività degli enti locali, è caratterizzato dalla presenza di una contabilità finanziaria.

Parlare di contabilità finanziaria, significa fare riferimento non solo a un sistema contabile di rilevazione dei fatti delle aziende pubbliche e nello specifico degli Enti Locali, ma significa anche fare riferimento a una mentalità e ad una cultura che si rifà ad un assetto istituzionale e ad un'organizzazione presente nel settore pubblico nelle sue articolazioni di espressione di funzioni e servizi rivolti al soddisfacimento dei bisogni di interesse pubblico.

In relazione a tale concetto, la contabilità finanziaria risponde a quella esigenza di controllo e di garanzia dell'attività svolta dagli enti locali e quindi ai controlli legati al concetto della burocratizzazione e gerarchizzazione che ha contraddistinto la nascita e lo sviluppo degli Enti locali in Italia.

In virtù di tali caratteristiche e all'esigenza di controllo, che si estrinseca la principale finalità della contabilità finanziaria, e cioè nella finalità dell'autorizzazione della spesa.

La necessità di controllo della spesa pubblica e, dall'altro, le esigenze di garantire alla collettività l'uso appropriato del denaro pubblico hanno favorito il crearsi di sistemi contabili definiti in modo specifico dalla stessa legislazione amministrativa italiana e basati, appunto, sull'autorizzazione alla spesa.

In particolare la rilevazione contabile negli enti locali è basata su alcune "Fasi" giuridicamente rilevanti nella "gestione di entrate e spese".

Sono rilevati in modo sistematico valori riferiti a specifiche operazioni nel momento in cui queste assumono rilevanza di ordine giuridico-formale.

Il sistema cioè rileva i valori nel momento in cui assumono rilievo dal punto di vista della significatività giuridica. Non sempre, però, la "rilevazione giuridica" è legata alla significatività economica. (Zangrandi 2005).

Per supplire a una informativa di tipo economico-patrimoniale, nell'ambito degli enti locali, viene introdotta con il Dlgs. 77/95 la rendicontazione economica attraverso la redazione del Conto Economico del Conto del Patrimonio, soprattutto con la costruzione di un prospetto di raccordo tra le due contabilità, denominato: prospetto di conciliazione.

In particolare successivamente con il DPR 194/96 si individuano le modalità per redigere il prospetto di conciliazione; prospetto che viene determinato dai dati ricavati dalla contabilità finanziaria, con le opportune variazioni integrative e rettificative, che portano a rilevare gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali.

A distanza di molti anni dall'introduzione della rendicontazione economica, si svolge uno studio, inteso a individuare lo stato attuale e i cambiamenti in termini di utilizzo delle informazioni economiche da parte degli enti locali.

In tale contesto non esiste un obbligo all'adozione di una contabilità economico-patrimoniale, ma solo indicazioni sul TUEL 267/2000 di una rendicontazione economica dei fatti, attraverso il Conto Economico e Conto del Patrimonio e prospetto di conciliazione.

Inoltre, si sottolinea la presenza di molte discussioni in atto sulla necessità dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali, nel mondo accademico, ma anche a livello istituzionale (Ministero dell'Interno); prova dell'interesse istituzionale è rappresentato dalla creazione dell'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali*, che ha individuato tre principi contabili, sul tema della rappresentazione economico-patrimoniale, fornendo indicazioni precise sulla redazione del Prospetto di Conciliazione.

Partendo da tale contesto, la ricerca si pone l'obiettivo di individuare la situazione reale all'interno dei Comuni, sia in termini di presenza di una contabilità economico-patrimoniale, o in assenza, dell'individuazione di procedure omogenee di rilevazione delle principali voci economiche e patrimoniali, che si ricavano dal prospetto di conciliazione e che permettano una rappresentazione coerente dei dati economici.

La ricerca, è stata condotta attraverso l'analisi bibliografica, e nello specifico, anche di articoli e siti internet specifici, per raccogliere le informazioni documentali sui sistemi contabili degli enti locali, e soprattutto delle varie tematiche: criticità e riflessioni, in atto nel mondo della letteratura italiana ed estera, per meglio definire lo stato attuale del tema affrontato. Inoltre l'analisi e l'individuazione dei sistemi contabili nei Comuni richiede nella sua specificazione uno studio sul campo dei sistemi utilizzati, e nello specifico, individuare la coerenza, le diversità o l'evoluzione dei sistemi contabili in atto nei Comuni; ciò al fine di capire, a distanza di molti anni dall'introduzione di una rendicontazione economica, o meglio dall'introduzione del prospetto di conciliazione, come avviene la determinazione del Conto Economico e del Conto del Patrimonio.

Per meglio comprendere lo stato attuale, sono stati analizzati i sistemi contabili di otto Comuni di medie dimensioni, con popolazione superiore ai 25.000 abitanti. Inoltre, per garantire un'analisi che avesse un respiro non solo limitato ai comuni di una sola Regione, si è proceduto ad analizzare i Comuni delle Regioni Lombardia ed Emilia Romagna; in quanto rappresentano le Regioni i cui comuni,

risultano maggiormente rappresentativi dell'evoluzione in atto in Italia, in tema di sistemi contabili negli Enti locali.

La ricerca è stata condotta mediante la somministrazione di un questionario/traccia di rilevazione, a domande aperte, supportate e accompagnate da un'intervista ai responsabili o referenti del settore finanziario (Ragionerie) dei Comuni. L'intervista rappresenta una metodologia, individuata al fine di garantire una omogeneità interpretativa delle domande.

Le informazioni ricavate attraverso l'intervista, inoltre, sono state integrate dai dati presenti nei documenti e prospetti di sintesi dei sistemi contabili dei Comuni. In relazione alle finalità perseguite dalla ricerca, sono stati osservati per l'anno 2006 i seguenti prospetti:

- Il Rendiconto Finanziario;
- Il Prospetto di Conciliazione;
- Il Conto Economico;
- Il Conto del Patrimonio;
- Relazione al Rendiconto Finanziario.

L'obiettivo principale è verificare se vi sono sistemi di rilevazione economico-patrimoniale, paralleli, ma, anche se a distanza di dieci anni, esistono diverse procedure di rilevazione e redazione del prospetto di conciliazione e verificare se al sua compilazione costituisce un semplice adempimento formale o presenta degli utilizzi, che comportano una maggiore e accresciuta consapevolezza dell'importanza della contabilità accrual.

La ricerca si articola in 6 capitoli, nei quali si segue un percorso per giungere a definire lo stato attuale e le considerazioni finali in merito alle tematiche analizzate.

Nello specifico il primo capitolo: *“il sistema informativo degli Enti Locali”*, analizza l'evoluzione contabile che ha riguardato il sistema contabile degli Enti locali, sottolineando l'importanza del D.lgs. 77/95, che ha introdotto i primi elementi di rendicontazione economica. Nello specifico il capitolo descrive il sistema contabile utilizzato dagli enti locali, richiamando le motivazioni e le finalità della contabilità finanziaria, in contrapposizione alle finalità e ai vantaggi della contabilità economico-patrimoniale. Inoltre evidenzia le criticità e i limiti di entrambi i sistemi contabili, richiamando le considerazioni e le riflessioni di molti autori.

Nel capitolo si definisce, anche il sistema informativo contabile che caratterizza gli Enti Locali, affrontando anche il tema della separazione tra il potere di indirizzo politico e l'autonomia gestionale del dirigente pubblico, e di come il primo possa determinare in generale il ruolo e l'autonomia della dirigenza.

Il secondo capitolo: *“Sistemi contabili pubblici nel Panorama Europeo ed extraeuropeo”*, effettua un'analisi dei sistemi contabili negli enti locali, dei

principali Paesi europei ed extraeuropei, individuando le caratteristiche di ciascun sistema e sottolineando le linee evolutive in termini di sistemi accrual adottati dai Paesi osservati.

Tra i paesi osservati, si evidenzia l'utilizzo di un sistema informativo contabile, economico-patrimoniale, molto "spinto" in Nuova Zelanda e in Australia, che a seguito delle riforme contabili, hanno totalmente adottato un sistema economico, di derivazione privatistica, realizzando un sistema unico armonizzato con il settore privato.

La particolarità della presenza dei sistemi accrual, nei paesi appena citati, è legato al fatto che si tratta di paesi di derivazione anglosassone e quindi non soggetti a vincoli normativi, in cui prevalgono le indicazioni e i principi stabiliti dalle professioni.

Il terzo capitolo: *"Situazione attuale e riforme del sistema contabile degli Enti Locali in Italia"*, permette di verificare lo stato attuale dei sistemi contabili negli Enti locali, con riferimento alle riforme poste in essere in Italia dal legislatore e dall'Osservatorio della finanza e la contabilità degli Enti Locali, con individuazione delle proposte e delle prospettive in termini di sistemi contabili da adottare;

infatti numerosi sono gli autori, e le proposte provenienti dal mondo accademico, ma anche dal mondo delle professioni e degli "addetti" ai lavori degli enti locali. Nello specifico si individuano le prospettive di riforma, in relazione alle riflessioni che il sistema contabile attuale pone in essere .

Il quarto capitolo: *"Il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale attraverso il Prospetto di conciliazione"*, individua sotto l'aspetto tecnico le rilevazioni contabili e non, per giungere a determinare il Conto Economico e lo stato Patrimoniale, attraverso lo strumento del Prospetto di conciliazione. In particolare, si analizzano le procedure di rilevazione per calcolare le principali voci che alimentano l'informativa economica e patrimoniale;

rappresenta l'aspetto più tecnico nella trattazione della ricerca, in quanto richiama i temi operativi della valorizzazione dei dati per garantire la rappresentazione economica, finanziaria e patrimoniale.

Inoltre si individuano le modalità o procedure di determinazione delle variazioni dei dati di contabilità finanziaria, per giungere alla costruzione del prospetto di conciliazione; evidenziando un modello di riferimento per condurre l'analisi nel capitolo quinto.

Il quinto capitolo: *"La determinazione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale: Esperienze a confronto in alcuni Comuni"*, rappresenta lo studio sul campo degli otto comuni, attraverso il confronto degli aspetti analizzati dal questionario di rilevazione e dall'analisi dei documenti contabili degli stessi. Da tale analisi si cerca di individuare la presenza nei comuni di sistemi contabili economico-patrimoniale, paralleli o integrati rispetto alla contabilità finanziaria. Infine, nel capitolo si individuano le caratteristiche che delineano in maniera

chiara lo stato attuale dei sistemi contabili nei comuni, e l'individuazione di criticità, che permettono di definire le considerazioni finali;

Infine il sesto capitolo: "*Le conclusioni*", rappresenta l'occasione, per evidenziare tutte le criticità emerse nello studio dei comuni, ma anche le considerazioni e gli spunti riflessivi interessanti, provenienti dai professionisti intervistati, e derivanti anche dall'analisi dei documenti e dei modelli del sistema informativo contabile.

Si fa riferimento alla definizione degli obiettivi che si volevano perseguire, rappresentando in maniera riflessiva e critica, le prospettive, sulla base delle realtà presenti negli enti locali analizzati. Inoltre, questo capitolo conclusivo offre, l'opportunità per esprimere le conclusioni e le considerazioni anche sulle prospettive di sviluppo dei sistemi contabili.

CAPITOLO 1

Il sistema informativo contabile degli Enti Locali

- 1.1 L'evoluzione dei sistemi contabili negli enti locali in Italia;
- 1.2 Le motivazioni dell'introduzione della contabilità finanziaria negli Enti Locali;
- 1.3 La contabilità Finanziaria e le sue finalità;
- 1.4 Il sistema informativo contabile;
- 1.5 Contabilità finanziaria e contabilità economica;
- 1.6 Separazione tra indirizzo politico e autonomia gestionale dell'Ente locale.

1.1 L'evoluzione dei sistemi contabili negli enti locali in Italia

Il sistema di rilevazione contabile delle APL italiane ha subito profondi cambiamenti a partire dalla seconda metà degli anni novanta. Precedentemente, tutte le scritture preventive, concomitanti e consuntive di quelle aziende si caratterizzavano per la mancata rilevazione dell'aspetto economico della gestione e l'esclusiva contabilizzazione delle variazioni finanziarie. Ciò implicava, evidentemente, che non fossero memorizzati costi e ricavi/proventi, ma soltanto entrate e uscite. La contabilità era, quindi, esclusivamente a base finanziaria. Ci si limitava a considerare gli effetti finanziari delle operazioni di gestione poste in essere, cioè, in sostanza, le variazioni dei debiti e dei crediti (seppure in un'accezione più giuridica che economica) e, quindi, della cassa. Le scritture contabili ed i documenti di sintesi che da queste scaturivano o a queste si collegavano possedevano la peculiarità di essere "unilaterali", di mostrare, cioè, uno solo degli aspetti nei quali la gestione aziendale può essere indagata. Questo carattere di parzialità limitava significativamente il contenuto informativo delle risultanze contabili, che erano del tutto insufficienti ad esprimere un corretto ed equilibrato giudizio sui risultati conseguiti. Di fatto, disponendo delle sole variazioni finanziarie, non era possibile redigere il conto economico e la rappresentazione del valore contabile del patrimonio aziendale risultava, nella migliore delle ipotesi, parziale.

Le ragioni della "parzialità" delle rilevazioni contabili pubbliche possono, sinteticamente, riassumersi in tre punti.

1. La funzione di "autorizzazione" intesa come determinazione di limiti di spesa quantitativi e di specie, assegnata al BPA è coerente con un contenuto finanziario dei valori contabili. Il vincolo posto in quel

documento, infatti, non è espresso in termini di risultato atteso o performance ma di risorse finanziarie dettagliatamente riferite a voci di spesa. Da Ciò la necessità di valersi di un sistema di scritture coerente con la particolare configurazione di bilancio scelta e la connessa concezione di controllo.

2. La rilevazione dell'aspetto finanziario dei fatti di gestione non comporta i complessi procedimenti di stima economica che, al contrario, sono sempre richiesti qualora s'intenda determinare il risultato economico di esercizio ed il valore del patrimonio aziendale. La contabilità a base finanziaria si fonda in Italia su criteri e principi di tipo giuridico formale e non aziendali, onde i problemi di applicazione che quel sistema di rilevazione comporta sono legati a interpretazioni di tipo giuridico.
3. Il ruolo tradizionalmente assegnato alla contabilità pubblica non è stato quello di fornire informazioni utili al controllo sull'uso delle risorse disponibili, poiché è stata concepita come uno strumento necessario a promuovere un controllo giuridico di natura formale sull'operato dei soggetti chiamati a "maneggiare" il pubblico denaro. Compito precipuo di un siffatto sistema di scritture era, ed essenzialmente continua ad essere, consentire la verifica di eventuali sottrazioni o distrazioni di risorse finanziarie pubbliche senza, peraltro, riferirsi agli effetti conseguenti all'impiego di quei mezzi. In altri termini, «il sistema di rilevazione con i suoi vincoli formali, è più orientato ad imporre il rispetto delle decisioni prefigurate che a stimolare durante il periodo amministrativo la modificazione dell'azione amministrativa in relazione alle informazioni economiche che via via si accumulano».

I prodromi dei mutamenti dei sistemi di rilevazione contabile erano stati anticipati già nella legge n. 142, del 1990. Infatti, pur fra molte lacune e serie contraddizioni e, comunque, ferma restando la riserva di legge in materia di ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, è a partire da quel provvedimento che hanno cominciato a farsi strada, nelle disposizioni normative, espressioni e concetti che poi hanno trovato più chiara definizione e sistemazione in leggi successive. Ci riferiamo, in particolare, alla previsione che i risultati di gestione dimostrati nel rendiconto dovessero essere rilevati mediante contabilità economica ed alla possibilità che gli statuti potessero prevedere forme di controllo economico interno della gestione, ipotesi questa ultima da leggersi in stretta concordanza con la previsione legislativa della diretta responsabilità dirigenziale in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa e dell'efficienza della gestione.

Sin dal suo avvio, la riforma dei sistemi di rilevazione contabile ha inteso cogliere due obiettivi:

1. accrescere la quantità e la qualità delle informazioni di natura contabile, ma poi

- anche extra-contabile, da fornire all'esterno;
2. indurre le API, a produrre informazioni contabili, in particolare informazioni di costo, indispensabili a supportare e valutare l'operato della dirigenza.

L'approvazione del Decreto legislativo 25 febbraio 1995 n. 77, poi trasfuso nel Decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267. Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL). ha introdotto profonde innovazioni nel sistema informativo contabile delle APL.

In estrema sintesi, le disposizioni attualmente in vigore prevedono per le APL:

- l'obbligo di tenere una contabilità a base finanziaria per seguire l'esecuzione del BPA e redigere il conto del bilancio;
- l'obbligo di predisporre un rendiconto della gestione comprendente il conto del bilancio, il conto del patrimonio ed il Conto economico;
- la possibilità, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, di adottare il sistema di contabilità che più ritengono idoneo;
- l'obbligo di redigere un prospetto di conciliazione (allegato al conto economico) che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico.

In sostanza, si consegue l'obiettivo primario di ampliare il contenuto della rendicontazione, ma per giungere alla predisposizione dei documenti contabili di sintesi economico-patrimoniale non è necessario per l'APL, valersi dello strumento di rilevazione che tradizionalmente si adotta a tal fine: la contabilità generale a base economico-patrimoniale. Infatti, la sola tenuta della contabilità a base finanziaria e l'elaborazione del prospetto di conciliazione sono sufficienti ad adempiere all'obbligo di predisporre oltre al conto del bilancio, anche il conto del patrimonio ed il conto economico.

In sostanza, stante le disposizioni normative, l'APL si trova a scegliere fra tre possibili opzioni con riguardo alla configurazione del sistema contabile: contabilità finanziaria estesa, sistema integrato, contabilità parallele.

Appaiono interessanti, in relazione all'evoluzione dei sistemi contabili, le considerazioni di Borgonovi (1984a: 1988a; 1994; 2002).

La prima considerazione, sottolinea la coerenza della contabilità finanziaria con il modello burocratico, con la natura dei processi economici tradizionalmente svolti dalle aziende pubbliche, con la prevalenza di operazioni di scambio «atipico» o «in senso lato» in cui i beni e servizi ceduti trovano una controprestazione solo «indiretta e indistinta» sotto forma di tributi. Il riferimento specifico è al tradizionale modello dello «Stato di diritto». in cui le attività principali sono l'emanazione di norme, il mantenimento dell'ordine e della legalità, la garanzia

dei diritti, una limitata redistribuzione della ricchezza; i processi di acquisizione della ricchezza e di destinazione della ricchezza stessa al soddisfacimento dei bisogni sono prevalenti rispetto ai processi di produzione tecnica ed economica; l'azienda pubblica può dunque essere interpretata come azienda di erogazione, in cui il problema chiave è il contenimento degli impieghi entro i limiti dei mezzi monetari raccolti; la semplicità dei processi svolti rende tendenzialmente coincidenti la dinamica monetaria e quella dell'impiego delle condizioni produttive; l'istituto pubblico assume un ruolo «sovraordinato» rispetto alle famiglie e alle imprese; la forma assume rilievo di sostanza; la prevalenza delle operazioni di scambio atipico fa venir meno il meccanismo di misurazione «oggettivata» dell'utilità prodotta con l'erogazione di beni e servizi e quindi del grado di soddisfacimento dei bisogni pubblici. In tale modello, i potenziali benefici informativi derivanti dall'adozione della contabilità economico-patrimoniale sono limitati.

Con la transizione al «modello di Stato sociale del benessere» o Welfare State, l'amministrazione pubblica interviene sempre più attivamente nel campo economico; realizza azioni di redistribuzione della ricchezza con finalità perequative, svolge interventi mirati a garantire un andamento più ordinato dell'economia; sviluppa un'ampia attività di produzione di beni «a domanda individuale» e quindi tecnicamente divisibili ed escludibili nell'uso, ma considerati di pubblico interesse e quindi da sottrarre al sistema di mercato. In questa seconda fase la tradizionale contabilità finanziaria si dimostra già insufficiente, ma anziché sostituirla si pensa di arricchirla per venire incontro alle nuove esigenze:

programmare l'allocazione delle risorse; mostrare gli effetti prodotti dalle scelte e dalle politiche pubbliche sul complessivo sistema economico; controllare i flussi monetari a livello macroeconomico; regolare i trasferimenti finanziari tra enti.

È solo con la terza fase, quella dello «Stato dei servizi» che l'adozione della Contabilità economico-patrimoniale si manifesta in tutta la sua necessità. L'amministrazione pubblica mantiene una rilevante funzione di produzione diretta di beni e servizi, ma rispetto al passato si propone di conseguire più elevati livelli di efficacia ed efficienza sul piano tecnico, organizzativo e delle scelte di convenienza economica.

Dal punto di vista contabile, diventa quindi rilevante tener conto di processi produttivi ancora in corso al termine dell'esercizio (rimanenze) utilizzo di condizioni produttive durevoli (ammortamenti), variazioni numerarie che si verificano o si possono verificare in periodi diversi da quelli di competenza economica (ratei e risconti, accantonamenti). Più in generale, diventa critico il supporto che il sistema informativo può fornire ai sistemi di programmazione, osservazione e valutazione della gestione aziendale, di responsabilizzazione di amministratori e dirigenti sull'utilizzo delle risorse, di analisi dell'efficienza ed efficacia nella produzione di beni e servizi. Sotto questi profili, la contabilità economico-patrimoniale è evidentemente superiore a quella finanziaria.

A questa terza fase, peraltro, sembra essersene già affiancata una quarta, quella dello «Stato regolatore» che si caratterizza per un minor coinvolgimento diretto della pubblica amministrazione nei processi di produzione tecnica e per una focalizzazione da un lato sulle funzioni più strettamente istituzionali, dall'altro su un'attività di definizione (e successivo controllo) di regole che governino i comportamenti economici degli attori sociali. Al sistema informativo si chiede quindi di supportare i processi di valutazione preventiva e consuntiva delle politiche pubbliche in termini di effetti prodotti (o che dovrebbero produrre) direttamente e di comportamenti indotti (o che dovrebbero indurre) in altri soggetti. Il punto cruciale è che, a fronte di questi fabbisogni, la contabilità economico-patrimoniale potrebbe tornare a rivelarsi inadeguata o comunque insufficiente.

1.2 Le motivazioni dell'introduzione della contabilità finanziaria negli Enti Locali

Parlare di contabilità finanziaria, significa fare riferimento non solo a un sistema contabile di rilevazione dei fatti delle aziende pubbliche e nello specifico degli Enti Locali, ma significa anche fare riferimento a una mentalità ed a una cultura che si rifà ad un assetto istituzionale e ad un'organizzazione presente nel settore pubblico nelle sue articolazioni di espressioni e di funzioni e poteri pubblici.

In relazione a tale concetto la contabilità finanziaria risponde a quella esigenza di controllo dell'attività svolta dagli enti locali, e quindi ai controlli legati al concetto della burocratizzazione e gerarchizzazione che ha contraddistinto la nascita e lo sviluppo degli Enti locali in Italia.

In virtù di tale caratteristiche e all'esigenza di controllo, che si estrinseca la principale finalità della contabilità finanziaria, e cioè nella finalità dell'autorizzazione nell'ottica del controllo dell'attività e quindi nell'aspetto contabile nel controllo e nell'autorizzazione della spesa.

L'origine della finalità autorizzativa è legata alla transizione dalle Monarchie assolute a quelle costituzionali e quindi alla transazione avvenuta in Inghilterra, dove l'esigenza del controllo della tassazione e della spesa pubblica si è strettamente legata alle lotte per l'affermazione della sovranità del Parlamento.

Sicuramente l'evoluzione avvenuta in Inghilterra ha determinato l'evoluzione anche in altri Paesi.

In Inghilterra il controllo sull'utilizzo dei fondi si è realizzato attraverso l'affermazione di due principi: "no taxation without consent" con la Magna Charta e poi nel XVII secolo con "no expenditure except in amounts and ways approved by Parliament" (Pallo 1992).

Entrambi i principi costituiscono attualmente, la base del sistema di controllo sulla gestione finanziaria dello Stato.

Anche in Italia si fa riferimento ad un controllo della spesa pubblica, in quanto per esempio “non ogni altra legge che comporta nuove e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte”.

La necessità di controllo della spesa pubblica e, dall'altro, le esigenze di garantire alla collettività l'uso appropriato del denaro pubblico hanno favorito il crearsi di sistemi contabili definiti in modo specifico dalla stessa legislazione amministrativa italiana e basati, appunto, sull'autorizzazione alla spesa.

Il sistema contabile pubblico non è unitario, e di conseguenza si hanno diversi sistemi contabili in relazione alle diverse tipologie di enti pubblici.

Il sistema di contabilità pubblica non sempre è stato adeguato ai mutamenti che hanno caratterizzato l'amministrazione pubblica centrale e locale.

In alcuni casi il sistema contabile in uso fa ancora riferimento a principi recepiti dalla normativa nei primi anni del secolo scorso, principi che rispettano una visione molto garantista del sistema contabile.

Nello specifico, con riferimento agli enti locali e in particolare per i comuni, si parla di sistema contabile di competenza finanziaria.

In particolare la rilevazione contabile negli enti locali è basata su alcune “Fasi” giuridicamente rilevanti nella “gestione di entrate e spese”.

Sono rilevati in modo sistematico valori riferiti a specifiche operazioni nel momento in cui queste assumono rilevanza di ordine giuridico-formale.

Il sistema cioè rileva i valori nel momento in cui assumono rilievo dal punto di vista della significatività giuridica. Non sempre, però, la “rilevazione giuridica” è legata alla significatività economica. (Zangrandi 2005).

Il documento di sintesi e di rappresentazione delle rilevazioni finanziarie è costituito dal bilancio pubblico.

Il bilancio pubblico ha la funzione sostanziale di autorizzare la spesa. Rappresenta, infatti, uno strumento di controllo della spesa e dell'equilibrio finanziario dell'ente locale. Ogni stanziamento di competenza e di cassa diviene il limite massimo di spesa.

Il sistema di autorizzazioni del bilancio è completato dal principio del “pareggio del bilancio”. Infatti il bilancio degli enti locali deve risultare in pareggio: cioè il totale degli stanziamenti di competenza delle entrate e il totale degli stanziamenti di competenza delle uscite devono essere uguali.

Si viene a determinare un potente strumento di controllo delle spese. Ciascun capitolo di spesa, indicando il limite massimo di spesa, rappresenta un vincolo di

spesa rigido. Inoltre il principio del pareggio del bilancio garantisce poi che l'insieme dei capitoli di spesa non superi il totale dei capitoli di entrata, garantendo di ottenere anche un equilibrio del consuntivo.

In tal senso, il sistema del bilancio pubblico, definito bilancio di previsione, secondo il principio finanziario, nasce per soddisfare esigenze di controllo finanziario e di garanzia del comportamento finanziario di amministratori e dirigenti.

Negli enti locali, il bilancio pubblico persegue diverse finalità:

- Bilancio, come strumento di controllo finanziario tra i vari livelli di governo;
- Bilancio, come strumento di programmazione e controllo;
- Bilancio come strumento di responsabilizzazione.

Il bilancio come strumento di controllo finanziario si riferisce al fatto che il Bilancio di previsione delle entrate e delle spese, viene utilizzato per promuovere sistemi di controllo della spesa.

I sistemi di controllo si articolano in due specifici strumenti:

- Il pareggio di bilancio;
- L'autorizzazione a iscrivere le entrate.

Nel primo caso il pareggio del bilancio, permette di gestire un equilibrio a priori, e il meccanismo delle variazioni di bilancio delle entrate e delle spese, permette di correggere la destinazione delle risorse, anche in base all'effettivo andamento della gestione. Questo meccanismo, dovrebbe garantire un effettivo equilibrio e, quindi, un controllo della dinamica delle spese con la dinamica delle entrate

Il secondo strumento, l'autorizzazione a iscrivere entrate nel bilancio preventivo, rafforza e potenzia lo strumento del pareggio di bilancio. Il meccanismo del trasferimento finanziario nasce in un sistema fiscale di finanza derivata, sistema caratterizzato da una bassa autonomia finanziaria degli enti pubblici territoriali. Lo Stato, responsabile della raccolta dei tributi, è chiamato a distribuire (trasferire) le risorse agli altri enti pubblici. Ciò permette di controllare direttamente le risorse trasferite e di verificare il livello di spesa attraverso il pareggio di bilancio. In realtà, questi meccanismi hanno permesso una forte deresponsabilizzazione così come mostrato da molteplici esperienze italiane.

Il vincolo di bilancio, infatti, spesso non è stato rispettato per deroghe al sistema del pareggio; deroghe, autorizzate a livello centrale, per motivi di impossibilità di contenere le spese in limiti irrealistici; tutto ciò ha inevitabilmente favorito un comportamento di incentivazione alla spesa, e un elevato impiego finanziario.

Sicuramente il sistema di controllo della spesa attraverso i limiti reali posti dal bilancio pubblico rappresenta una possibilità concreta: in realtà, però, molto spesso i criteri di trasferimento delle risorse finanziarie eludono la responsabilizzazione finanziaria, vanificando così la finalità stessa del sistema di autorizzazione del bilancio pubblico.

Il bilancio come strumento di programmazione e controllo delle politiche dell'ente, fa riferimento al fatto che il bilancio pubblico e tutto il sistema del rendiconto finale dell'attività possono essere visti anche come metodo per promuovere un effettivo controllo da parte degli eletti (dell'assemblea) sugli amministratori. Infatti il bilancio pubblico è sempre approvato dagli organi massimi dei vari enti, come atto supremo che fornisce indicazioni programmatiche per la gestione.

L'ampia articolazione del bilancio nelle varie configurazioni permette di disporre di dati anche analitici, e quindi di individuare specifiche linee di azione. Anche le variazioni di bilancio devono essere approvate dall'organo che è chiamato ad approvare il bilancio e questo rafforza un ruolo potenziale di indirizzo sull'amministrazione. Peraltro il bilancio pubblico è da intendersi come strumento di programmazione, nel senso che permette di esprimere la volontà di allocazione delle risorse. Il sistema di programmazione non è però espressione di collegamento tra risorse e risultati, in quanto nel bilancio pubblico non si hanno riferimenti in termini di risultati attesi dalla politica.

La definizione dei limiti di spesa per ciascun capitolo non sempre garantisce, però, un riferimento certo a una data politica; e questo può essere ascritto a due motivi.

Innanzitutto, le aggregazioni di bilancio non rappresentano in alcun modo le politiche di intervento in un ente pubblico; rappresentano molto spesso un "Fattore produttivo" e le altre classificazioni del bilancio non evidenziano gli obiettivi dei programmi di attività: non sono quindi l'espressione diretta di una politica.

In secondo luogo, il bilancio è unicamente finanziario e non vengono poste in rilievo le conseguenze in termini di attività svolta o di quantità di servizi erogati. Sicuramente il sistema autorizzativo con l'approvazione dei limiti di spesa da parte dell'Assemblea, favorisce un sistema di controllo sulle attività degli amministratori basato sul rispetto dei limiti di spesa; un controllo collegato a obiettivi non risulta sempre tecnicamente perseguibile, data la caratteristica strutturazione dei dati finanziari nel bilancio e la sua articolazione in diverse classificazioni. Anzi, in alcune situazioni il controllo sulle sole variabili finanziarie permette politiche di incremento della spesa, ascrivibili tecnicamente agli anni successivi, che superano ogni sistema di controllo tra amministratori e deleganti.

Possono essere individuati due aspetti del sistema di controllo: a livello di ente nel suo complesso e a livello di articolazione organizzativa (i settori in cui l'ente si suddivide). Per quanto riguarda il primo aspetto, è sempre il sistema autorizzativo ad avere la prevalenza. L'assemblea che esercita il controllo sull'esecutivo attraverso il bilancio è una modalità che appare non sempre adeguata a raggiungere le finalità. Infatti attraverso altri sistemi di monitoraggio si raggiungono risultati più appropriati, come per esempio con la certificazione del bilancio oppure con l'individuazione di linee guida. Per quanto riguarda invece il sistema di responsabilizzazione interna, il sistema di bilancio, per la mancanza di un sistema di riferimento a centri di responsabilità di spesa e per l'assenza di

riferimenti alle attività svolte, sembra poter rappresentare solo in parte uno strumento di supporto al sistema di controllo direzionale. Infatti, gli enti pubblici si sono dotati di altre metodologie e altri strumenti. Un sistema contabile orientato alla responsabilizzazione dovrebbe essere in grado di evidenziare il rapporto tra attività e costi, o comunque indicare, attraverso apposite aggregazioni dei dati, gli elementi controllabili ai vari livelli di responsabilità.

Gli elementi di debolezza del sistema di bilancio pubblico, per le funzioni di programmazione e controllo, stanno determinando un cambiamento di orientamento nell'uso dello strumento, e quindi emerge la necessità di affiancare al sistema oggi in uso altri strumenti idonei a permettere la conoscenza dei fenomeni, attraverso nuove e diverse modalità di evidenziazione dei risultati della gestione. Tutto ciò assume rilievo soprattutto in quegli enti che sono chiamati a erogare servizi, cioè a impiegare risorse per soddisfare i bisogni dell'utenza; da qui nasce l'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica di cui si è fatto cenno nella premessa.

1.3 La contabilità Finanziaria e le sue finalità

La principale finalità della contabilità finanziaria, come ampiamente visto osservato, riguarda la finalità organizzativa.

È possibile individuare diverse finalità e funzioni dell'autorizzazione, che sono cresciute ed evolute negli anni, in relazione ai mutamenti e all'evoluzione del contesto di riferimento: presenza di maggiori livelli di governo, maggiori istituti pubblici, varietà delle funzioni svolte dagli istituti pubblici ecc.

La primaria finalità è quella di regolare i rapporti tra l'organo rappresentativo e gli organi di amministrazione, in modo che questi ultimi non possano "svolgere operazioni se non nei limiti in cui i valori da esse suscitati rispettino i limiti delle assegnazioni definite per ogni tipo di impiego dalle scelte compiute a preventivo dagli organi rappresentativi del soggetto economico" (Borgonovi 1984). Rappresenta la componente principale e tradizionale della funzione autorizzativa e si concretizza nell'approvazione del bilancio di previsione annuale e delle relative variazioni.

La seconda finalità è quella di imporre ai diversi gruppi che compongono la collettività e ai loro rappresentanti politici di trovare e formalizzare un accordo sui vincoli da imporre agli organi di amministrazione. A tale funzione si richiamano le regole che stabiliscono un termine per l'approvazione del bilancio di previsione annuale; le regole rivolte a facilitare l'approvazione (limitazione della gestione durante l'esercizio provvisorio; scioglimento del consiglio in caso di mancato rispetto dei termini) le regole che inseriscono tale accordo in un contesto di medio periodo (documenti a carattere pluriennale quali documento di programmazione economica e finanziaria, relazione revisionale e programmatica, bilancio pluriennale).

La terza finalità o funzione, è più recente, e consente all'organo politico amministrativo di controllare e delimitare l'autonomia di spesa dell'organo tecnico amministrativo.

Infatti nei recenti processi di riforma delle pubbliche amministrazioni, un elemento caratterizzante è proprio la maggiore autonomia e responsabilità del management nella conduzione dell'azienda, con la corrispondente concentrazione degli organi politici alle funzioni di indirizzo e controllo. Ciò implica secondo l'aspetto contabile da un lato l'estensione agli organi tecnico-amministrativi¹ dei poteri di impegno, dall'altro la necessità di strumenti che consentano agli organi politici di delimitarne, indirizzarne e controllarne l'operato nell'acquisizione e nel successivo utilizzo delle condizioni produttive. da ciò discende l'introduzione nell'ordinamento contabile degli enti locali del Piano Esecutivo di Gestione (PEG). Nonché, anche, lo sviluppo di forme di bilancio amministrativo o gestionale (strumento di governo dei rapporti tra organo politico esecutivo e organi tecnico-amministrativi) accanto al bilancio politico e decisionale (strumento di governo dei rapporti tra organo politico rappresentativo e organo politico esecutivo).

La quarta finalità è legata alla delimitazione delle competenze e delle responsabilità degli organi tecnico-amministrativi all'interno dei singoli processi di entrata e di spesa. Ciò si traduce principalmente nella rilevazione delle tradizionali fasi di entrata (accertamento, riscossione e versamento) e di spesa (impegno, liquidazione, ordinazione, pagamento), che si collocano al confine tra le tipiche sfere di competenza dei diversi organi, nonché nei vincoli che impediscono lo svolgimento di una data fase prima che siano completate le precedenti.

La quinta finalità è quella di garantire i livelli istituzionale sovraordinati e la collettività nel suo complesso. Tale prerogativa ha trovato espressione a livello dello Stato in merito alla definizione degli ordinamenti finanziari e contabili degli enti "sbnazionali" e nei vincoli e delimitazioni contenuti in tali ordinamenti: obbligo del pareggio di bilancio; divieto di finanziare le spese correnti con le entrate in conto capitale; regole sulle assunzioni degli impegni, la formazione e il riconoscimento dei debiti fuori bilancio ecc.

¹ «ai dirigenti spetta la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, compresa l'adozione di tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane e strumentali e di controllo. Essi sono responsabili della gestione e dei relativi risultati» (art. 3/2 D.Lgs. 29/93). «Spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente o non rientranti tra le funzioni del segretario o del direttore generale, di cui rispettivamente agli articoli 97 e 108» (art. 107/2 TUEL).

La sesta e ultima finalità fa riferimento alla necessità di comunicare alla collettività le scelte dei propri rappresentanti. Tale finalità si esplicita principalmente negli obblighi di pubblicità dei documenti contabili.

1.4 Il sistema informativo contabile

il sistema informativo contabile, nell'ambito delle rilevazioni della contabilità finanziaria, fa riferimento all'insieme dei documenti informativi, che a vario titolo vengono redatti, e che rappresentano la sintesi delle rilevazioni a preventivo e a consuntivo. Inoltre, il sistema informativo riguarda anche l'insieme dei documenti di programmazione esistenti nelle aziende pubbliche.

Nello specifico, per l'ente locale il sistema informativo contabile è composto dai seguenti documenti:

- ❖ *La relazione previsionale e programmatica;*
- ❖ *Il bilancio pluriennale;*
- ❖ *Il Piano Esecutivo di Gestione;*
- ❖ *Il bilancio Preventivo annuale;*
- ❖ *Il rendiconto della gestione o Conto del Bilancio*

La relazione previsionale e programmatica

Rappresenta il documento di programmazione di medio periodo, le principali caratteristiche sono quelle definite dal D.Lgs 77/95 (artt. 12, 13 e 15).

- 1 La relazione previsionale deve raccordare e dimostrare la coerenza tra i diversi momenti e documenti di programmazione previsti dalla normativa, ed in particolare (artt. 7/7 e 12/7 DLgs 77/95; relazione governativa ad decreto):
 - I principi amministrativi e politici che si intendono perseguire nell'impiego delle risorse come specificati, in primo luogo, nelle linee programmatiche presentate al consiglio all'inizio del mandato;
 - Il piano di sviluppo regionale;
 - Il piano generale di sviluppo dell'ente;
 - Gli strumenti urbanistici, con particolare riferimento al programma triennale dei lavori pubblici;
 - I piani economico-finanziari previsti dal DLgs 504/92;
 - Il bilancio pluriennale;
 - Il preventivo annuale.
- 2 La relazione si compone di una parte generale, una dedicata all'entrata ed una riferita alla spesa;
- 3 La parte generale illustra le caratteristiche generali:

- Della popolazione;
 - Del territorio;
 - Dell'economia insediata; e
 - Dei servizi dell'azienda pubblica. Rispetto ai servizi, in particolare, la relazione presenta:
 - Le risorse umane, strumentali e tecnologiche di cui l'ente dispone;
 - La presenza e le caratteristiche degli eventuali organismi gestionali (consorzi, aziende speciali, istituzioni, società di capitale e concessioni) accordi di programma ed altri strumenti di programmazione negoziata cui l'ente partecipa;
 - Le eventuali funzioni che l'ente svolge su delega dello Stato, della regione o di altri enti pubblici;
- 4 Con riferimento alle diverse voci di entrata, generalmente articolate solo in titoli e categorie, la relazione presenta (art. 12/2 DLgs 77/95):
- Il trend storico;
 - Le previsioni per ciascuno degli esercizi considerati;
 - Alcune informazioni specificamente riferite alle singole voci;
 - Eventuali vincoli.
- 5 La parte spesa è organizzata per programmi e progetti (artt. 7/5 e 12/3 DLgs 77/95). I programmi sono quelli indicati nel bilancio di previsione annuale e nel bilancio pluriennale. Il progetto “costituisce l'articolazione normale del programma” ed “è definito come un insieme organico di iniziative, di attività o di interventi diretti alla realizzazione di obiettivi predeterminati nell'ambito di ciascun programma”. (Collevecchio 1996: 82) Questa parte evidenzia:
- a) per ogni programma e progetto, e per ciascuno degli esercizi considerati: la spesa prevista, distinguendo tra spesa corrente consolidata, spesa corrente di sviluppo e spesa di investimento (art. 12/3 DLgs 77/95 e Sezione 3 dello schema). Sono consolidate le spese correnti destinate a mantenere l'attuale livello qualitativo dei servizi resi dall'ente. Sono invece di sviluppo quelle destinate ad innalzano, comprese quelle indotte dagli investimenti (cfr. ad esempio Collevecchio 1996; Arcidiacono 1997; Arcidiacono 1998: 56; D'Aries, d'Atri e Mazzara 1998:48) ();
 - b) per ogni programma e progetto (art. 12/4 DLgs 77/95 e Sezione 3 dello schema):
 - i) finalità perseguite e parametri utili a dimostrare il grado di raggiungimento dei risultati attesi;
 - ii) risorse umane e strumentali destinate;
 - iii) motivazione delle scelte adottate;
 - iv) persona responsabile;

- c) per ogni programma: entrate correnti ed in conto capitale destinate a finanziarlo (Sezione 3 dello schema);
- d) per l'insieme dei programmi:
 - i) la motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente (art. 12/5 DLgs 77/95 e Sezione 3 dello schema);
 - ii) gli obiettivi affidati agli organismi gestionali dell'ente (), sia in termini di spesa sia in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio (art. 12/6 DLgs 77/95 e Sezione 3 dello schema);
 - iii) l'elenco delle opere pubbliche finanziate negli anni precedenti e non ancora completate (Sezione 4 dello schema);
 - iv) alcune considerazioni più generali sullo stato di attuazione dei programmi (Sezione 4 dello schema);
 - v) alcune considerazioni lineari sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani generali di sviluppo, ai piani regionali di settore, agli atti programmatici della regione (Sezione 6 dello schema);
- 6. è infine previsto un prospetto riassuntivo dei flussi di cassa risultanti dall'ultimo consuntivo approvato, con finalità di consolidamento dei conti pubblici (art. 12/8 DLgs 77/95 e Sezione 5 dello schema);
- 7. il regolamento di contabilità dell'ente deve prevedere «i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono coerenti con le Previsioni della relazione» (art. 12/8-bis DLgs 77/95).

Il Bilancio pluriennale

1. Il bilancio pluriennale svolge principalmente due funzioni: programmatica ed autorizzativa. La funzione autorizzativa prevede che si possano assumere impegni di spesa a carico di esercizi successivi a quello in corso solo nel limite degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale;
2. Il documento è redatto in termini di competenza finanziaria;
3. deve rispettare tutti i principi previsti per il preventivo annuale, escluso il principio dell'annualità. In particolare il bilancio pluriennale deve rispettare il vincolo di pareggio finanziario e gli equilibri parziali;
4. i valori sono riferiti ai singoli esercizi considerati. Per il primo esercizio, gli stanziamenti coincidono con quelli del preventivo annuale.
5. viene aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione;

6. il documento si articola in una parte relativa all'entrata ed una relativa alla spesa;
7. rispetto alla relazione previsionale e programmatica, per le spese viene mantenuta la classificazione per programmi e la distinzione tra spese consolidate, di sviluppo e di investimento. Le spese vengono inoltre classificate per titoli, servizi, ed interventi;
8. rispetto alla relazione previsionale e programmatica , per le entrate viene mantenuta la classificazione per titoli e categorie. Le categorie vengono ulteriormente articolate in risorse.

Il Piano Esecutivo di Gestione

Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) è stato introdotto dal DLgs 77/95. presenta delle caratteristiche ben precise.

Il PEG è predisposto annualmente dall'esecutivo (su proposta del direttore generale se presente) entro il 31/12 dell'esercizio precedente a quello cui il PEG si riferisce. Inoltre il documento è predisposto sulla base del bilancio di previsione deliberato dal Consiglio.

Il documento copre tutta l'attività dell'azienda, quindi include tutte le entrate e tutte le spese contenute nel bilancio di previsione annuale. È obbligatorio per tutti gli enti locali ad eccezione di quelli con popolazione inferiore a 15000 abitanti e delle comunità montane. Il PEG non ha una struttura predefinita, quindi può essere adattato alle caratteristiche ed alle necessità della singola azienda.

Presenta due componenti, una monetaria ed una non monetaria. Per quanto riguarda la componente monetaria è collegata con il bilancio di previsione annuale, comprende tutte le entrate e tutte le spese contenute in tale bilancio e ne dettaglia gli stanziamenti. In particolare le risorse, i servizi e gli interventi possono essere rispettivamente scomposti in capitoli di entrata, centri di costo e capitoli di spesa; per ogni capitolo e/o centro di costo è definito uno stanziamento, detto dotazione, affidato ad un determinato responsabile.

Per quanto riguarda la componente non monetaria, definisce gli obiettivi attribuibili al responsabile, e le eventuali risorse non monetarie (umane, strumentali, tecnologiche) affidategli.

In sintesi il PEG può svolgere due funzioni fondamentali (Lodetti e Zangrandi 1995).

1. Una funzione di programmazione e controllo della gestione, analoga a quella del budget d'esercizio per CdR, con le connesse finalità di razionalizzazione, coordinamento e motivazione; e
2. una funzione autorizzativa, con cui delimitare i poteri di impegno dei dirigenti.

Il Bilancio di previsione annuale

Il testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti Locali (DLgs. 267/2000) all'art. 162 disciplina che il bilancio di previsione annuale, redatto in termini di competenza finanziaria deve essere deliberato dall'organo politico osservando i seguenti principi generali:

- *Pareggio Economico finanziario*: il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio. Il totale delle entrate deve cioè coprire l'ammontare complessivo delle uscite perciò nel caso in cui gli esercizi precedenti abbiano prodotto disavanzo questo deve trovare applicazione all'interno del bilancio di previsione e pertanto il totale delle uscite di competenza dovrà essere pari al totale delle entrate al netto del disavanzo applicato.
- *Annualità*: nel bilancio possono essere iscritte previsione di entrata e di uscita con riguardo al periodo temporale di riferimento. L'anno finanziario coincide con l'anno solare dal 1° gennaio al 31 dicembre, dopo tale termine non possono effettuarsi accertamenti di entrate né impegni di uscite riferiti alla competenza dell'esercizio scaduto.
- *Universalità*: tutti i movimenti finanziari devono essere ricondotti al bilancio di previsione. Sono vietate le gestioni fuori bilancio. Tutte le entrate e tutte le uscite devono quindi essere contabilizzate con specifiche registrazioni delle operazioni che le hanno generate, con evidenza della qualità (voce e natura) e della quantità (valore).
- *Integrità*: le entrate e le uscite vanno iscritte in bilancio nel loro importo "integrale" (le entrate al lordo degli oneri di riscossione e le uscite al lordo delle eventuali correlate entrate). Il principio sancisce perciò che è fatto divieto di effettuare qualsiasi tipo di Compensazione tra entrate e uscite.
- *Veridicità*: : il bilancio deve presentare le reali condizioni finanziarie dell'Ente. Le entrate e le uscite devono cioè essere iscritte per i valori che realisticamente si prevede di accertare ed impegnare. il principio è stato introdotto per la necessità di evitare che le poste di bilancio siano iscritte con l'unico obiettivo di raggiungere un pareggio fittizio (entrate sovrastimate o uscite sottostimate).

- *Unità*:: tutte le entrate iscritte nel bilancio di previsione costituiscono un ammontare complessivo di risorse da contrapporre all'ammontare complessivo delle uscite, non esiste se non in casi particolari e prescritti dalla legge (entrate con destinazione vincolata) una correlazione diretta tra singole voci di entrata e singole voci di uscita.
- *Pubblicità*: la trasparenza dell'azione amministrativa richiede che i contenuti del bilancio e di tutti i suoi allegati siano resi accessibili ai cittadini e agli organismi di partecipazione. L'ente locale è quindi tenuto a realizzare una giusta informazione circa l'utilizzo delle risorse e le modalità di recepimento dei finanziamenti.

Il bilancio preventivo dell'ente locale ha carattere autorizzativo (costituisce infatti un limite agli impegni delle uscite correnti e delle uscite in conto capitale), anche per quanto riguarda il bilancio pluriennale, come già detto.

L'unità elementare di bilancio è:

- La risorsa per le previsioni d'entrata;
- L'intervento per le previsioni di uscita;

Il capitolo per le previsioni relative ai servizi gestiti per conto terzi, e quale possibile ulteriore articolazione dell'intervento.

Ciascuna risorsa, ciascun intervento, ciascun capitolo (laddove utilizzato) deve indicare nel bilancio di previsione:

- L'ammontare degli accertamenti e degli impegni risultanti dall'ultimo rendiconto deliberato.
- La previsione aggiornata dell'esercizio in corso;
- I valori che si prevede di accertare o di impegnare nel corso dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Nel caso in cui nel bilancio sia applicato l'avanzo o il disavanzo di amministrazione di esercizio precedenti, tale valore va iscritto prima di tutte le entrate e di tutte le uscite.

Il rendiconto della gestione

I risultati della gestione del bilancio vengono sintetizzati nel rendiconto della gestione che si compone di tre diversi documenti:

- il conto del bilancio;
- il conto economico;
- il conto del patrimonio.

Il rendiconto della gestione deve essere approvato dal Consiglio Comunale entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di competenza². Il rendiconto viene

² Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali: Art. 151. comma 7.

presentato al Consiglio Comunale da parte della Giunta, accompagnato dalla relazione dell'organo di revisione, dalla relazione della Giunta, dall'elenco dei residui attivi e passivi riaccertati per anno di competenza.

Nella relazione redatta dalla Giunta sono illustrati:

- le valutazioni di efficacia e di efficienza sulla gestione;
- i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche;
- gli scostamenti tra previsioni e valori consuntivi e vengono individuate e motivate le cause che li hanno provocati.

Il rendiconto della gestione è sottoposto a controllo da parte dell'organo di controllo regionale, inoltre per tutti gli EE.LL. con popolazione superiore ad 8.000 abitanti e per quelli per i quali la gestione si chiuda con un disavanzo di gestione, il rendiconto deve essere presentato alla Sezione Enti Locali della Corte dei Conti³.

Il conto del bilancio

il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione rendendo possibile il confronto diretto con le previsioni fatte l'anno precedente. Rileva la gestione Finanziaria autorizzativa dell'ente locale evidenziando accertamenti e impegni e assicurando gli equilibri finanziari tra entrate e uscite.

Nel conto del bilancio per ciascuna risorsa dell'entrata e intervento dell'uscita sono rilevati:

- la classificazione delle voci;
- la descrizione;
- gli stanziamenti definitivi risultanti dalla chiusura dell'esercizio;
- i residui, distinguendo tra quelli di nuova costituzione e quelli provenienti dagli anni precedenti;
- gli impegni/accertamenti;
- i pagamenti/riscossioni;
- le eventuali economie/ diseconomie distinte tra quelle derivanti dalla gestione di competenza e quelle derivanti dalla gestione del Conto residui.

Si definiscono residui attivi⁴ tutte le somme accertate e non riscosse nel corso dell'esercizio. Costituiscono residui attivi anche le entrate provenienti da assunzioni di mutui se entro la fine dell'esercizio è intervenuta la concessione dello stesso e stipula del contratto.

³ Per il referto previsto dalla Legge n. 51/82.

⁴ La formula di definizione dei residui attivi finali è la seguente:

residui attivi finali = residui attivi iniziali + accertamenti - riscossioni in c/competenza + economie di riscossione - diseconomie di riscossione - riscossioni in c/residui + riaccertamento dei residui attivi - cancellazione dei residui attivi.

I residui attivi devono essere conservati nel conto dei residui fino all'atto della riscossione delle somme relative o fino a quando non si dichiara l'inesigibilità, insussistenza o prescrizione di dette somme. La cancellazione dei residui attivi può avvenire solo tramite una deliberazione del Consiglio Comunale, da adottarsi prima dell'approvazione del rendiconto gestionale.

Si definiscono residui passivi⁵ le spese impegnate e non pagate entro la fine dell'esercizio. I residui passivi vengono conservati nel conto dei residui fino all'avvenuto pagamento o fino a che non se ne dimostri l'insussistenza o prescrizione.

La cancellazione dei residui passivi, totale o parziale, può avvenire solo previa apposita delibera del Consiglio Comunale, da adottarsi prima dell'approvazione del rendiconto, e previo riaccertamento dei debiti per verificarne la reale o meno sussistenza delle ragioni che avevano determinato la registrazione contabile.

Si definisce economia di entrate il valore pari a:

- la differenza tra il valore accertato e il valore stanziato, qualora il primo sia superiore al secondo (economia di accertamento);
- la differenza tra valore riscosso e valore accertato, qualora il primo sia superiore al secondo (economia di riscossione in conto competenza);
- la differenza tra valore riscosso in conto residui e il valore dei residui iniziali, qualora il primo sia superiore al secondo (economia di riscossione in conto residui);
- Rinuncia a crediti di modesta entità per i quali il costo della riscossione risulterebbe superiore all'entrata.

Si definisce diseconomia di entrate il valore pari a:

- la differenza tra il valore stanziato e il valore accertato, qualora il primo sia superiore al secondo (diseconomia di accertamento);
- la differenza tra valore accertato e valore riscosso a saldo, qualora il primo sia superiore al secondo (diseconomia di riscossione in conto competenza);
- la differenza tra valore rilevato nei residui iniziali e valore riscosso in conto residui a saldo, qualora il primo sia superiore al secondo (diseconomia di riscossione in conto residui).

Si definisce economia di spesa il valore pari a:

- la differenza tra valore stanziato e valore impegnato, qualora quest'ultimo sia inferiore allo stanziamento (economia di stanziamento);
- la differenza tra valore impegnato e valore pagato a saldo, qualora quest'ultimo sia inferiore all'impegno (economia di pagamento in conto competenza):

⁵ La formula di definizione dei residui passivi finali è la seguente:

residui passivi finali = residui passivi iniziali + impegni - pagamenti in c/competenza
- economie di pagamento - pagamenti in c/residui - cancellazione o perenzione di residui passivi.

- la differenza tra il valore dei residui iniziali e il valore del pagamento a saldo in conto residui, qualora quest'ultimo sia inferiore al primo (economia di pagamento in conto residui).

Al conto del bilancio sono allegati una serie di quadri di sintesi che hanno lo scopo di fornire maggiori informazioni relative alla gestione, tali quadri sono:

- il quadro generale delle entrate e quello delle spese dove si effettua un confronto (percentualizzato) con le previsioni iniziali e si riassumono gli accertamenti/impegni le riscossioni/pagamenti e i residui;
- il prospetto relativo ad ogni servizio gestito in economia, con l'indicazione degli impegni assunti sulle spese correnti per ciascuna funzione e servizio e per ciascun intervento,
- il riepilogo generale di classificazione delle spese sia correnti che in c/capitale;
- il quadro relativo alle spese per rimborso prestiti;
- il quadro analitico relativo alle funzioni delegate dalla Regione;
- il quadro riassuntivo della gestione di competenza, che si conclude con l'analisi del risultato della gestione;
- il quadro riassuntivo della gestione finanziaria, che si conclude con l'analisi del risultato di amministrazione.

Inoltre al conto del bilancio sono allegati una serie di indici quali:

- indicatori economici-finanziari sull'andamento della gestione;
- i parametri di deficitarietà che supportano nella comprensione di quello che è il grado di dissesto dell'ente;
- ulteriori parametri di efficacia efficienza.

Il risultato finale della gestione finanziaria, accertato con l'approvazione del rendiconto esprime il saldo contabile di amministrazione che è rappresentato dal valore differenziale della somma algebrica delle componenti riepilogative dell'intera attività gestionale e che costituisce l'avanzo o il disavanzo al 31 dicembre dell'ultimo esercizio chiuso, rimanendo in esso assorbiti i risultati di gestione di tutti gli esercizi pregressi.

Il risultato della gestione può essere analizzato sia nella sua struttura che nella sua formulazione come flusso.

In quanto flusso il risultato della gestione emerge dalla seguente relazione:

risultato di amministrazione iniziale
+ accertamenti
- impegni
+ economie di riscossione/pagamento
- diseconomie di riscossione
+ economie in conto residui
- diseconomie in conto residui
= risultato di amministrazione finale.

che in caso di totale applicazione dell'avanzo di amministrazione dell'anno precedente risulta pari a:

risultato di amministrazione = economie – diseconomie.

La rappresentazione della struttura del risultato di amministrazione è la seguente:

risultato di amministrazione = fondo cassa + residui attivi – residui passivi,

dove il fondo cassa si forma in base alla seguente relazione:

fondo cassa finale = fondo cassa iniziale + riscossioni (in competenza e in c/residui) - pagamenti (in competenza e in c/residui),

L'avanzo di amministrazione può o meno essere applicato al bilancio di previsione, il disavanzo deve obbligatoriamente essere applicato.

L'applicazione dell'avanzo di amministrazione deve tener conto dell'obbligatorietà della destinazione delle quote di ammortamento accantonate al reinvestimento. Anche nell'applicazione del disavanzo tale obbligatorietà deve essere rispettata, pertanto il disavanzo deve essere applicato per l'importo pari alla somma del saldo contabile di amministrazione aumentato dell'importo corrispondente alle quote di ammortamento.

L'avanzo di amministrazione deve prioritariamente essere destinato: al reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento, alla copertura dei debiti fuori bilancio, ai provvedimenti di salvaguardia degli equilibri di bilancio, al finanziamento delle spese di investimento.

Per rispettare queste priorità il risultato di amministrazione, viene articolato in quattro livelli di valore aggregati:

- i fondi vincolati;
- i fondi per il finanziamento delle spese per investimento;
- i fondi di ammortamento: da destinarsi al reinvestimento;
- i fondi non vincolati: da utilizzarsi in via prioritaria per la copertura dei debiti fuori bilancio. Possono comunque essere utilizzati anche per il finanziamento di spese correnti purchè queste non siano di tipo routinario (personale etc..) e purchè esista una delibera del Consiglio Comunale che motivi l'impossibilità di far fronte a tali spese in modo alternativo.

1.5 Contabilità finanziaria e contabilità economica

Come evidenziato ed emerso nei paragrafi precedenti le due contabilità hanno finalità sicuramente differenti e rispondono a delle esigenze informative che rispondono a logiche e “interessi” differenti.

Molti autori sottolineano la superiorità della contabilità economico-patrimoniale rispetto alla contabilità finanziaria. Numerosi riferimenti si ritrovano in Zappa e Marcantonio (1954), Cassandro (1979), Masini (1979), Azzimi (1982), Borgonovi (1996) che sottolinea tra l'altro come la rilevazione duplice sia più coerente con l'attenzione al lungo periodo in quanto basata «sul presupposto che il giudizio di convenienza espresso nel singolo scambio esaurisca il potere dell'azienda di influenzare i comportamenti economici»; Anselmi (1995) sottolineava che «l'attuale legislazione comunale fino ad ora non ha consentito, attraverso l'uso degli strumenti informativo contabili di bilancio ufficialmente previsti, neppure una sufficiente conoscenza dei flussi patrimoniali ed economici, e quindi di costo, che fanno capo sia al Comune globalmente considerato che ai singoli servizi. Il Comune, quindi, fino ad ora, fatti salvi alcuni casi da considerare eccezionali, ha deciso al buio, praticamente ad occhi bendati, senza conoscere né preventivamente né susseguentemente il costo delle singole decisioni che ha assunto: non stupisce che in queste condizioni la gestione spesso non possa essere stata felice. Inoltre sempre Anselmi (2005) riferendosi al sistema contabile delle aziende pubbliche, osserva che «nella continua ricerca dell'innalzamento del grado di rappresentatività delle caratteristiche gestionali, la contabilità economico-patrimoniale presenta delle indubbie potenzialità rispetto a quella finanziaria». Ma anche molti autori della letteratura internazionale sostengono la superiorità dei sistemi contabili basati sulla *accrual basis* (McCulloch e Ball 1992; Barrett 1993; Denis 1993; Evans 1995; Heald e Georgiou 1995; Likiermann 1995; Mellor 1996; Funnel e Cooper 1998; Gillibrand e Hilton 1998; Guthrie 1998; Talbot 1998; Wong 1998; Likierman 2000, 2001, 2003).

Per quanto riguarda la contabilità finanziaria, si individuano principalmente due limiti: un limite riguarda gli aspetti tecnici della contabilità e un altro limite è legato, alla funzione autorizzativa.

Per quanto riguarda ai limiti tecnici essenzialmente si fa riferimento a due elementi:

1. L'incapacità di fornire una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico;
2. L'orientamento al breve periodo.

Facendo riferimento al primo limite si osserva che i documenti di sintesi non sono chiari e non forniscono informazioni leggibili.

Infatti nei documenti non sono rappresentate alcune informazioni fondamentali:

- Alcune situazioni patrimoniali non monetarie attive (vengono rilevate le uscite numerarie connesse all'acquisto di fattori produttivi a utilità pluriennale, ma non si conservano le informazioni sulla loro esistenza negli anni successivi; si rilevano le uscite monetarie per l'acquisto di

fattori produttivi a fecondità semplice, ma non la presenza di processi in corso, come le rimanenze);

- Alcune situazioni patrimoniali attive (si rilevano gli accertamenti e i correlati residui attivi, che non sempre coincidono però con i crediti di regolamento);
- Non vengono adeguatamente rappresentate i debiti di finanziamento (si rileva in ogni esercizio l'uscita relativa all'ammortamento del debito, ma non il fondo che esprime l'entità del debito residuo);
- I debiti di regolamento (si rilevano gli impegni e i correlati residui passivi, che però raramente coincidono con i debiti di regolamento);
- Alcune passività non ancora determinate nell'esistenza o nell'ammontare;
- Ma anche alcuni ricavi e costi: per i ricavi quando il momento dell'accertamento non corrisponde al momento di variazione della moneta o del credito; per i costi quando il momento dell'impegno non corrisponde al momento di variazione della moneta e/o del credito; sempre per gli altri componenti positivi e negativi del risultato economico, come nel caso delle variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti, accantonamenti ecc.).

Per quanto riguarda il secondo limite, che discende anche dal primo si riscontra:

- Un orientamento al breve periodo;
- Si prendono le decisioni in relazione alla disponibilità di risorse monetarie anziché alla disponibilità economica;
- Manca la base per la determinazione dei costi dei singoli servizi;
- È difficoltoso esprimere un giudizio sull'efficienza, sull'equilibrio economico, sulla economicità della gestione.

Naturalmente ai limiti tecnici della contabilità finanziaria, si contrappongono i vantaggi della contabilità economico-patrimoniale:

- Rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione patrimoniale finanziaria e il risultato economico;
- Orientamento al medio-lungo periodo.

I principali vantaggi informativi della contabilità economico-patrimoniale, riguardano:

- ❖ La rappresentazione dell'equilibrio economico di breve e lungo periodo dell'azienda pubblica nel suo complesso, e quindi la capacità di valutare l'impatto economico-finanziario di medio e lungo periodo, delle decisioni e delle politiche pubbliche, nonché l'impatto sull'equità intergenerazionale, o interperiodale (tra le collettività dell'istituto pubblico in diversi periodi amministrativi).
- ❖ La rappresentazione delle attività patrimoniali, con particolare riferimento alle immobilizzazioni materiali, che spinge l'azienda a tenere un inventario aggiornato, a quantità e valori, delle proprie condizioni

patrimoniali (in contabilità finanziaria l'inventario è extracontabile e la sua mancanza o inattendibilità non compromette la qualità delle rilevazioni e delle sintesi). Con tale rappresentazione l'azienda riesce ad acquisire informazioni importanti per le sue decisioni nell'ambito della situazione patrimoniale;

- ❖ Le passività patrimoniali, che permettono di determinare in maniera più corretta la situazione debitoria dell'azienda. Infatti i residui passivi non sempre sono dei debiti e nel caso dei mutui passivi, non sempre i debiti trovano corrispondenza nei residui passivi. Inoltre le passività permettono di fornire informazioni per le scelte di finanziamento, ma anche di evidenziare oneri da porre a carico degli esercizi successivi;
- ❖ La rappresentazione dei costi dei servizi e delle politiche adottate, con notevoli benefici, in termini di controllo dei costi, di misurazione dell'efficienza, della produttività, ma anche migliore allocazione delle risorse; maggiore responsabilizzazione dei dirigenti sull'impiego delle risorse; maggiore consapevolezza nella determinazione delle tariffe dei servizi, ecc.;
- ❖ La possibilità di redigere il bilancio consolidato, quindi non solo alla singola azienda pubblica ma anche ai gruppi;
- ❖ Maggiore trasparenza, con particolare attenzione sulla comprensibilità e sull'attendibilità della rappresentazione informativa.

Analogamente ai vantaggi riscontrabili nella contabilità economico-patrimoniale, rispetto ai limiti della contabilità finanziaria, si possono evidenziare le criticità della contabilità economica, rispetto alle finalità che si vogliono perseguire con la contabilità finanziaria.

Numerosi sono gli autori, che sottolineano, nonostante l'evoluzione in atto, forti perplessità all'introduzione di una contabilità economico-patrimoniale, rinnovando l'importanza della contabilità finanziaria.

Per esempio, per Grandis (2006), il punto centrale è la necessità di mantenere la contabilità finanziaria, quale condizione indispensabile per preservare la funzione autorizzativa, garantire il principio costituzionale della «copertura finanziaria», conferire ai dirigenti autonomi poteri di spesa, identificare e quantificare le responsabilità penali, civili, patrimoniali e amministrativo-contabili dei soggetti che hanno disposto delle risorse finanziarie pubbliche. La contabilità finanziaria, inoltre, consentirebbe di perseguire l'armonizzazione contabile senza caricare di ulteriori oneri gli enti minori, nonché di fornire informazioni comunque significative ai cittadini e agli organi di controllo. In questa impostazione, la contabilità economico patrimoniale si può eventualmente affiancare a quella finanziaria, senza però volerla sostituire .

Un primo filone critico (Guthrie e Johnson 1994; Aiken e Capitano 1995; Montesinos, Pina e Vela 1995; Conn 1996; Guthrie 1998, Monsen e Nasi 1998; 1999; 2000 Monsen 2002; Christiaens e Rommel 2006) sostiene la maggior coerenza della contabilità finanziaria con le caratteristiche intrinseche delle aziende pubbliche.

Alcuni autori sostengono che nelle aziende pubbliche è fondamentale la funzione autorizzativa. Per svolgere tale funzione è necessario un bilancio di previsione formulato in termini di cassa o bilancio finanziario (Guthrie 1998). Una volta formulato in termini finanziari il preventivo, per esigenze di confronto anche il consuntivo deve essere redatto in termini finanziari. Inoltre la presenza nella contabilità economico-patrimoniale di valori stimati e congetturati è vista come incoerente rispetto ai fabbisogni propri della funzione autorizzatoria. Tuttavia non si esclude che la funzione autorizzatoria possa essere garantita all'interno di un sistema economico-patrimoniale

La presenza nella contabilità finanziaria della rilevazione semplice anziché duplice è generalmente considerato un limite, ma può rappresentare in realtà anche un punto di forza, per la capacità di sintetizzare in un unico valore sia la dimensione numeraria, sia quella non numeraria.

Ciò permette infatti di soddisfare tre esigenze particolarmente importanti nelle aziende pubbliche:

- ❖ Primo, per l'azienda pubblica, dato il frequente ricorso a trasferimenti vincolati e tributi di scopo, è importante poter correlare specifiche entrate a specifiche spese. In contabilità finanziaria, questo è reso possibile dalle regole che, rispetto alle entrate a destinazione vincolata e alle spese così finanziate, richiedono nel bilancio di previsione di esplicitare il collegamento tra stanziamenti in entrata e in uscita, nelle rilevazioni d'esercizio di rilevare gli impegni contestualmente agli accertamenti che li finanziano;
- ❖ Secondo, rilevando riscossioni e pagamenti per voci elementari di entrata e di spesa, la contabilità finanziaria permette di conoscere e di comunicare, immediatamente e nel dettaglio, le fonti e gli impieghi di cassa, mentre la contabilità economico-patrimoniale richiede per tale scopo, la costruzione di un apposito prospetto dei flussi finanziari.
- ❖ Terzo, nel corso dell'esercizio è fondamentale per l'azienda pubblica poter verificare con sistematicità l'attuazione di quanto deciso nel bilancio di previsione e le connesse responsabilità tanto che le rilevazioni d'esercizio prendono in italiano il nome di gestione del bilancio e in inglese ancora più significativamente di budget execution. In contabilità finanziaria questo è reso possibile non solo dal sistematico confronto, per ogni voce di entrata e di spesa, del valore effettivo con il relativo stanziamento., ma anche dalla rilevazione dei valori nelle fasi formali che delimitano le

responsabilità dei diversi organi aziendali: per esempio, il tesoriere non può procedere al pagamento di una fattura se non ha ricevuto dall'ente la relativa ordinazione sotto forma di mandato: il mandato non può essere emesso se l'organo deputato alla verifica di coerenza tra ordine al fornitore, documenti di consegna e fattura non ha provveduto alla liquidazione della fattura stessa; la fattura non può essere liquidata se l'organo delegato ad assumere l'obbligazione giuridica verso il fornitore non ha provveduto al relativo impegno; l'impegno può avvenire solo nei limiti dell'autorizzazione (stanziamento) definita dall'organo rappresentativo ed eventualmente dettagliata dall'organo esecutivo attraverso la distinzione tra bilancio politico o decisionale e bilancio amministrativo o gestionale. In conclusione si tratta, anche in questo caso, di un'obiezione rilevante, che evidenzia due criticità della transizione alla contabilità economico-patrimoniale. La prima criticità è che, sebbene la contabilità economico-patrimoniale sia generalmente superiore alla contabilità finanziaria sotto il profilo informativo, ci sono aspetti che la seconda evidenzia e che invece alla prima sfuggono. La seconda criticità è che, mentre la contabilità economico-patrimoniale è essenzialmente un sistema contabile, la contabilità finanziaria è anche (se non soprattutto) un tassello fondamentale dell'assetto istituzionale e organizzativo dell'azienda pubblica; se si pensa di abbandonare la contabilità finanziaria è quindi necessario sostituirla adeguatamente non solo il ruolo contabile, ma anche quello istituzionale e organizzativo; per il primo ruolo la contabilità economico patrimoniale (generale e analitica) può essere più che sufficiente, ma per il secondo servono anche strutture e meccanismi extracontabili.

Altro elemento che evidenzia un limite della contabilità accrual è la determinazione del risultato economico. Il risultato economico non è una finalità dell'azienda pubblica e non sarebbe quindi nemmeno un indicatore significativo di performance.

L'attività delle aziende pubbliche e quindi anche degli enti locali, è generalmente valutata più per gli effetti esterni sul sistema economico che per gli effetti interni sull'equilibrio aziendale. Viene quindi attribuita grande importanza alle risorse finanziarie che il settore pubblico preleva dal sistema economico attraverso tributi e tariffe e riversa nel sistema economico attraverso la spesa per beni e servizi, il pagamento di stipendi e pensioni, l'erogazione di trasferimenti alle famiglie e alle imprese. Sotto questo profilo la contabilità finanziaria sarebbe superiore a quella economico-patrimoniale. In particolare, i valori di competenza finanziaria evidenzerebbero l'effetto produzione della spesa pubblica sul sistema economico-sociale, ossia gli impulsi che le decisioni di spesa trasmettono all'ambiente esterno; i valori di cassa evidenzerebbero invece l'effetto liquidità, ossia gli impulsi trasmessi dalle effettive erogazioni monetarie.

In merito a questa obiezione va però ricordato che le informazioni relative alla «cassa» sono disponibili anche nella contabilità economico-patrimoniale e che comunque l'approccio aziendale recupera proprio l'importanza degli effetti e degli equilibri interni.

La contabilità economico-patrimoniale non misura gli outcome e quindi distoglie l'attenzione dagli stessi, affermando un'idea di performance eccessivamente ristretta, in quanto focalizzata su costi ed efficienza.

Infine, alcuni autori (per esempio Guthrie 1998; Christiaens e Rommel 2006) sui limiti e i vantaggi dell'una o dell'altra contabilità, sottolineano che il confronto tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è spesso svolto su basi impari, perché inficiate da una limitata conoscenza e quindi da un'errata valutazione di uno dei due sistemi. Chi conosce soprattutto la contabilità finanziaria finisce spesso per confrontare un'alternativa concretamente sperimentata (appunto la contabilità finanziaria) con una fortemente idealizzata (la contabilità economico-patrimoniale). Chi conosce soprattutto la contabilità economico-patrimoniale, d'altra parte, tende a sottovalutare la contabilità finanziaria, percependola come semplice rilevazione delle entrate e delle uscite di moneta, in verità anche per la debolezza di alcune sue applicazioni concrete. Questa obiezione può però essere anche rovesciata: chi conosce soprattutto la contabilità finanziaria (innanzi tutto i responsabili economico-finanziari degli istituti pubblici) finisce spesso per difenderla acriticamente, enfatizzandone le potenzialità e riducendone i limiti a problemi contingenti di cattiva applicazione. Non si spiegherebbe, altrimenti, perché l'adozione della contabilità economico-patrimoniale incontri tanta resistenza. Ciò che invece si può condividere è che mancano finora confronti empirici che dimostrino *ceteris paribus* gli effettivi vantaggi di un sistema sull'altro.

Dall'analisi dei vantaggi e dei limiti delle due contabilità emergono elementi di differenze legate a logiche e finalità diverse. Ritornando alle principali differenze delle due contabilità, ci si riferisce principalmente ai principi di competenza finanziaria ed economica nella rilevazione dei fatti.

Per comprendere quali sono i punti di raccordo e le differenze tra la contabilità di tipo aziendale e quella pubblica è necessario innanzitutto definire con precisione il concetto di *competenza*. È questo il pre-requisito che indica il vero punto di riferimento a cui l'ente deve ricondursi per stabilire se un determinato fenomeno appartiene all'esercizio di riferimento, oppure deve essere imputato all'esercizio successivo o a quello precedente.

Il problema della competenza temporale e cioè della imputabilità o meno del fenomeno a uno specifico esercizio, è l'elemento centrale che influenza direttamente il risultato complessivo di quel periodo.

Nella contabilità pubblica, l'aspetto della competenza finanziaria è determinante perché stabilisce quando e in quale misura le entrate e le uscite possono essere registrate nel conto del bilancio, diventando così, rispettivamente, accertamenti ed impegni di competenza. Il risultato di gestione della contabilità finanziaria, ossia l'avanzo o il disavanzo, dipende quindi dai fenomeni che possono o non possono essere imputati in quello specifico esercizio.

È il criterio della competenza finanziaria che definisce e delimita quest'ambito di azione. Infatti, registrare una posizione creditoria che ha già avuto una manifestazione finanziaria (accertamento di competenza), o in alternativa, non registrarla perché il diritto alla riscossione non si è ancora perfezionato (minore entrata), sono tutte decisioni contabili che influenzano direttamente la componente positiva del risultato di gestione, e cioè gli accertamenti di competenza. Analogamente, registrare un'uscita che ha già avuto una manifestazione finanziaria (impegno di competenza), oppure non registrarla perché la previsione di spesa non si è tradotta in impegno (minore uscita) sono operazioni contabili che influenzano direttamente la componente negativa del risultato di esercizio, e cioè gli impegni di competenza.

Analogamente a quanto previsto per la contabilità pubblica, anche il risultato economico della contabilità aziendale, nella forma di utile o perdita, dipende direttamente dai fenomeni che possono o non possono essere riportati nel conto economico. Ed è il criterio della competenza economica che stabilisce quando ed in quale misura le entrate e le uscite possono essere registrate in quello specifico esercizio, diventando così rispettivamente ricavi e costi di competenza. Registrare delle entrate che hanno già avuto una manifestazione numeraria di competenza dell'esercizio (ricavo), rettificarle in diminuzione rinviandone una quota all'esercizio successivo (formazione di un risconto passivo) o rettificarle in aumento registrando ulteriori quote che avranno la loro manifestazione numeraria appena nell'esercizio successivo (formazione di un rateo attivo), sono operazioni contabili che influenzano direttamente la componente positiva del risultato economico, e cioè i ricavi di competenza. Di pari grado, registrare delle uscite che hanno già avuto una manifestazione numeraria di competenza dell'esercizio (costo), rettificarle in diminuzione rinviandone una quota all'esercizio successivo (formazione di un risconto attivo) o rettificarle in aumento registrando ulteriori quote che avranno la loro manifestazione numeraria appena nell'esercizio successivo (formazione di un rateo passivo), sono tutte operazioni contabili che influenzano direttamente la componente negativa del risultato economico, e cioè i costi.

1.6 Separazione tra indirizzo politico e autonomia gestionale dell'Ente locale.

Il tema della separazione tra indirizzo politico e autonomia gestionale dell'ente locale, si riferisce in generale nelle aziende pubbliche alla separazione dei ruoli e competenze tra amministratore politico e management pubblico. Il primo svolge un'attività di indirizzo il secondo prettamente gestionale, ma sicuramente nell'ambito degli Enti Locali la separazione delle due funzioni, assume un aspetto critico, in ragione della valenza politica del primo attore che risulta predominante sulla funzione del secondo attore, in quanto deve rispondere ai propri elettori.

Come anticipato nei paragrafi precedenti la contabilità finanziaria ha una maggiore attenzione al breve periodo, rispetto all'orientamento di lungo periodo della contabilità economica.

L'orientamento di lungo periodo in un ente pubblico e meglio ancora in un ente locale assume caratteristiche peculiari. Infatti, da una parte, il potere impositivo dei tributi, la presenza di disposizioni costituzionali circa la rappresentanza della collettività, la necessità di garantire l'erogazione dei servizi, fanno sì che la sopravvivenza dell'azienda pubblica sia sempre garantita.

In Italia ma anche all'estero, la crisi finanziaria di un ente pubblico, si traduce solitamente in sanzioni per gli amministratori e in penalizzazione della collettività: incremento delle tariffe per i servizi, aumento della pressione tributaria, riduzione dei servizi erogati; ma quasi mai comporta la liquidazione dell'ente e a maggior ragione nella specificità dell'ente locale. Inoltre, la presenza di organi politici periodicamente assoggettati alla verifica elettorale fa sì che gli orizzonti temporali rilevanti per le decisioni siano sostanzialmente indipendenti sia dalle caratteristiche dei processi aziendali, sia dalle autonome valutazioni degli organi deputati a decidere, ma vengano, invece determinate dai cicli politici.

Questa dipendenza dei «tempi e ritmi della gestione dai tempi e ritmi istituzionali» (Borgonovi 1984 – 2002) si traduce in un forte orientamento al breve periodo. In primo luogo, gli amministratori pubblici mostrano una strutturale tendenza ad anticipare i benefici e differire i costi dell'azione pubblica. Si tratta di una tendenza che si accentua all'avvicinarsi delle elezioni e nei sistemi politici più instabili. In secondo luogo, le scadenze elettorali sono percepite come soluzioni di continuità nella vita aziendale, tanto che un'attività di programmazione che si estenda oltre il mandato dell'amministrazione in carica è spesso considerata scarsamente democratica, in quanto destinata a limitare la libertà dei cittadini di decidere, con l'eventuale elezione di una nuova maggioranza, la modificazione delle politiche.

Nel caso specifico degli enti locali, ciò si riflette nella contrapposizione tra logiche e strumenti di programmazione e controllo che valorizzano la continuità della gestione (relazione revisionale e programmatica e bilancio pluriennale) o che riflettono invece la scansione dei mandati (linee programmatiche di mandato, bilancio di mandato, piano generale di sviluppo). Si riflette anche, nell'apparente correlazione tra le riforme istituzionali che hanno garantito una maggiore stabilità

politica e quindi una più sistematica successione di «legislature» da un lato, l'affermazione di logiche e strumenti «di mandato» dall'altro.

L'orientamento al breve periodo, comunque, è determinato anche, da un fenomeno strutturale ed uno contingente. Il fenomeno strutturale è legato al fatto che la curabilità istituzionale dell'ente è scontata e quindi inutile da presidiare. Il fenomeno contingente è l'avvicinamento della "politica" ai cittadini tramite processi di decentramento istituzionale e/o di investitura diretta dell'esecutivo; «il rilievo che ha il cittadino in entrambe le sue caratteristiche (soggetto politico e utente) pone il sistema decisionale del Comune nella necessità assoluta di rapportarsi costantemente alla volontà del medesimo per cui a volte possono essere privilegiate le decisioni più "popolari" anziché quelle ritenute nel periodo medio-lungo più rispondenti all'interesse generale. Si tratta di un vincolo istituzionale caratterizzante ogni volta che gli amministratori siano eletti direttamente dai cittadini e la dimensione locale permetta rapporti formali e informali tra i medesimi» (Anselmi, 1989).

L'esistenza di tale criticità pesa nella definizione e nelle caratteristiche del ruolo del management pubblico.

Molti Autori hanno messo in evidenza la necessità di riconsiderare il ruolo del management pubblico alla luce delle caratteristiche istituzionali, organizzative, tecnologiche, sociali, politiche che caratterizzano le varie realtà pubbliche.

In questo momento storico di crisi Finanziaria il ruolo del management pubblico risulta peraltro ancor di più rilevante, in quanto le aziende pubbliche devono ricercare modalità di azione, criteri di gestione, determinare combinazione di processi che sappiano innovare e ridurre la spesa pubblica, o quanto meno ridurre la crescita storicamente determinata.

Se tutte queste esigenze vedono nel management pubblico il fulcro dell'azienda e del cambiamento, è critico in particolare il rapporto che si genera con l'amministratore politico.

In realtà il problema cruciale è quello che una distinzione chiara tra mezzi e fini che portava alla separazione tra il decisore politico, responsabile dei fini, ed il management pubblico, responsabile dei mezzi (cioè delle modalità per raggiungere fini) oggi appare non più appropriata rispetto alla capacità delle aziende di raggiungere gli obiettivi. Dalla distinzione fini-mezzi nasce la nota distinzione tra gli amministratori politici, espressione delle comunità locali, che interpretano i bisogni della comunità e li traducono in obiettivi per l'azienda, ed il management pubblico a cui viene conseguentemente richiesto di realizzare i fini.

Quello che la realtà più volte evidenzia è che l'amministratore politico ha come criterio di decisione, per selezionare le attività da realizzare, l'allocazione delle risorse, il consenso (a breve o a lungo termine, elettorale o di chi lo ha nominato, comunque degli interessi che rappresenta oggettivamente). La sua funzione di

governo è sicuramente quella di generare consenso, attraverso tutte le azioni legittime.

Il management pubblico ha invece come punto di riferimento la capacità di organizzare, di gestire, di realizzare, di generare le condizioni perché anche nel futuro si possano realizzare le politiche, perseguire gli obiettivi in modo efficiente. La responsabilità appunto è sui risultati conseguiti dall'azienda.

Da ciò discendono due problemi rilevanti:

1. siccome il consenso (soprattutto a breve e collegato a specifici e particolari aspetti) può comportare rilevanti inefficienze nell'impiego delle risorse una finalizzazione impropria degli obiettivi e la distrazione di risorse da finalità generali e di lungo periodo, è necessario individuare dei limiti che se da un punto di vista generale sono indicati dalla normativa stessa, dal punto di vista aziendale possono essere individuati come cautele nel governo delle risorse. Questo si può ottenere come sistema di controllo esterno, ma anche attribuendo al management pubblico un funzione in grado di definire limiti all'azione politica, derivanti da normativa di riferimento o da autolimiti che la stessa azienda si dà⁶;
2. E' molto complessa la traduzione dei fini e delle politiche in risultati, proprio in quanto sono necessarie competenze specifiche le condizioni organizzative, i criteri di allocazione delle risorse, le modalità di relazione con soggetti terzi, le conseguenze delle decisioni all'interno e all'esterno dell'azienda, per l'indirizzo del personale, per le scelte di investimento ecc. Appare conseguentemente indispensabile che il management pubblico sia professionalizzato, abbia cioè conoscenze, competenze e capacità di direzione delle aziende pubbliche.

Un elemento che gioca un ruolo importante nell'autonomia gestionale del dirigente e quindi nel rapporto di fiducia con l'amministratore politico, è rappresentata dalle caratteristiche personali.

Infatti, le Caratteristiche personali giocano un ruolo rilevante nel campo del rapporto, in particolare ci si vuole riferire alle specifiche competenze degli uomini politici. Nel caso in cui si abbiano caratterizzazioni formative lontane dal contenuto del ruolo da ricoprire, sarà più rilevante il ruolo svolto dal dirigente: i ruoli saranno maggiormente distinti. In caso di forte competenza personale varranno viceversa rapporti fiduciosi sperimentali sul campo. Infatti la fiducia nei rapporti tra amministratore e management è indispensabile per operare positivamente nella direzione di realizzare le politiche e sviluppare servizi adeguati agli obiettivi politici generali.

⁶ La legislazione italiana utilizza spesso il management pubblico in funzione di controllo e verifica delle decisioni politiche. Ad esempio negli enti locali si individuano specifiche autorizzazioni alla gestione delle risorse finanziarie che sono poste dagli stessi dirigenti pubblici, i cosiddetti pareri obbligatori che ovviamente condizionano le decisioni degli amministratori politici.

La ricerca dell'equilibrio tra management e amministratori in questi anni si caratterizza per l'aumento dell'autonomia manageriale, un incremento del potere di intervento e una maggiore definizione, almeno a livello legislativo, sul ruolo dell'amministratore politico.

Questo primo elemento permette di focalizzare l'attenzione su uno dei paradossi che Pollitt e Bouckear (2002) hanno individuato: la volontà dei politici di aumentare la responsabilità del management e contemporaneamente aumentare il potere di controllo sul management stesso. Ciò che sembra una contraddizione evidente può essere spiegato dalla volontà da parte degli amministratori di influenzare il management senza però assumere le responsabilità dei risultati conseguiti.

Un secondo elemento che appare significativo per approfondire questa tematica è considerare che i processi di cambiamento proposti per riformare le amministrazioni pubbliche hanno spesso posto l'accento su queste tematiche:

- aumentare il Controllo politico, cioè la capacità di governo da parte del politico;
- aumentare l'autonomia del management, soprattutto la sua capacità di perseguire con determinazione i risultati;
- aumentare la possibilità di scelta da parte degli utenti; cioè permettere la scelta tra alternative modalità di erogazione delle prestazioni o tra differenti soggetti erogatori.

Il primo aspetto nasce dalla necessità di sviluppare un'azione costante e specifica, che sappia indirizzare il comportamento del management e quindi sottoporlo alla valutazione dei rappresentanti della comunità locale.

Il secondo aspetto nasce dalla necessità di aumentare la responsabilità del management sui risultati e quindi di individuare aree in cui è protetto dall'eventuale influenza politica;

Il terzo elemento nasce viceversa dalla constatazione che la libertà di scelta da parte del consumatore porta stimoli rilevanti al miglioramento della qualità e dell'efficienza.

L'equilibrio tra questi tre fattori all'interno di un'azienda può essere trovato attraverso il rafforzamento degli specifici ruoli. Ad esempio, l'amministratore focalizza l'attenzione sugli obiettivi generali e sulle politiche e non interviene nella gestione; il management rafforza il suo potere sulle azioni e riceve feed-back dagli utenti dei servizi e così sviluppa una specifica conoscenza delle caratterizzazione della domanda e del bisogno; gli utenti a loro volta possono aspettarsi miglioramenti nei servizi e quindi assumere un ruolo positivo nell'individuazione degli stessi. In un certo senso un ritorno al modello tradizionale: decisore sulle finalità e sull'allocazione delle risorse, il politico. realizzatore il manager, la comunità degli utenti in grado di esprimere valutazioni.

Ma la realtà fa emergere in molti casi una differente situazione, relazioni complesse ed equilibri da ricercare, come si è detto, piuttosto che modelli da applicare.

Il management deve confrontarsi con ampie contraddizioni, con invadenze di politici nella gestione, con impossibilità di valutare i comportamenti degli utenti.

E in questa condizione che opera il management pubblico ed è all'interno di queste contraddizioni che il management pubblico deve trovare un nuovo equilibrio. L'unitarietà dell'azienda e quindi la necessità di realizzare un sistema di gestione che sappia comunque generare risultati positivi è elemento caratterizzante di questa funzione. In sintesi, si può affermare che il ruolo reale del management pubblico è di contribuire in modo positivo alla ricerca dell'economicità dell'azienda, non già con ruolo di primato, quanto con ruolo di servizio rispetto alle finalità istituzionali.

La realtà organizzativa, i ruoli, le finalità istituzionali in cui opera il management pubblico possono facilitare oppure ostacolare il raggiungimento dell'economicità. E' ovvio considerare che tali assetti istituzionali possono contribuire alla realizzazione di risultati positivi e che un impianto istituzionale che valorizza i risultati aziendali sicuramente favorisce la ricerca dell'equilibrio tra management e amministratori. In altri termini, l'elemento cruciale che si vuole sottolineare del rapporto tra amministratore management pubblico è che pur essendo fortemente condizionato dall'ordinamento ,dalle caratteristiche istituzionali del settore pubblico, dallo spazio di autonomia delle aziende può trovare un proprio equilibrio orientato a migliorare le performance aziendali.

La riforma del management pubblico, perciò, può trovare supporto nell'individuazione di specifiche azioni, che sappiano esprimere con chiarezza il ruolo delle aziende e come queste aziende rispondono dei risultati nei confronti non solo della comunità di riferimento, ma anche di tutti i portatori di interessi nonché in via generale dello Stato. L'autonomia manageriale quindi ha significato nella misura in cui è funzionale ai risultati aziendali e nella misura in cui la responsabilità sui risultati è direttamente attribuibile. L'autonomia manageriale è peraltro indispensabile per portare competenze specifiche che permettano di conseguire l'economicità. Il management pubblico infine ha un ruolo essenziale nel continuare a generare le condizioni perché nel tempo si mantengano e si rafforzino le condizioni di autonomia aziendale e si sviluppino capacità e competenze in grado di generare performance di alto livello. In sintesi occorre focalizzare l'attenzione sull'azienda e sulla sua unitarietà, intesa come guida. E qui l'elemento distintivo che permette di cogliere il tema della responsabilità, non sui singoli progetti, non sui singoli settori o sui servizi rivolti a gruppi di utenti, ma sulle condizioni che permettono a questa azienda di operare efficacemente ed efficientemente e di incrementare nel tempo la sua capacità di rispondere ai bisogni. Il governo di questa complessa realtà è affidata a componenti che hanno conoscenze, legittimazione, orientamenti professionali e capacità molto diverse: è

forse necessario superare il dualismo amministratori politici e management e parlare di contributo all'equilibrio di azienda.

Concetti come primato della politica nelle scelte strategiche, Controllo del management, autonomia del management, scelta degli utenti, devono trovare un equilibrio nell'azienda e la valutazione delle performance dell'azienda è il modo per comprendere la validità delle scelte realizzate.

CAPITOLO 2

Sistemi contabili pubblici nel Panorama Europeo e extraeuropeo

- 2.1 Principi contabili e sistema informativo dell'Unione Europea;
- 2.2 L'evoluzione del sistema contabile degli Enti locali in Francia;
- 2.4 Il sistema contabile degli Enti locali nel Regno Unito;
- 2.5 Riforma dei principi e dei sistemi contabili in Germania;
- 2.6 I principi contabili e sistema informativo degli enti locali in Spagna;
- 2.7 L'evoluzione e il sistema contabile dei governi locali negli Stati Uniti;
- 2.8 La riforma dei principi contabili in Australia;
- 2.9 L'evoluzione del sistema informativo contabile in Nuova Zelanda.

2.1 Principi contabili e sistema informativo dell'Unione Europea

il sistema contabile dell'Unione Europea appare articolato e variegato, non rispecchiando un unico sistema contabile, ma bensì racchiudendo dei sottosistemi contabili.

Nello specifico ci riferiamo ai seguenti sistemi:

- ❖ Il bilancio di previsione finanziario;
- ❖ La contabilità generale in partita doppia;
- ❖ La contabilità finanziaria di bilancio;
- ❖ Il rendiconto generale di esercizio.

Il sistema contabile molto articolato, di cui sopra, è disciplinato dal Regolamento (CE, Euratom) n. 1605/2002, entrato in vigore dal 1° gennaio 2003.

Il Bilancio dell'U.E. è un bilancio di previsione finanziario annuale di tipo pubblico disciplinato da Regolamento di diritto comunitario.

Poiché è finanziario, la sua approvazione assume il significato di autorizzazione alle entrate e soprattutto alle spese stanziare.

Tuttavia la sua particolarità consiste nel fatto che per le entrate gli stanziamenti fanno riferimento alla *riscossione*, mentre per le spese gli stanziamenti si riferiscono agli *impegni* ed anche ai *pagamenti*.

Da tale specificità, si rileva che il Bilancio di previsione rappresenta la sintesi di un sistema ibrido, di cassa e di competenza: cioè racchiude un sistema di bilancio preventivo di cassa per quanto riguarda le entrate e di competenza per le spese.

Altra peculiarità riguarda la diversità delle funzioni degli organi preposti al Bilancio (Parlamento, Consiglio e Commissione), in quanto non vi è la distinzione dell'organo politico che approva il bilancio e autorizza l'organo esecutivo alla gestione delle entrate e delle spese stanziato.

Infatti nell'U.E. la formazione, l'approvazione e la gestione del bilancio, si traduce in un diverso rapporto fra le diverse istituzioni: Il Parlamento, la Commissione, Il Consiglio.

La Commissione che è l'istituzione che esegue ed amministra il bilancio, condivide con il Parlamento e il Consiglio il processo decisionale di bilancio.

Tale partecipazione triangolare ha lo scopo di evitare conflitti e ritardi di approvazione.

Elementi fondamentali nell'ambito del sistema contabile dell'U.E. sono i principi contabili del bilancio, che rappresentano dei veri e propri postulati teorici e generici.

Sono stabiliti da norme di diritto comunitario del trattato CE e dai regolamenti finanziari.

Essi riflettono quelli dei vari stati europei senza coincidere con alcuno di essi.

I principi, o meglio i postulati di bilancio dell'U.E. sono:

- ❖ L'unità;
- ❖ La verità;
- ❖ L'annualità;
- ❖ Il pareggio;
- ❖ L'unità di conto;
- ❖ L'universalità;
- ❖ La specializzazione;
- ❖ La sana gestione finanziaria;
- ❖ La trasparenza.

Il principio dell'*unità* stabilisce che "tutte le entrate e le spese della Comunità devono costituire oggetto di previsioni per ciascun esercizio finanziario ed essere iscritte in bilancio". Cioè tutte le entrate e le spese della Comunità devono essere riunite in un unico bilancio. Da ciò deriva il divieto delle gestioni di entrate e spese fuori bilancio.

Il principio della *verità* stabilisce, che i valori di bilancio devono essere una rappresentazione fedele e veritiera dei fatti gestionali nelle diverse dimensioni monetarie, finanziarie, economiche, patrimoniali e dei complessivi risultati d'esercizio.

Nel bilancio di previsione tale principio, assume un significato diverso rispetto al bilancio consuntivo di un'impresa.

Esso assume il significato di previsioni di entrate e di spesa, formulate con il massimo grado di attendibilità e di approssimazione alla realtà, evitando di effettuare delle sovrastime o sottostime di valori finanziari futuri.

Il principio dell'*annualità* per il quale l'autorizzazione degli stanziamenti si riferiscono all'anno solare. Tuttavia tale principio diventa complicato in relazione alle diverse categorie giuridico-contabili degli stanziamenti. In particolare la complessità deriva dal fatto che molte spese di bilancio fanno riferimento a programmi ed azioni pluriennali, che si traducono in diversi tipi di stanziamenti di bilancio.

Il principio del *pareggio* stabilisce che il totale delle entrate deve pareggiare con il totale degli stanziamenti di pagamento.

In questo caso l'eccedenza o il disavanzo di cassa di ciascun esercizio va riportato nelle rispettive colonne dell'esercizio successivo.

Il principio dell'*unità di conto*, che stabilisce che il bilancio e la contabilità adottano un'unica moneta di conto in euro.

Il principio dell'*universalità* stabilisce che le entrate non devono finanziare determinate spese, per cui il totale delle entrate copre indistintamente il totale degli stanziamenti di pagamento.

Tuttavia esistono delle eccezioni, in quanto determinate entrate sono destinate a coprire determinate spese come nel caso di contributi finanziati dagli Stati membri per finanziare specifici progetti di ricerca, ecc.

Il principio della *specializzazione* stabilisce, che gli stanziamenti di bilancio siano indicati per *Titoli, Capitoli, articoli e voci*.

Ciò implica che gli stanziamenti di entrata e di spesa del Bilancio devono essere assegnati ad uno specifico scopo per evitare errori di interpretazione, sia nella fase di autorizzazione, sia nella fase di esecuzione.

La specializzazione è correlata ai capitoli. Quindi gli storni contabili da un capitolo all'altro sono autorizzati in concerto dal Parlamento e dal Consiglio su proposta dell'Istituzione interessata alla variazione.

Da tale specifica appare evidente che la specialità si riferisce ai capitoli.

Il principio di *sana gestione finanziaria* richiama i principi di economicità, di efficienza e di efficacia.

Tuttavia il significato attribuito a tali principi è diverso dall'interpretazione data dalle disposizioni normative italiane riferite alla gestione finanziaria degli enti pubblici.

Nel Bilancio Comunitario il principio dell'economicità fa riferimento all'adeguatezza quantitativa e qualitativa delle risorse impiegate, la loro disponibilità in tempi utili e la loro acquisizione sul mercato ai prezzi più convenienti.

Il principio di efficienza riprende il concetto dell'ottimale rapporto fra risultati ottenuti e risorse impiegate.

Mentre il principio di efficacia richiamato dal Regolamento Comunitario fa riferimento alla corrispondenza tra i risultati attesi e gli obiettivi specifici programmati.

Il principio della *Trasparenza* richiede che i processi decisori di bilancio, quelli della gestione e rendicontazione siano “visibili” e conoscibili per tutti i soggetti interessati, senza occultamenti, a garanzia di correttezza e regolarità del processo decisionale.

Nell’ambito dei sistemi contabili adottati dall’U.E. il Regolamento comunitario prevede un sistema di *contabilità generale* tenuto in partita doppia e un sistema di *contabilità finanziaria* di bilancio.

I dati contabili vengono riepilogati a fine anno per la redazione del rendiconto.

La contabilità e il bilancio consuntivo devono adottare i principi contabili internazionali del settore pubblico (IPAS).

La *contabilità generale* rileva in ordine cronologico e in partita doppia tutti i fatti che determinano delle variazioni patrimoniali, economiche e finanziarie delle Istituzioni e degli organismi comunitari.

La contabilità finanziaria rileva tutte le operazioni di esecuzione del bilancio in tutte le fasi di gestione finanziaria. Rappresenta la contabilità pubblica di tipo finanziario.

Il documento di sintesi e di rappresentazione dei fatti gestionali, è costituito dal *Rendiconto generale d’esercizio*.

Il *rendiconto* è composto da più sezioni:

- Gli Stati finanziari delle Istituzioni e degli organismi delle Comunità;
- Le Relazioni sull’esecuzione dei bilanci delle istituzioni e degli organismi;
- Gli Stati finanziari consolidati;
- Le Relazioni consolidate sull’esecuzione del bilancio.

Gli Stati finanziari rappresentano i dati consuntivi della situazione finanziaria patrimoniale ed economica alla fine dell’esercizio.

Ciascun stato finanziario è composto dal:

- Bilancio Finanziario e il Conto Economico alla fine dell’esercizio;
- La tabella dei flussi di cassa: che indica gli incassi, i pagamenti e il saldo finale di tesoreria;
- Le variazioni del patrimonio netto, con l’indicazione delle variazioni di ciascun elemento patrimoniale;
- L’allegato degli Stati finanziari che integra le informazioni contenuti nei suddetti documenti.

Infine, il Rendiconto Generale, secondo il Regolamento Comunitario 1605/2002, stabilisce che i conti devono essere regolari, veritieri e completi e fornire una rappresentazione reale e fedele della situazione finanziaria patrimoniale ed economica.

2.2 *L'evoluzione del sistema contabile degli Enti locali in Francia*

L'importanza dell'analisi dei sistemi contabili degli enti locali, rappresenta un momento di particolare interesse, in ragione della vicinanza in termini di confronto, della struttura amministrativa francese, con quella italiana.

Infatti in Francia troviamo delle somiglianze, sia per quanto concerne l'ordinamento statale centrale che l'articolazione e il funzionamento degli enti territoriali.

Il sistema contabile pubblico in Francia ha subito una continua evoluzione a partire dal 1982, legato al processo di decentramento delle autonomie locali, che ha comportato uno spostamento dei poteri e delle funzioni sul territorio, dallo Stato agli Enti locali.

Il nuovo sistema di decentramento, si basa sul cosiddetto "*bloc de compétence*", ovvero un criterio di ripartizione innovativo, che stabilisce con precisione le competenze da attribuire ai vari livelli territoriali. Agli Enti viene riconosciuta un'autonomia gestionale nell'esercizio delle competenze stabilite dalla Legge. Si trattava di un elenco rigido delle competenze, che ha comportato non pochi problemi agli enti locali.

A tali difficoltà si è posto rimedio negli anni novanta, superando la logica di un'elencazione rigida delle funzioni amministrative, per passare ad una logica di negoziazione e contrattazione con il livello centrale, delegando le funzioni in ragione della vocazione naturale di ciascun ente.

Un ruolo importante nel decentramento si è avuto con la riforma costituzionale del 2003, che si caratterizza per l'introduzione dei principi fondamentali della sussidiarietà e dell'autonomia finanziaria degli enti locali.

In relazione al principio di sussidiarietà viene riconosciuto alle collettività territoriali (Comuni, Dipartimenti, Regioni), di prendere le decisioni per le competenze che possono essere realizzate nelle condizioni migliori al loro livello. Tuttavia sul piano applicativo, possono sorgere dei problemi interpretativi, soprattutto nell'ambito dell'autonomia finanziaria.

Proprio in ragione di tale preoccupazione, per gli aspetti finanziari, si stabilisce che "l'autonomia finanziaria" degli enti locali, nei limiti stabiliti dalla legge, consiste nell'autonomia impositiva e nella capacità di reperimento delle risorse, dal lato delle entrate e nella possibilità di programmare interventi e spese, sempre nel rispetto delle condizioni stabilite dalla legge, per investimenti correnti ed in conto capitale.

Da ciò si evince, rispetto al centralismo francese, una evoluzione nell'autonomia di governo degli enti locali.

Cioè il centralismo francese si sta modificando verso un sistema concertato e cooperativo tra Stato e enti territoriali per la migliore gestione del territorio, come stabilito dalla legge "Libertà e responsabilità locale" del 2004 in applicazione della riforma costituzionale del 2003, che definisce un nuovo sistema, caratterizzato da una maggiore responsabilità ed autonomia degli enti locali, in particolare sul fronte dell'autonomia finanziaria, in vigore dal 2005.

Il sistema contabile negli enti locali, in Francia, risente della sua peculiarità, che presenta l'esistenza di due figure: “*ordonnateur*”, ordinatore della spesa, rappresentato dall'ordine esecutivo dell'ente locale e dal “*comptable*” funzionario dello Stato indipendente dall'organo esecutivo.

Altra peculiarità è legata al fatto che il sistema contabile pubblico francese si ispira al Piano di Contabilità Generale (PCG) che per il legislatore rappresenta un punto di riferimento per tutte le aziende le quali devono redigere il bilancio in ottemperanza al PCG.

Il PCG è entrato in vigore nel 1948 con lo scopo di stabilire dei principi, delle regole e dei linguaggi comuni per tutte le aziende, indipendentemente dal settore di appartenenza e dalla natura organizzativa, pubblica o privata.

Tale sistema ha subito degli aggiornamenti fino al decreto del 1982, che stabiliva la forma del PCG, al quale si è conformato l'ordinamento contabile pubblico.

Tale riforma inoltre seguiva la “*Loi Deferre*” che avviava il processo di decentramento dei poteri alle autonomie locali.

Quindi l'incremento dell'autonomia degli Enti Locali, ha determinato l'esigenza di introdurre un nuovo sistema contabile, commisurato alle nuove responsabilità e alle nuove risorse finanziarie.

Per garantire l'adeguamento del sistema contabile pubblico agli aggiornamenti del PCG sono state emanate o revisionate delle istruzioni ministeriali, volte a definire i principi del nuovo sistema contabile degli Enti Locali e nello specifico dei Comuni.

Per i Comuni l'istruzione ministeriale M14 è stata emanata nel 1994, ed è diventata obbligatoria per tutti i Comuni dal 1997.

L'istruzione ministeriale stabilisce che i documenti relativi alla contabilità comunale sono i seguenti:

- Il Budget o Bilancio di previsione redatto dall'organo esecutivo;
- Il Conto Amministrativo elaborato dal Sindaco (*ordonnateur*);
- Il Conto di Gestione prodotto dal contabile (*receveur* o *comptable*).

Il Bilancio di previsione rappresenta un atto di previsione, in quanto rappresenta un programma finanziario delle entrate da incassare e delle spese da pagare e anche un atto di autorizzazione. Infatti rappresenta un atto giuridico con il quale il Sindaco è tenuto ad accertare, impegnare, versare e pagare le entrate e le spese. (Mulazzani 2001).

Esso è composto da una presentazione generale che fornisce informazioni statistiche e fiscali, una presentazione degli equilibri finanziari e il budget in senso stretto.

Inoltre, il piano dei conti adottato nel Budget varia in relazione alle dimensioni del Comune.

Il Bilancio di previsione si compone e si divide in due sezioni:

- La sezione di funzionamento, che riguarda le operazioni concernenti la gestione dei servizi correnti;

- La sezione degli investimenti, che riguarda le operazioni in conto capitale. Ciascuna delle due sezioni si deve chiudere in pareggio. Entrambi le sezioni sono divisi in capitoli e articoli, che si differenziano a secondo che il budget sia redatto per natura o per destinazione. Il Bilancio di Previsione viene redatto dal Sindaco e approvato dal Consiglio Municipale, entro il 31 marzo. Le eventuali variazioni di modifica devono essere autorizzate dal Consiglio Municipale, sia per quanto concerne le entrate, che per le spese, nel rispetto del pareggio di bilancio.

Il Conto Amministrativo, rappresenta il consuntivo dei dati relativi alle operazioni finanziarie effettuate durante l'esercizio e i residui attivi e passivi. Viene elaborato dal Sindaco e approvato dal Consiglio Municipale entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il Conto Amministrativo presenta le colonne relative al consuntivo e al preventivo e rappresenta gli scostamenti rispetto alle previsioni, anch'esse divise per capitoli e articoli.

Il Conto di Gestione rappresenta un documento di sintesi a consuntivo della gestione finanziaria, redatto dal Contabile e risponde a due obiettivi principali: di giustificazione dell'esecuzione budgetaria e di esposizione dell'evoluzione della situazione finanziaria economica e patrimoniale.

Infatti rappresenta un documento più completo, che permette di verificare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa comunale.

Esso si compone di due documenti:

1. un *Rendiconto budgetario*, che deve coincidere con i dati del Conto Amministrativo;
2. un *Rendiconto della contabilità generale*, composto dal Bilancio di verifica, dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale.

Il Conto di Gestione viene approvato dal Consiglio Municipale e successivamente approvato dall'Organo esterno di controllo della *Chambre Régionale des Comptes*.

L'esistenza dei due conti consuntivi, redatti da due Organi diversi, sono il risultato dell'esistenza nella contabilità pubblica francese di due contabilità parallele.

Il sindaco autorizza o registra le spese, determina il loro ammontare e ordina il pagamento, allo stesso modo registra le entrate e ne ordina la riscossione, registrando i risultati di tali operazioni attraverso una contabilità budgetaria, descrivendo le previsioni budgetarie e le approvazioni in termini di entrata e di uscita con le registrazioni che vengono effettuate in partita semplice.

Il Contabile nella sua funzione di controllo, controlla gli impegni budgetari, paga le spese o prende in carico gli ordinativi di incasso trasmessi dall'ordinatore, assicurandosi che i debitori adempiano ai loro obblighi.

Inoltre è personalmente responsabile per tutte le irregolarità commesse nell'esercizio della sua funzione.

Il Contabile ricevuto l'ordine di pagamento dall'ordinatore, registra l'operazione sia nel sistema budgetario, al fine di verificare la riconciliazione al termine del periodo con il Conto Amministrativo del Sindaco, sia nel sistema economico-patrimoniale applicando il principio della competenza e il metodo della partita doppia.

Il Contabile, in tal modo, perviene al termine dell'esercizio alla determinazione dei valori fondamentali del patrimonio e del reddito attraverso il ricorso al Piano dei conti per natura dei fattori produttivi aderente al PCG. Poiché viene utilizzata un'unica classificazione dei conti sia per il bilancio preventivo che per i documenti contabili di rendicontazione, nello specifico lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico, viene garantita un'elevata omogeneità e comparabilità dei dati e delle informazioni.

Inoltre al fine di garantire la redazione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale, risulta obbligatorio per tutti i Comuni con più di 3.500 abitanti, l'inserimento delle quote di ammortamento, degli accantonamenti e dei ratei e risconti.

Tale inserimento avviene nel rispetto del principio della competenza economica e consente la riconciliazione dei valori nei documenti budgetari ed economico-patrimoniali, basati sulle diverse logiche di cassa e di competenza.

Appare evidente che sia pure formalmente il sistema contabile pubblico francese si basi sul principio della competenza economica, ed è anche vero che l'applicazione di tale principio è prevista solo in occasione delle operazioni di assestamento e di chiusura, mentre di fatto per l'intera gestione annuale, si basa su una contabilità di cassa e su un sistema con finalità giuridiche-autorizzatorie.

Numerose sono le interpretazioni circa la natura del sistema contabile pubblico.

Alcuni autori sostengono che nonostante l'esistenza delle due logiche, il sistema risulta orientato, al principio della competenza economica, anche per i riferimenti omogenei determinati dall'istruzione ministeriale M14, che richiama l'adesione al PCG.

Altri autori sostengono che si tratta di una contabilità finanziaria che risponde ad una logica di cassa e ad una finalità finanziaria e che solo alla fine introduce elementi di competenza economica, ma non può definirsi tale.

2.3 Il sistema contabile degli Enti locali nel Regno Unito;

Il panorama degli enti locali, nel Regno Unito appare variegato e costituito da diversi enti, con funzioni e poteri differenti.

Anche se si tratta di un sistema centralizzato, tuttavia esistono enti con determinate autonomie sia amministrative che finanziarie.

L'insieme degli Enti locali gode del potere impositivo da molto tempo. Infatti 1/3 delle entrate è deliberato localmente ed è rappresentato dalla Council Tax, un'imposta patrimoniale sulle proprietà e dai proventi dei servizi. I restanti 2/3 delle entrate proviene dallo Stato centrale, attraverso i trasferimenti erariali e la Non-Domestic Rate (imposta deliberata a livello centrale e riscossa a livello locale).

È necessario sottolineare che i trasferimenti governativi si basano su dati standard riguardanti la spesa e il prelievo per la Concil Tax, riferiti alla media degli enti locali.

Tale meccanismo di trasferimento, in una situazione di crescente riduzione dei trasferimenti e di rispetto del vincolo del pareggio del bilancio di previsione, insieme al potere governativo di limitare il prelievo fiscale locale, ha determinato un orientamento da parte degli enti locali al contenimento della spesa e all'aumento dell'efficienza della pubblica amministrazione locale.

Il sistema contabile nel Regno Unito ha subito dei cambiamenti in linea con le riforme che hanno interessato l'amministrazione centrale e gli enti locali.

In particolare negli anni '80 e '90 si sono affermati i principi e gli strumenti della *New Public Management* che hanno comportato dei notevoli cambiamenti nei sistemi contabili.

La riforma ha riguardato più dimensioni, ampliando i contenuti dell'accountability, e introducendo strumenti che vanno oltre quelli strettamente contabili; comportando un cambiamento nelle funzioni e negli aspetti tecnici dei sistemi contabili.

L'evoluzione del concetto di financial accountability negli enti locali si può riassumere attraverso tre stadi evolutivi:

1. il paradigma della Stewardship;
2. il paradigma del Value for money;
3. il paradigma del Best Value.

Entrambi caratterizzati da un diverso grado di responsabilità, di strumenti e sistemi contabili.

Il Bilancio di Previsione o Budget, nella sua formazione è legato temporalmente e funzionalmente al processo di determinazione del livello dei tributi locali.

È approvato dal Consiglio entro il mese di febbraio-marzo, non ha una forma stabilita per legge e non è soggetto ad obblighi di pubblicazione.

Il Budget rappresenta un documento contabile di notevole interesse, in quanto traduce operativamente i vincoli finanziari imposti dal governo centrale sulla gestione delle autorità locali.

I vincoli consistono:

- imposizione dell'obbligo del pareggio a preventivo del *General fund* (fondo generale), che corrisponde ai valori preventivi della gestione corrente;
- definizione delle entrate e delle spese imputabili al general fund, il cui saldo (net expenditure) determina l'ammontare del fabbisogno finanziario da coprire con il prelievo fiscale;
- esclusione dal general fund, delle spese in conto capitale, per le quali è possibile il ricorso all'indebitamento;
- imputazione al general fund di una quota minima, dei debiti da rimborsare e dei relativi interessi passivi.

Da tali vincoli discendono alcune implicazioni pratiche di tipo contabile: la separazione nel Bilancio di Previsione tra la gestione corrente, che riguarda l'esercizio di riferimento e la gestione in conto capitale che riguarda più esercizi; l'esclusione dalla gestione corrente degli investimenti in beni ad utilità pluriennali e dei relativi ammortamenti, e l'inclusione delle quote di rimborso dei prestiti.

Il processo di formazione contabile del Budget, non determina delle rilevazioni contabili come la nostra contabilità finanziaria, ma i valori del Budget rappresentano un promemoria, che guida la gestione del periodo, e che non vanno gestiti in corso d'anno con una specifica procedura contabile.

Tale sostanziale differenza risiede nella diversità della finalità del Budget, in quanto per gli Enti locali britannici il budget non svolge una funzione autorizzatoria del Consiglio all'organo esecutivo.

Infatti nella Governance britannica le due figure: Consiglio e Organo esecutivo, coincidono.

Da ciò si evince che la financial accounting riguarda la rilevazione dei fatti gestionali, finalizzata al financial reporting di fine esercizio.

Le finalità informative del Bilancio consuntivo (Statement of Accounts), sono più o meno estese in relazione alle dimensioni dell'Ente locale. Obblighi informativi più estesi sono previsti per gli enti "principali" come le autorità "unitarie" le contee, i distretti ed altri enti locali caratterizzati da una elevata rilevanza economica.

Nell'ambito del sistema contabile di tali Enti locali, una prima distinzione riguarda i seguenti prospetti:

- prospetti contabili in senso stretto (accounting Statements);
- prospetti che hanno valenza integrativa ed esplicativa dei documenti contabili;
- prospetti che adempiono ad una funzione di garanzia dell'attendibilità dell'informazione fornita.

Altra distinzione è quella tra conti "consolidati" e conti relativi a singoli "fondi" gestiti dagli enti locali la cui tenuta e la cui pubblicazione è obbligatoria.

Da ciò emerge un sistema contabile su due livelli, con una certa preferenza per i sistemi contabili *fund accounting*.

In base a tale impostazione di sistema contabile, l'oggetto principale di rendicontazione è il Fondo, e quindi le risorse che hanno una destinazione vincolata da parte dello Stato.

Quindi si hanno tante rendicontazioni per ciascun Fondo e il Rendiconto a consuntivo non è altro che il bilancio consolidato delle rendicontazioni dei singoli fondi.

Al sistema di *fund accounting* si sono aggiunti gli obblighi di inserimento dei costi del Servizio, a seguito della riforma della pubblica amministrazione locale.

Da qui è sorta la necessità di redigere dei Conti Economici per Servizio (Service Revenue accounts), i quali vengono consolidati in un'unica rendicontazione dell'Ente locale (Revenue Account).

Il Conto Economico Consolidato presenta una struttura a segmental reporting, in cui per ciascun servizio viene inserito il costo lordo, le entrate lorde e il costo netto. Inoltre altro importante aspetto è rappresentato dalla separata esposizione dei valori delle continued e discontinued operations, che richiama i principi formulati dall'ASB per i conti economici delle imprese.

Per costruire il Conto Economico, si determina per ciascun servizio il Costo Netto che esprime la parte del costo al netto delle entrate (proventi del servizio e trasferimenti erariali) e che costituisce il peso del costo del servizio trasferito alla fiscalità generale.

Si tratta di un risultato economico, in quanto i valori sono determinati secondo la contabilità economico-patrimoniale applicando il principio della competenza economica ed includendo anche i costi figurativi relativi al costo opportunità del capitale impiegato.

Nel Conto Economico Consolidato dopo la rappresentazione del Costo Netto per Servizio occorre determinare e sottrarre i costi e i proventi generali.

A tale costo bisogna aggiungere o sottrarre l'addebitamento o l'accreditamento dell'asset management revenue account, che rappresenta un espediente contabile per considerare gli oneri figurativi sul capitale investito nella gestione dei servizi; rimangono invece addebitati al Conto economico gli ammortamenti e le svalutazioni sulle immobilizzazioni e gli interessi passivi sui prestiti e i leasing.

L'informazione sulla situazione finanziaria è fornita dalla rendicontazione dei flussi di cassa.

Infine la rappresentazione della situazione patrimoniale è rappresentata dallo Stato Patrimoniale consolidato, che espone le attività e le passività dell'ente nei confronti dei soggetti terzi ed espone la ricchezza netta.

A completamento dell'informazione contabile, il bilancio consuntivo è integrato da una Nota Integrativa descrittiva, e dall'esplicitazione delle politiche contabili adottate.

La redazione del Bilancio, seguendo la logica dell'avvicinamento della contabilità pubblica alla contabilità privata, richiama i principi contabili del *Code of Practice*. A tal fine i principi stabiliti dal CIPFA sono:

- rilevanza per l'utilizzatore (relevance);
- attendibilità dell'informazione (reliability);
- comparabilità (comparability);
- intelligibilità (understandability);
- materiality;
- competenza economica (accruals);
- continuità della gestione (going concern);
- primato dei requisiti di legge.

Tra i principi enunciati, merita particolare rilievo il principio della *competenza economica*, stabilito dal Code of Practice, che riassume il principio fondamentale del sistema contabile degli enti locali del Regno Unito, basato sul *full accruals*.

Le principali caratteristiche del nuovo sistema contabile sono essenzialmente tre:

La prima caratteristica fa riferimento al momento della rilevazione dei fatti gestionali e non che hanno rilevanza per il *Financial reporting*; in quanto il momento della rilevazione non è quello dell'esborso o dell'incasso (cash accounting), ma bensì al momento di manifestazione economica del fatto. Cioè al momento in cui i proventi sono maturati nell'economia dell'ente (accrued) e i costi sono stati sostenuti (incurred).

La seconda caratteristica riguarda l'ampiezza dell'oggetto della misurazione, che comprende la misurazione delle risorse economiche a disposizione dell'Ente (attività), le obbligazioni verso i terzi (passività), la ricchezza netta e le sue variazioni; e comprende anche la misurazione del consumo delle risorse per la determinazione del costo dei servizi.

L'altra caratteristica riguarda il principio della competenza, secondo il quale i ricavi o proventi dell'ente e i costi devono essere imputati nei diversi periodi amministrativi in funzione della correlazione con i relativi servizi forniti.

Il sistema contabile pubblico degli Enti locali nel Regno Unito, rappresenta un sistema che risponde alle nuove esigenze informative e anche alle riforme dell'amministrazione pubblica.

Infatti nel campo della Financial accounting, la rilevanza attribuita all'informativa sui costi del servizio e alla rilevazione integrale delle risorse utilizzate per la produzione del servizio, risponde pienamente alle finalità del processo di riforma della pubblica amministrazione locale.

Altra caratteristica importante che si desume dall'evoluzione del sistema contabile pubblico è la continua convergenza della contabilità pubblica alla contabilità delle

imprese, operata attraverso il coinvolgimento della “professione contabile”, dei rapporti tra ASB e i vari organismi contabili di settore.

Infine un elemento rilevante che caratterizza il sistema Britannico è rappresentato dal fatto che gli organismi contabili pongono la loro attenzione sulla formazione del rendiconto a consuntivo piuttosto che alle regole di formazione del Budget. Quindi la ratio dei principi contabili e della prassi, è strettamente finalizzata alla *financial accounting* e quindi alla funzione di strumento informativo dell’ambiente riconosciuta al Bilancio consuntivo.

2.4 Riforma dei principi e dei sistemi contabili in Germania

L’analisi dei sistemi contabili pubblici in Germania non può prescindere dall’individuazione delle caratteristiche e della struttura dell’Amministrazione pubblica.

La Repubblica federale tedesca è caratterizzata da tre livelli di governo:

- la Federazione (Bund);
- gli Stati (lander);
- Livello locale.

La Federazione ha delle competenze legislative come gli Stati, tuttavia esiste un rapporto di cooperazione tra la federazione e gli Stati, in quanto anche se la Federazione è titolare di determinate funzioni, per attuarle la gestione è affidata agli Stati.

Il sistema è un “federalismo cooperativo” in quanto all’autonomia formale riconosciuta ai vari soggetti, si associa una serie di decisioni congiunte, di intrecci, di competenze e di suddivisione del gettito fiscale, tra la Federazione, gli Stati e i livelli locali.

Nel livello locale individuiamo:

- Le Contee rurali (Landkreise);
- Le Contee cittadine (stadkreise);
- I Comuni (Gemeinden).

Per quanto riguarda il sistema contabile dei livelli locali, esso è regolato dalle leggi federali e statali⁷.

⁷ In particolare si fa riferimento alla Costituzione, alla legge del 1969 sui principi del bilancio di previsione (Haushaltsgrundsatz), alle leggi federali e statali sui bilanci di previsione emanate tra il 1969 e il 1971, e alle diverse leggi sui bilanci di previsione dei Comuni, approvate dai Lander tra il 1972 e il 1974.

Il sistema contabile è di tipo autorizzatorio in quanto il bilancio di previsione autorizza le spese.

Per gli Enti locali i Bilanci di Previsione devono presentare due sezioni separate: sezione degli investimenti e sezione della gestione corrente, che deve presentare una situazione di avanzo.

La rilevazione contabile avviene in partita semplice secondo le regole del Cameralismo. Tale metodo riguarda la rilevazione degli aspetti finanziari delle operazioni degli Enti locali.

Individuiamo un *cameralismo amministrativo* adottato dalla gran maggioranza degli Enti locali, che permette di evidenziare le corrispondenze tra le previsioni e la gestione e garantire la copertura delle spese con le entrate.

Esso non prevede la situazione patrimoniale e tanto meno la situazione economica.

Si tratta quindi di un sistema contabile finanziario, che non permette di analizzare la situazione economica e patrimoniale degli enti locali.

Nell'ambito dei sistemi contabili numerose sono state le proposte di riforma, alcune orientate alla continuità del sistema del cameralismo presente, altre volte a introdurre un sistema contabile economico patrimoniale.

Il gruppo di studiosi che preme per una riforma radicale del sistema pone l'accento su una serie di osservazioni.

La prima osservazione, riportata in molti scritti, ribadisce l'importanza di un Nuovo modello di gestione delle aziende pubbliche, e quindi di un nuovo sistema che permetta di decentrare le responsabilità, mantenendo un controllo sui risultati.

Altra osservazione si è incentrata sul costo rispetto ai benefici che comporterebbe una riforma sul sistema cameralistico.

Infine un'ultima osservazione si concentra sul fatto dell'esistenza nei livelli locali di maggiori dimensioni di sistemi contabili misti di cameralismo ed economico – patrimoniale.

La proposta di riforma che maggiormente ha avuto riconoscimento è la proposta di Luder, che nello specifico parla di una riforma verso un sistema economico patrimoniale, che comprenda uno Stato Patrimoniale, un Conto Economico e un Rendiconto finanziario tra loro collegati.

Il nuovo sistema proposto comporterebbe da una parte il rinnovo delle modalità di predisposizione dei bilanci di previsione, ridefinendo struttura e contenuto, al fine di passare da un orientamento agli input alla determinazione di un Budget economico delle risorse, focalizzato sui risultati attesi, *Neues Kommunales Haushaltswesen* (NKH).

Inoltre, permetterebbe la costruzione di un nuovo sistema contabile a consuntivo, che abbia come scopo la misurazione del consumo netto delle risorse, in maniera tale che in caso di costi inferiori ai proventi, la differenza si consideri come risparmio netto (NKR).

Entrambi i sistemi risultano collegati in quanto il Budget (NKH), permette di formulare un piano di consumi attesi, di proventi attesi e di assegnare gli obiettivi di prestazione ai diversi servizi.

Il budget in questione presenta una previsione dei costi e dei proventi complessivi per l'ente e sostituisce l'autorizzazione a pagare con l'autorizzazione a consumare le risorse, secondo i principi del *Resource budgeting*.

In tal modo si cerca di garantire una maggiore responsabilizzazione sull'impiego delle risorse e del patrimonio e non solo sugli acquisti, come avviene nei sistemi contabili di cassa.

Il modulo di Budget (NKH) permette di costruire un bilancio di previsione non autorizzativo, delle riscossioni e dei pagamenti e non prevede uno stato patrimoniale.

Il modulo contabile (NKR) è costituito da tre documenti contabili:

- Conto Economico in forma scalare;
- Stato Patrimoniale;
- Rendiconto finanziario.

Tali documenti sono collegati tra loro e con il budget e dovrebbero permettere di ottenere le informazioni sui risultati e sul consumo delle risorse. Inoltre dovrebbero consentire la valutazione della situazione economico-patrimoniale consolidata del Comune.

In Germania, a tal proposito, si sono avviati dei progetti piloti, che prevedevano l'introduzione di un nuovo sistema contabile. Tali sperimentazioni sono state finanziate dai Land.

Tra i vari progetti pilota, si ricorda il progetto partito nel 1994, da un gruppo di docenti universitari, denominato "Modellprojekt Doppik als Kommunales Rechnungssystem", volto a sperimentare un sistema contabile comunale in partita doppia.

Il gruppo di lavoro, in tempi rapidi è riuscito a impiantare in tre anni una contabilità economico-patrimoniale, che affiancava il vecchio sistema contabile.

Il nuovo sistema basato sull'affiancamento al vecchio, anche per garantire la sicurezza delle rilevazioni e dei dati, ha nel contempo lo scopo di formare gli operatori.

Il progetto ha permesso di conseguire interessanti risultati in termini contabili e gestionali.

Tale riforma ha determinato l'adozione da parte di un Comune della rilevazione dei fatti aziendali, con il nuovo sistema contabile.

Dal punto di vista gestionale la riforma ha comportato un cambiamento nelle modalità di gestione.

Infatti le informazioni provenienti dai dati contabili sono state utilizzate per valutare azioni strategiche e per responsabilizzare le persone.

Dalle proposte di riforma e di sperimentazione nascono anche i principi contabili a cui ispirarsi.

Nello specifico si richiamano i principi contabili del sistema economico-patrimoniale tipico delle imprese private, fatta eccezione dei casi in cui per le finalità delle amministrazioni pubbliche, richiedano la predisposizione di regole ad hoc.

I principi contabili comunali coincidono solo parzialmente con i principi delle imprese, in quanto alcuni sono specifici per le amministrazioni pubbliche. È il caso del principio della dimostrazione del rispetto della legge, dei principi, delle indicazioni del Consiglio Comunale; il principio della documentazione dell'equità tra le generazioni.

Il primo principio tende ad assicurare i cittadini, sul fatto che l'azione della pubblica amministrazione viene svolta nel rispetto della legge; il secondo principio ha una rilevanza economica e di equità sociale, in quanto l'azione del Comune deve garantire in ogni esercizio l'equilibrio economico e quindi non deve condurre a situazioni di erosione del netto patrimoniale.

Da tale situazione, si osserva che in Germania è in corso un processo dinamico di riforma della contabilità pubblica.

All'autonomia dei Lander nei processi di riforma contabile ha fatto seguito l'azione della Conferenza permanente dei Ministri dei Lander, e quindi dei soggetti preposti a legiferare in materia contabile.

Da tale processo si è innescato un meccanismo propositivo di riforme del sistema contabile, che ha coinvolto accademici e mondo della consulenza.

Da tale fase di progettazione e di elaborazione da parte della Conferenza si evince:

- che i bilanci di previsione e i consuntivi devono adottare il principio della competenza economica;
- la gestione dei Comuni deve fondarsi, non sull'autorizzazione a pagare, ma sull'individuazione di obiettivi e di prestazione dei servizi.

A tale scopo la Conferenza ha stabilito che i singoli Lander devono legiferare su nuovi sistemi contabili che abbiano in comune:

- un sistema contabile a preventivo e consuntivo con rilevazioni in partita doppia;
- un sistema contabile che, anche se camerale, preveda anche la possibilità di calcolare i risultati economici d'esercizio.

Tuttavia da quanto detto sopra, si evidenzia un tendenziale indirizzo dei Comuni ad un sistema contabile basato sul principio della competenza economica.

2.5 I principi contabili e sistema informativo degli Enti Locali in Spagna

Per definire il sistema contabile è indispensabile definire l'assetto dell'amministrazione pubblica spagnola.

La Spagna da un punto di vista politico-amministrativo è articolata su tre livelli:

- lo Stato centrale;
- le comunità autonome;
- le amministrazioni pubbliche locali.

A partire dal 1978 la riforma della Costituzione ha decentrato i poteri dello Stato riconoscendo una maggiore autonomia alle Regioni e alle amministrazioni locali. All'interno delle amministrazioni locali si individuano altre quattro classi di enti locali: enti provinciali; altri enti locali sovra-municipali; Comuni e associazioni tra enti.

Per quanto concerne l'ordinamento contabile degli enti locali, i principali riferimenti normativi sono l'Atto delle Autorità Locali, il Regolamento sulla Struttura del Bilancio, la Legge Finanziaria delle Autorità Locali.

Gli enti locali presentano un unico bilancio annuale, che comprende il bilancio delle entità locali di base, i bilanci delle aziende pubbliche autonome e la stima delle cifre del bilancio delle società di capitale locali a controllo pubblico.

Le poste del Bilancio di previsione possono essere classificati su tre diversi livelli:

- classificazione organizzativa;
- classificazione funzionale;
- classificazione economica:

Nella classificazione economica individuiamo cinque livelli: titoli, categorie, classi, sottoclassi, capitolo.

Per il Bilancio di Previsione vi è la previsione delle spese e delle entrate, ma non vi è l'obbligo di un equilibrio interno.

Gli atti di gestione delle entrate e delle spese vengono rilevati secondo il metodo della partita semplice, ma anche in partita doppia a seconda di come viene adattato alla singola realtà il Piano generale dei Conti.

La gestione delle spesa avviene in cinque fasi, che comportano delle rilevazioni contabili:

- fase dell'autorizzazione;
- fase degli impegni di spesa;
- fase della liquidazione;
- fase dell'ordinazione;
- fase del pagamento.

La gestione delle entrate comprende una sola fase, che è quella dell'accertamento finanziario.

Il rendiconto a consuntivo deve essere approvato dal Consiglio entro il 30 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento e il Conto Generale viene presentato prima del 15 maggio e approvato dall'assemblea locale entro il primo di ottobre. La fase successiva è quella del controllo del bilancio, interno ed esterno.

Il sistema contabile delle Amministrazioni Pubbliche locali spagnole viene rilevato secondo il sistema della partita semplice e secondo il principio di cassa. A partire dal 1990 il sistema contabile è stato riformato con l'emanazione di un nuovo ordinamento contabile, le istruzioni di contabilità per l'Amministrazione Locale, ICAL.

Le principali caratteristiche del nuovo Ordinamento sono:

- l'introduzione di un sistema contabile che abbia non solo una funzione autorizzativa, ma anche una funzione di informazione economica-finanziaria;
- l'utilizzo per le rilevazioni gestionali, del metodo della partita doppia;
- un sistema integrato di contabilità autorizzatoria e contabilità generale;
- il sistema finanziario si basa sul principio finanziario e la contabilità generale si fonda sul principio della competenza economica rettificata;
- il sistema informativo contabile esterno prevede quattro documenti: Conto del Bilancio; Stato Patrimoniale, Conto economico e rendiconto finanziario. Inoltre si prevede una Nota integrativa.

È emersa comunque la necessità di armonizzare la contabilità degli enti locali alla contabilità nazionale.

Infatti si fa riferimento all'estensione del Piano di Contabilità Pubblica del 1994, previsto a livello nazionale e regionale, anche agli enti locali.

Oltre ad un sistema contabile comparabile all'interno del settore pubblico la riforma contabile ha un altro obiettivo, che è quello di raggiungere una migliore efficacia dei principi contabili, anche per i piccoli comuni.

In tal senso si prevedono delle regole più flessibili per i Comuni più piccoli.

In ragione di tale obiettivo i futuri bilanci e rendiconti verranno realizzati considerando tre tipologie o modelli contabili in relazione alle dimensioni dei Comuni:

- Modello di Base;
- Modello Semplificato;
- Modello Ordinario.

L'applicazione dell'uno o dell'altro modello dipende da due variabili principali: la *popolazione* e il *bilancio iniziale consolidato delle entrate* dell'ente locale e delle sue organizzazioni dipendenti (società di capitale, enti commerciali ecc)⁸.

⁸ Popolazione: 5.000 abitanti; Bilancio delle entrate: 150.000€ e 3.000.000€

L'adozione di ciascun modello è flessibile, nel senso che un ente può recepire un modello più complesso di quello previsto in relazione alle variabili.

Il Modello di base utilizza il criterio di cassa per le rilevazioni annuali e a fine anno richiede un riepilogo della posizione finanziaria. Inoltre prevede alla fine dell'anno il Conto del Bilancio, la situazione di cassa e la situazione dei crediti e dei debiti.

Il Modello semplificato che utilizza la contabilità economica e una versione semplificata dello schema del 1994. esso comprende: lo Stato Patrimoniale; il Conto Economico; il Conto del Bilancio e le Note al bilancio d'esercizio, che comprendono un prospetto per la situazione di cassa, un prospetto per la situazione finanziaria, la rappresentazione delle entrate e delle spese pubbliche, nonché debiti debitori e creditori che non riguardano il bilancio.

Il Modello Normale che utilizza la contabilità economica e fa riferimento al modello normativo di bilancio del 1994 adottato dalle pubbliche amministrazioni nazionale e regionale.

2.6 L'evoluzione del sistema contabile dei governi locali negli Stati Uniti.

Gli Stati Uniti sono una federazione di stati federali e ciascun Stato gode di un'ampia autonomia sia normativa, che amministrativa e finanziaria.

Si tratta tuttavia di un federalismo cooperativo, in quanto visto che la finalità dello stato centrale è quello di garantire il perseguimento della ricchezza e del benessere sociale di tutti gli stati; il raggiungimento di tale finalità comporta dei trasferimenti finanziari dagli Stati più "ricchi" a quelli più bisognosi. Inoltre la cooperazione si verifica anche attraverso trasferimenti tra singoli Stati.

Poiché l'autonomia degli Stati si riferisce anche all'autonomia amministrativa, ciascun Stato ha istituito dei diversi enti locali (local government).

Nello specifico si individuano cinque tipologie di Local government:

- *I County government*, che sono enti locali che erogano servizi alla collettività di determinate aree geografiche, a sua volta si dividono in : *Municipal e Township government*;
- *I Municipal e Township government*, che erogano servizi alle comunità locali, e che hanno competenze diverse. In ragione delle differenti tipologie si distinguono: *city, borough, town e village*;

- Gli *Special district government*, che godono di una propria autonomia amministrativa e fiscale e che forniscono solo uno o alcuni servizi;
- Gli *School district government*, godono di autonomia amministrativa e fiscale e sono creati per fornire servizi scolastici.

Al pari del Regno Unito, anche gli Stati Uniti si basano su un sistema di common law, da qui deriva che il sistema contabile pubblico è definito dalle professioni contabili al quale il legislatore ha conferito forza di legge.

Per il sistema contabile è necessario distinguere la contabilità dello Stato federale e quello degli enti locali.

Le disposizioni contabili per la redazione del bilancio dello Stato sono stabiliti dal *Federal Accounting Standards Advisory Board (fasab)*.

Per gli enti locali l'organismo che emana le disposizioni contabili è il *Governmental Accounting Standards Board (Gasb)*.

I documenti e i principi contabili del Gasb non erano riconosciuti dal legislatore, il quale conferiva forza di legge solo ai documenti emanati dal Fasab.

Tuttavia le associazioni di categoria hanno riconosciuto e hanno richiamato i documenti del Gasb, come documenti da adottare per i sistemi contabili.

Successivamente il Gasb ha emanato dei principi contabili, accettati e osservati da tutti gli enti locali.

Infatti, l'American Institute of Chartered Public Accountants (Aicpa), organismo rappresentativo della professione contabile statunitense richiama i principi del Gasb quali norme di riferimento per la revisione della rendicontazione contabile prodotta dalle "state and local governmental entities".

I principi contabili emanati dal Gasb si applicano agli enti locali e alle aziende pubbliche diverse dallo Stato federale:

- Stati federali;
- Enti locali;
- Aziende di diritto pubblico di erogazione dei servizi, quali entità di finanziamento all'edilizia, distribuzione dell'acqua ed aeroporti;
- Colleege, università e distretti scolastici di diritto pubblico;
- Ospedali ed altre aziende sanitarie di diritto pubblico.

Il Gasb è composto da nove componenti provenienti da differenti contesti economici e geografici e rappresentativi di diverse categorie di stakeholder.

I principi contabili per gli enti locali sono di recente elaborazione, in quanto ancora nei primi anni '80 vi erano delle discussioni in merito alla natura e al concetto di azienda pubblica.

Tuttavia di fatto i principi contabili osservati e richiamati dagli enti locali, provengono da una serie di documenti elaborati da numerosi istituti:

- Principi ed interpretazioni del Gasb nonché disposizioni del Fasb e dell'Aicpa;
- Bollettini tecnici informativi del Gasb,
- Bollettini operativi dell'Aicpa AcSEC, se riconosciuti dal Gasb;
- Guide operative elaborate dal Gasb e le prassi in uso;

- Altra letteratura contabile quale il Framework del Gasb e le disposizioni elaborate da Aicpa e Fasb quando non specificamente riferito al settore pubblico.

Il Gasb stabilisce che l'informativa contabile dell'ente locale deve essere trasparente, indipendentemente che l'ente svolga l'attività tipica istituzionale o l'attività commerciale.

Per rafforzare tale peculiarità il Gasb prevede che le informazioni contengano determinate caratteristiche o rispettino determinati principi:

- Il principio della comprensibilità (Understandability): cioè della chiarezza e della facile comprensione delle informazioni;
- Il principio dell'attendibilità (Reliability); le informazioni devono rispecchiare fedelmente gli eventi;
- Il principio della significatività (Relevancy): le informazioni devono essere significative e quindi utili per le decisioni economiche;
- Il principio della tempestività (Timely): l'informazione deve essere resa disponibile in tempi brevi;
- Il principio della Coerenza (Consistency): le informazioni devono essere presentate in maniera tale da riflettere la coerenza nell'applicazione dei criteri o delle modalità di valutazione dei fatti;
- Il principio della Comparabilità (Comparability): le informazioni devono essere confrontabili con le informazioni degli altri enti locali.

L'informativa di bilancio

Per quanto concerne il sistema di bilancio il Gasb, prevede un prospetto per l'informativa finanziaria (Comprehensive Annual Financial Report – Cafr) e un Bilancio d'esercizio (General Purpose Financial Statements – Gpfs).

Nello specifico il Bilancio d'esercizio degli enti locali si compone dei seguenti prospetti:

- Management's discussion and analysis;
- Basic financial statements;
 1. Government-wide financial statements;
 2. Fund Financial statements;
- Notes to the financial statements;
- Required supplementary information (Rsi).

In particolare per quanto concerne i documenti di natura quantitativa, il *Government-wide financial statements*, rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria nonché i risultati economici dell'ente locale.

Il bilancio è composto da due prospetti:

- *Statement of net assets*;
- *Statement of activities*.

Entrambi i prospetti per mezzo di colonne distinte, rappresentano:

- *Il governmental activities*: che individua le attività istituzionali finanziate per mezzo di imposte, ricavi provenienti da altre aziende del gruppo e altri benefici economici in entrata di natura non commerciale;
- *Il Business type activities*: che rappresenta le attività finanziate per mezzo dei compensi relativi all'erogazione dei servizi o simili.

Per quanto riguarda lo *Statement of net assets* il Gasb individua un conto scalare in cui vengono esposti l'attivo e il passivo e come differenza l'attivo netto (net assets).

Esso è composto dagli investimenti dell'ente al netto dei relativi debiti, attività vincolate, attività non vincolate.

Le attività vengono classificate in base alla loro liquidità e le passività in base alla loro esigibilità.

Per quanto riguarda lo *Statement of activities* il Gasb stabilisce che lo scopo principale è quello di evidenziare l'impatto delle singole categorie d'attività sulla gestione dell'ente locale, e, quindi i relativi effetti sulla pressione fiscale.

Le voci reddituali sono riclassificate per destinazione, per evidenziare i risultati dei singoli settori.

Il *Fund Financial statements* ha lo scopo di rendicontare l'andamento delle diverse tipologie di fondi correlati all'attività istituzionale dell'ente locale.

I Fund sono divisi per natura e finalità in tre categorie:

- Governmental funds che hanno natura e finalità istituzionale e correlati all'esecuzione di opere pubbliche;
- Proprietari funds che sono connessi allo svolgimento di attività di erogazione dei servizi pubblici;
- Fiduciary funds che riguardano la gestione di beni di terzi.

Nella redazione dei Funds financial statements vengono evidenziate le risorse finanziarie correnti rispetto a quelle non ricorrenti e gli elementi del bilancio vengono contabilizzati per mezzo della cosiddetta modified accrual basis of accounting.

La contabilità economica patrimoniale modificata consiste nella riproposizione della contabilità economico patrimoniale con alcune specifiche modifiche ritenute opportune per rappresentare fedelmente la situazione aziendale.

Tali variazioni, riguardano la rilevazione dei proventi e dell'ammortamento di alcune specifiche attività immobilizzate.

Infine è necessario produrre un prospetto di riconciliazione tra i dati esposti nel *Government wide financial statements* con i dati preparati per il *Fund financial statements*.

2.7 La riforma dei principi contabili in Australia

L'attività del governo in Australia è divisa su tre livelli:

- Federale;
- Statale;
- Locale:

I rapporti tra stato federale e governi statali è stabilito dalla Costituzione che prevede ed esplicita i poteri e le funzioni dello Stato federale ed implicitamente anche i poteri e le funzioni dei governi statali.

Il livello di governo locale è rappresentato dai *Council*, denominati *city o shire* in relazione alle dimensioni della popolazione.

Il sistema contabile degli enti locali è basato sul principio della competenza.

A seguito della diffusione delle tecniche della New Public Management si è passati da un sistema basato sulla valutazione dei risultati ad un sistema prettamente utilizzato nel privato.

Infatti il governo australiano ha affidato alle professioni l'obiettivo di individuare un sistema contabile e di reporting, per il settore pubblico, che naturalmente si ispirasse al settore privato.

Da tale opportunità le professioni hanno definito un unico conceptual framework sia per il settore privato che per quello pubblico individuando un set di principi contabili uguali ad entrambi i settori.

In tale contesto fu affidato al *Public Sector Standard Board* il compito di redigere un conceptual framework unico per entrambi i settori.

Lo Statement of Accounting Concept n. 1 del conceptual framework stabilisce che i principi contabili hanno lo scopo di condurre alla definizione di un particolare Bilancio (General Purpose Financial Reports – GPFR) la cui finalità è la “soddisfazione dei bisogni informativi comuni dei dependent users”, cioè di coloro i quali non sarebbero in grado di ottenere dall'entità altri documenti, diversi dal bilancio, appositamente redatti per soddisfare le proprie specifiche esigenze informative.

Il PSASB ha stabilito che per definizione, tutti gli enti locali sono reporting entità, in quanto è ragionevole immaginare che esistano sempre “dependent users” che hanno bisogno del bilancio dell'ente locale per soddisfare le proprie esigenze informative.

Inoltre, gli enti locali devono pubblicare annualmente un General Purpose Financial Report che risulta composto:

- Stato Patrimoniale (Statement of financial Position);
- Conto Economico (Statement of financial Performance);
- Rendiconto Finanziario;
- Nota Integrativa;
- Bilancio Consolidato.

Nello specifico lo Stato australiano del New South Wales è stato il primo ad adottare il sistema dell'accrual accounting nel settore pubblico.

Il Local Government Act del 1993 il Local Act Regulation 1993 impongono a tutti i councils alla preparazione di un bilancio che presenti la posizione finanziaria ed il risultato delle operazioni del Council e che contenga un General Purpose Financial Report redatto nel rispetto dei principi contabili e di ogni indicazione del legislatore ed ogni altro documento richiesto dalla legislazione specifica.

Oltre all'introduzione dei principi contabili (AAS) del Public Sector Accounting Standards Board, negli ultimi anni sono stati recepiti come principi contabili del settore pubblico, e, quindi degli enti locali i principi contabili internazionali IFRS, sottolineando l'intenzione del Governo Australiano di mantenere un sistema unico, sia per il settore pubblico che per quello privato.

2.8 L'evoluzione del sistema informativo contabile in Nuova Zelanda

La Nuova Zelanda rappresenta la massima espressione del New Public Management dal punto di vista organizzativo e dei sistemi contabili del settore pubblico.

Il Paese presenta tre livelli di governo:

- Stato con competenze chiare e definite
- Enti regionali;
- Enti locali.

Gli enti regionali e locali hanno competenze complementari e non gerarchiche e dipendono dal Governo centrale.

Il settore pubblico neozelandese ha subito delle profonde modifiche a partire dagli anni '80 ispirate a logiche contrattualistiche, competitive e di mercato (marketisation), nonché alle modalità di funzionamento degli enti pubblici (managerialism).

Ciò ha comportato una netta separazione tra soggetti responsabili della funzione pubblica, con funzioni di indirizzo e soggetti erogatori dei servizi pubblici, ma anche la privatizzazione di imprese pubbliche e la creazione di imprese a capitale misto per la gestione dei servizi pubblici.

Le principali riforme che hanno riguardato gli enti locali sono:

- *Il Local Amendment act N. 2 del 1989*, che diminuisce il numero degli enti pubblici e che promuove la gestione efficiente attraverso l'adozione di principi di gestione e di organizzazione che si ispirano alle dottrine manageriali e aziendali;
- *Il Local Amendment act N. 3 del 1996* che completa la precedente riforma;

- *Il Local Government Act del 2002* finalizzata a definire le responsabilità e le funzioni operative degli enti locali.

Per quanto riguarda il sistema contabile negli enti locali, con il Local Government Amendment Act nel 1989 viene introdotta la contabilità economico – patrimoniale.

Nello specifico il nuovo sistema prevede un documento di previsione e un bilancio consuntivo basati sul principio della competenza economica, nonché l'applicazione e il rispetto dei principi contabili generalmente accettati secondo le indicazioni dell'organismo nazionale dei professionisti contabili.

Con Il Local Amendment act del 1996 vengono stabiliti i principi di buona gestione finanziaria rivolti all'efficienza e all'efficacia.

Infine con la riforma del 2002 si rafforza l'orientamento strategico della gestione, attribuendo alla pianificazione di medio e lungo periodo un ruolo fondamentale e al bilancio di previsione un ruolo minore., nonché il principio fondamentale di consultazione, stabilendo metodi e strumenti per la partecipazione democratica dei cittadini ai processi decisionali.

I documenti di previsione principali sono il LTCCP, (Long Term Council Community Plan), che rappresenta il documento strategico – finanziario di lungo periodo e l'Annual Pla, che rappresenta il piano annuale.

Si tratta di documenti revisionali, per i quali è richiesta una consultazione da parte degli elettori.

Il LTCCP ha una durata di dieci anni e viene formalizzato ogni tre, e indica l'orientamento strategico dell'ente locale.

Il documento indica i programmi di medio e lungo periodo, le finalità da raggiungere e le misure che permettono di verificare ogni tre anni il raggiungimento degli obiettivi.

Inoltre contiene la specificazione delle fonti di finanziamento e l'entità delle risorse necessarie per soddisfare i bisogni della comunità locale.

Prevede la redazione di un conto economico di uno stato patrimoniale e di un prospetto dei flussi di cassa revisionale per ogni anno in cui si articola il documento strategico.

Infine il documento contiene anche il piano delle alienazioni e delle acquisizioni delle immobilizzazioni.

L'Annual Plan rappresenta un documento di previsione nel breve periodo. Contiene la previsione dei progetti e dei servizi da realizzare, con l'indicazione dei rispettivi obiettivi di performance e del loro contributo alla realizzazione degli outcome attesi.

Presentano dei conti economici parziali per ciascuna area di attività con l'indicazione dei costi e dei ricavi dei singoli servizi.

Indica in maniera esplicita la politica fiscale e delle tariffe dei servizi.

L'ente locale è tenuto entro quattro mese dalla chiusura del periodo amministrativo a presentare un rendiconto a consuntivo (Annual Report), nel quale viene rappresentata l'attività economica dell'ente.

Il Rendiconto a consuntivo si compone da una parte introduttiva, che indica i principali risultati raggiunti rispetto alle strategie e ai programmi individuati attraverso i documenti di previsione; una parte relativa alla rendicontazione dei risultati raggiunti in relazione agli obiettivi perseguiti; una parte prettamente contabile, che si compone del Conto Economico, dello stato patrimoniale e dal rendiconto dei flussi di cassa.

Nell'ambito contabile degli enti locali, è necessario sottolineare che il sistema contabile adottato è l'economico patrimoniale e quindi il principio della competenza economica e dei principi contabili generalmente accettati, non solo nei documenti di sintesi di previsione e a consuntivo ma anche nella contabilità e quindi nella rilevazione, soppiantando a partire dalla riforma del 1989 la precedente contabilità di cassa.

Con il passare degli anni è stato stabilito che i principi contabili da adottare sono i principi contabili internazionali (IFRS) al fine di garantire quel processo di armonizzazione dei bilanci, non solo del settore privato ma anche del settore pubblico.

Il settore pubblico neozelandese dovrà adeguare i propri bilanci in base alle richieste degli IFRS.

Il processo di riforma è stato rapido, determinando anche dei miglioramenti nel settore pubblico. Infatti il miglioramento più visibile è stato il passaggio da una situazione di deficit di bilancio ed elevato debito pubblico della fine degli anni '80, ad una situazione nel corso degli anni '90, di un bilancio statale in surplus, con una riduzione drastica del debito pubblico (dal 52,5% del 1991/92 al 26,4% del 1996/97).

La riforma del sistema contabile del settore pubblico in Neozelanda presenta degli elementi positivi.

I nuovi sistemi contabili e di misurazione della performance hanno contribuito alla separazione concreta fra politica e gestione e fra proprietà e gestione e del principio di responsabilizzazione sull'uso efficiente ed efficace delle risorse (Pallot 1998, 2001b; Ball et al.,1999).

Altro punto di forza della riforma è stata l'introduzione esclusiva della contabilità economica - patrimoniale che ha sostituita la precedente contabilità di cassa , contribuendo a rendere più credibile lo strumento della contabilità economica e quindi la celere diffusione nelle aziende pubbliche.

Tra i vantaggi si sottolinea anche l'applicazione del principio della competenza economica non solo nei documenti di sintesi ma anche per la tenuta della contabilità e per l'elaborazione dei documenti di previsione. Ciò a comportato un

miglioramento della verifica dei risultati rispetto agli obiettivi programmati e quindi un miglioramento del processo decisionale basato sui dati economico-patrimoniali.

CAPITOLO 3

Situazione attuale e riforme del sistema contabile degli Enti Locali in Italia: Proposte e prospettive

- 3.1 Le proposte di riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali;
- 3.2 Le proposte e i principi contabili dell'Osservatorio sugli Enti Locali;
- 3.3 Prospettive di sviluppo dei sistemi contabili e di misurazione.

3.1 Le proposte di riforma dell'ordinamento contabile degli Enti locali;

Numerose, sono le proposte e le discussioni, su molteplici temi che coinvolgono gli enti locali e in particolare il sistema informativo contabile; anche alla luce dei processi di armonizzazione dei bilanci a livello europeo e dei necessari adeguamenti dei sistemi contabili degli enti locali.

In particolare, la riforma dell'ordinamento contabile dovrebbe mirare a due obiettivi:

- Il superamento del gap contabile e manageriale che si è creato nell'ultimo quarto di secolo rispetto alle pubbliche amministrazioni locali dei maggiori paesi ad economia avanzata;
- La convergenza tra sistemi contabili pubblici e contabilità delle imprese, in linea anche questo con quanto si sta realizzando in Europa e nei principali Stati del mondo, dagli USA al Giappone.

Da molto si sostiene, che la riforma dell'ordinamento finanziario e contabile, non si deve pensare come una riforma tecnica.

Il sistema contabile, infatti, ha un forte impatto sulla gestione e sulla qualità del processo decisionale ed è proprio da questo punto che bisogna partire per perseguire la strada del miglioramento delle performance degli enti locali.

In tale contesto alcuni autori, ritengono che sia necessario rivedere il sistema contabile finanziario di tipo autorizzatorio.

In altri Paesi il passaggio dalla Public Administration al Public Management, cioè l'aziendalizzazione della pubblica amministrazione, ha visto il cambiamento dei sistemi contabili, come elemento fondamentale della riforma, insieme al tema del rafforzamento dei controlli, prima di quelli esterni e poi di quelli interni.

Quindi, l'avvicinamento dell'ordinamento finanziario e contabile italiano a quello degli altri Paesi, deve essere una priorità.

In particolare a rafforzamento di quanto sostenuto sopra la Commissione Europea ha adottato gli "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), e cioè i principi contabili per il settore pubblico emanati dall' International Public Sector Accounting Standards Board . Molti Paesi, ormai, ne seguono gli indirizzi e nel settembre del 2004 una press release della FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) afferma che in un incontro tra Commissione Europea e la FEE stessa si sia concordato che gli IPSAS, principi fondati esclusivamente sulla competenza economica e molto simili agli IAS/IFRS, dovranno essere adottati da tutti gli Stati dell'Unione Europea.

Alla luce di quanto detto sopra, alcuni autori (Pozzoli), sostengono che è necessario riformare il sistema tenendo conto di alcune caratteristiche:

- La netta separazione tra gli obblighi contabili di enti di grandi e piccole dimensioni;
- L'abbandono della contabilità finanziaria negli enti di grandi dimensioni;
- Una riforma dei controlli, con un rafforzamento dei controlli esterni.

Per i comuni di piccole dimensioni è necessario individuare un riferimento unico e certo che renda omogenei i comportamenti di questi enti, che di regola sono i meno attrezzati per un rispetto sostanziale delle norme e con esse dell'ordinamento finanziario e contabile.

Per rispondere a tali esigenze si deve tenere conto di alcune caratteristiche e riflessioni:

1. l'unità elementare di bilancio dovrà essere l'unità previsionale di base (UPB) e non i servizi, in modo da garantire un processo di armonizzazione dei bilanci pubblici;
2. poiché i piccoli comuni probabilmente non sono maturi per un sistema di contabilità economica. Diventa indispensabile valutare se non sia opportuno immaginare un sistema semplice ma al tempo stesso meno opinabile dell'attuale, forse perfino basato esclusivamente sulla cassa. Quindi pensare ad un sistema misto, basato sulla cassa per quello che riguarda le entrate e sulla competenza per le Spese;
3. la necessità di fare riferimento ad una programmazione reale e applicabile. In tal senso si parla di ridurre le variazioni di bilancio, limitandole ai momenti di verifica generale (il 30 settembre e 30 novembre) per indurre gli enti ad una programmazione più accurata;

Se la riforma per i piccoli comuni, deve tenere conto delle loro dimensioni, è anche vero che le riforme degli enti locali più grandi, devono essere orientate viceversa, ad un ridisegno del sistema contabile e dell'informativa contabile.

Infatti, sempre Pozzoli, sostiene che i “ comuni di più grandi dimensioni e province hanno una struttura che consente di pensare ad un sistema contabile evoluto e moderno, che sia in linea con quello previsto in Francia, in Spagna e soprattutto nel Regno Unito”.

Il Bilancio ed il rendiconto degli enti locali non informano adeguatamente i cittadini - e quindi non adempiono al primo dovere di un sistema democratico e cioè mettere in condizione gli elettori di esercitare con consapevolezza il proprio diritto di voto — ed impongono degli irragionevoli vincoli all'esercizio del governo e della gestione dell'ente, che rappresentano i momenti in cui dovrebbe esplicitarsi l'autonomia degli enti locali, costituzionalmente garantita ma di fatto limitata da norme inadeguate ed obsolete.

Se dunque la logica della autorizzazione giuridica va superata, al contrario deve essere valorizzato il ruolo ed il significato del bilancio di previsione. o più correttamente del budget, in sede di approvazione da parte del Consiglio comunale.

Questo è oggi mortificato dal fatto che il bilancio approvato ha perso ogni significato in ragione delle tante variazioni che ne snaturano i contenuti e lo rendono un adempimento formale e non un atto politico di programma.

È necessario, quindi, sottolineare il valore del confronto tra budget iniziale e consuntivo

Secondo l'autore, e chi scrive ne condivide riflessioni e proposte, è necessario:

- un impianto di previsione che preveda: stato patrimoniale, conto economico e rendiconto (o bilancio) finanziario, tutti annuali e pluriennali, oltre ad una relazione previsionale e programmatica;
- un rendiconto che, simmetricamente, comprenda: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, relazione sulla gestione e nota integrativa.

Si tratta di un modello che propone, in sostanza, uno schema simile a quello sviluppato negli Stati Uniti, dove peraltro - come accade in tutti i Paesi a matrice anglosassone - i modelli contabili di riferimento non si trovano in un testo di legge ma in un principio contabile, il GASB 34.

Il rendiconto (bilancio) finanziario è un prospetto, anche nel mondo delle imprese, molto vicino alla logica del bilancio.

Dovrà prevedere una articolazione tale da permettere di accertare il mantenimento degli equilibri ed una suddivisione in unità previsionali di base (UPB), per renderlo compatibile e confrontabile con i bilanci di Stato e regioni.

I prospetti di stato patrimoniale e di conto economico, sia previsionali che consuntivi, devono essere del tutto uniformi a quelli privati e prevedere la necessità di precisare in nota integrativa i dettagli necessari.

Solo così sarà possibile rispettare le due esigenze di armonizzazione che l'ente locale ha:

- verso il sistema pubblico, e quindi State e regioni:
- verso il suo Sistema territoriale.

Sul secondo punto, basta osservare che la strada presa dall'art. 113 del t.u.e.L. ed in generale le tendenze in atto, lasciano prevedere che il processo di esternalizzazione dei servizi subirà una ulteriore e forte accelerazione e che di molte attività e servizi, pure proprie dell'ente locale, non resterà traccia nei bilanci di comuni e province.

Il bilancio dell'ente locale, in sostanza, informa e informerà sempre meno su quanto l'ente effettivamente gestisce. L'implementazione di un bilancio consolidato, che dia una adeguata rappresentazione del "gruppo ente locale" è perciò necessario, e questo si può concretamente realizzare solo se il bilancio dell'ente sia compatibile con quello delle società per azioni controllate e collegate.

3.2 Le proposte e i principi contabili dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali;

All'interno del Ministero dell'interno è stato istituito con il decreto legislativo 23 ottobre 1998, n. 410, successivamente ripreso nel TUEL n. 267 del 2000, *l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali*.

“L'Osservatorio ha il compito di promuovere la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili. Inoltre, adotta iniziative di divulgazione e di approfondimento finalizzate ad agevolare l'applicazione ed il recepimento delle norme.”

I componenti dell'Osservatorio sono nominati dal Ministro dell'interno tra i funzionari dello Stato, o di altre pubbliche amministrazioni, professori e ricercatori universitari ed esperti. L'Upi, l'Anci e l'Uricem designano ciascuna un proprio rappresentante.

L'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, come indicato dal TUEL (art. 154, commi 2 e 3) adempie a determinati compiti:

1. promuove la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane;
2. promuove la salvaguardia degli equilibri di bilancio;
3. promuove l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi;
4. promuove la sperimentazione di nuovi modelli contabili;
5. adotta iniziative di divulgazione ed approfondimento finalizzate ad agevolare l'applicazione e il recepimento delle norme;
6. studia la validità generale del sistema di distribuzione delle risorse erariali agli enti locali di cui al D.Lgs 30 giugno 1997, n. 244;
7. formula proposte di ampliamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali;
8. presenta al Ministro dell'interno almeno una relazione annuale sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione normativa e di principi contabili di generale applicazione;
9. promuove la corretta gestione delle risorse finanziarie strumentali ed umane;
10. promuove la salvaguardia degli equilibri di bilancio;
11. promuove l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi;
12. promuove la sperimentazione di nuovi modelli contabili;
13. adotta iniziative di divulgazione ed approfondimento finalizzate ad agevolare l'applicazione ed il recepimento delle norme;
14. studia la validità generale del sistema di distribuzione delle risorse erariali agli enti locali di cui al D.Lgs 30 giugno 1997, n. 244;
15. formula proposte di ampliamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali;
16. presenta al Ministro dell'interno almeno una relazione annuale sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione normativa e di principi contabili di generale applicazione.

In tale ambito è importante evidenziare le proposte e le indicazioni avanzate in questi ultimi anni per ciò che concerne il sistema informativo contabile degli enti locali, con particolare riferimento alla previsione e indicazione in merito all'applicazione dei principi contabili.

I principi contabili dell'Osservatorio

Dalla norma è chiaro l'intento legislativo di dotare gli enti locali, che hanno il privilegio di avere una propria normativa contabile chiara, completa ed evoluta, dello strumento essenziale dei principi contabili, che già ha dato ottima prova nella formazione dei documenti contabili delle imprese. L'innovazione non è peraltro di contenuto imperativo, né lo potrebbe essere, ma è di ausilio organizzatorio ed interpretativo per amministratori ed operatori degli enti locali, che così hanno una traccia per le azioni da porre in essere, con ogni vantaggio di trasparenza ed obiettività degli atti relativi.

Per la redazione del testo relativo ai principi contabili, l'Osservatorio, ha istituito un gruppo di lavoro di dodici persone particolarmente preparate. I componenti, segnalati dagli organismi rappresentativi competenti sono: a) quattro dottori commercialisti; b) quattro ragionieri professionisti; c) il presidente dell'associazione dei revisori degli enti locali; d) il presidente dell'associazione professionale dei ragionieri degli enti locali; e) un rappresentante dell'istituto nazionale dei revisori contabili; f) un componente dello stesso Osservatorio.

Questo gruppo di lavoro ha prodotto il primo documento costituito dai postulati e dai principi generali. Il documento è stato discusso, arricchito ed approvato dall'Osservatorio nella seduta del 4 luglio 2002. E' stato quindi sottoposto al Ministro dell'interno.

I principi contabili sono interpretazioni tecniche delle norme contenute nell'ordinamento finanziario e contabile, secondo i fini voluti dal legislatore.

Essi si distinguono in:

- postulati contabili o principi contabili generali;
- principi contabili applicati.

I postulati contabili costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio.

I principi contabili applicati specificano i singoli istituti definiti nell'ordinamento ed identificano i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni generali dei postulati.

I principi contabili sono riferiti al sistema di bilancio, al quale il legislatore ha connesso norme di programmazione finanziaria, di previsione, di gestione, di tesoreria, di investimento, di revisione economico-finanziaria, di controllo interno, di rendiconto generale e di risanamento degli enti dissestati.

I principi contabili, generali ed applicati, si rivolgono, prevalentemente, agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai responsabili dei servizi finanziari e degli altri servizi, agli agenti contabili, al tesoriere e ai revisori contabili degli enti locali che, nell'ottemperare con professionalità alle loro responsabilità, sono tenuti ad applicarli.

La funzione dei principi contabili è triplice:

1. la prima è quella di interpretare, chiarire e, ove necessario, integrare in chiave tecnica, le norme di legge in tema di ordinamento finanziario e contabile, nel rispetto della volontà del legislatore;
2. la seconda è quella di collegare a dette norme tutte quelle alle quali direttamente od indirettamente si fa o si deve far riferimento;
3. la terza è quella di uniformare i comportamenti contabili degli enti locali.

I postulati e i principi emanati dall'Osservatorio tengono conto, per quanto compatibili con l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, degli indirizzi e delle indicazioni contenute nei documenti emanati dall'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), dallo IASB (International Accounting Standards Board), dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale Ragionieri e dall'Organismo Italiano di Contabilità.

I principi o postulati, di cui all'art.162, c.1, del TUEL, hanno valenza generale e riguardano quindi tutto il sistema di bilancio e non solo il bilancio di previsione. I postulati individuati dalla norma sono:

- Unità;
- Annualità;
- Universalità;
- Integrità;
- Veridicità;
- Pareggio finanziario;
- Pubblicità.

Gli ulteriori postulati desumibili dall'ordinamento sono i seguenti:

- Comprensibilità;
- Significatività e rilevanza;
- Attendibilità;
- Verificabilità;
- Coerenza;
- Congruità;
- Motivata flessibilità;
- Neutralità;
- Prudenza;
- Comparabilità;

- Competenza finanziaria;
- Competenza economica;
- Conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili.

Principio dell'unità

L'ente locale è una entità giuridica unitaria. Unitario, pertanto, deve essere il suo bilancio di previsione ed il rendiconto.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa.

Quindi il complesso delle entrate finanzia l'ente pubblico e serve a far fronte al complesso delle sue spese.

Principio dell'annualità

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare.

Principio dell'universalità

Il principio dell'universalità rafforza quello di unità. È necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili all'ente locale, al fine di presentare una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dall'ente locale o da sue articolazioni organizzative che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio.

Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'ente entro i termini dell'esercizio.

Principio dell'integrità

Il presente principio rappresenta un rafforzamento in chiave formale di quanto dettato dal principio dell'universalità.

Si richiede che nel bilancio di previsione e nel conto del bilancio non vi siano compensazioni di partite. È quindi vietato iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate.

Lo stesso principio si applica anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Principio della veridicità

Il legislatore, ricorrendo al termine «veridicità», fa esplicito riferimento al principio internazionale del *true and fair view*, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la prescrizione di rappresentare in modo veritiero e

corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e il risultato economico dell'esercizio.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione, ma anche a quelli di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.

Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio, che il legislatore non esplicita, ma che verranno precisati nel seguito del documento in oggetto.

Principio del pareggio finanziario

Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Il rispetto del presente principio, che comporta anche la corretta applicazione degli altri equilibri finanziari, va assicurato, oltre che in sede di previsione, durante la gestione e si riflette sul suo risultato finale.

Nel sistema di bilancio il pareggio finanziario deve essere rispettato considerando tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o effettuata attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e dalle altre attività svolte.

Principio della pubblicità

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'ente rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio e del rendiconto, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie. L'articolo 162, c. 7 del TUEL, impone agli enti locali di precisare nello statuto e nei regolamenti le modalità con le quali assicurare ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale.

Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'ente nella divulgazione delle risultanze dei documenti previsionali e consuntivi, che comporti la fruibilità delle informazioni. Il solo rispetto del diritto di accesso agli atti, esercitato su istanza del singolo cittadino, non soddisfa il principio della pubblicità.

Principio della comprensibilità

Il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permetterne la lettura per programmi, servizi ed interventi.

Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori. A tale scopo, si assume

che gli utilizzatori abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività dell'ente locale, degli aspetti contabili e la volontà di esaminare l'informazione con normale diligenza.

Principio della significatività e rilevanza

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.

Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

Principio dell'attendibilità

Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. A tal fine le previsioni di bilancio e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Il presente principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario un processo valutativo. Tale principio si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

Principio della verificabilità

L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo gli enti devono conservare la necessaria documentazione probatoria.

Principio della coerenza

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza interna implica:

- (a) in sede preventiva, che la relazione previsionale e programmatica sia conseguente alla pianificazione dell'ente;
- (b) in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- (c) in sede di rendiconto, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.

La coerenza esterna comporta una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica.

Principio della congruità

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti.

La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali.

Principio della motivata flessibilità

I documenti previsionali non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Per contro anche un eccessivo ricorso a strumenti di flessibilità va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

È necessario che nella relazione al rendiconto della gestione si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a delle variazioni di bilancio.

Principio della neutralità

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio e soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione del sistema di bilancio deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica.

L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del procedimento di formazione del sistema di bilancio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Principio della prudenza

Il principio della prudenza deve trovare applicazione in tutto il sistema di bilancio.

Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate ragionevolmente accertabili nel periodo amministrativo considerato e le spese nel limite degli impegni sostenibili.

Nel rendiconto il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate. Le componenti negative devono essere contabilizzate anche se solo presunte.

Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Principio della comparabilità

Gli utilizzatori devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni di bilancio al fine di identificare gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio di diversi enti locali al fine di valutarne le situazioni patrimoniali, gli andamenti economici e finanziari, nonché le relative modificazioni. Perciò la valutazione e l'esposizione degli effetti finanziari di operazioni e altri eventi tra loro simili devono essere iscritte nel sistema di bilancio da parte di un ente in modo coerente, nel corso del tempo.

Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti. Il costante rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio.

Nell'ambito dello stesso ente la comparabilità dei bilanci a date diverse è possibile se sussistono le seguenti condizioni:

- (a) la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
- (b) i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
- (c) i mutamenti strutturali (quali l'esternalizzazione di un servizio) e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un ente continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Principio della competenza finanziaria

Il presente principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio.

La competenza finanziaria è il criterio con il quale le entrate e le spese si imputano al periodo amministrativo in cui sorge il diritto di riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno), salvo le eccezioni espressamente previste per legge.

L'accertamento, a norma dell'art. 179 del TUEL, costituisce la prima fase di gestione dell'entrata, mediante la quale viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene costituito il vincolo sugli stanziamenti di bilancio, nell'ambito della disponibilità esistente, in relazione ad una obbligazione giuridica e sia determinata la somma da pagare, il soggetto titolare del vincolo con l'ente e la ragione di tale vincolo, salvo le eccezioni espressamente previste per legge.

Il dettato normativo prevede la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

Principio della competenza economica

La "Preface to International Public Sector Accounting Standard" dichiara come suo scopo quello di delineare un sistema di bilancio per le aziende pubbliche fondato sulla logica della competenza economica. Il principio della competenza economica si muove in questa direzione.

Il presente principio è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale e, in particolare, al conto del patrimonio, al conto economico ed al prospetto di conciliazione.

L'aspetto economico della gestione è necessario in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici previamente valutati.

Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

La determinazione del risultato economico d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione, da un lato di componenti economiche positive, dall'altro, di componenti economiche negative relative al medesimo esercizio.

L'analisi economica dei fatti amministrativi di un ente locale richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato, che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad una o più attività erogative (tributi, contribuzioni e trasferimenti di risorse, prestazioni ed erogazioni di servizi), che danno luogo a proventi od oneri.

I ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

- (a) il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- (b) l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

I proventi tributari ed i trasferimenti correnti si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.

I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con lo svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti.

Tale correlazione si realizza:

- (a) per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- (b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
- (c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:

- 1. i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura;
- 2. viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o la funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- 3. l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.

Al principio della competenza economica è strettamente connesso il processo di valutazione.

Le valutazioni economiche riferite a costi e risultati costituiscono la base del sistema di bilancio. Le ragioni che inducono alla scelta del costo, inteso come complesso degli oneri che un ente ha effettivamente sostenuto per procurarsi un dato bene, possono così riassumersi:

- il costo non rappresenta soltanto la spesa sostenuta per l'acquisizione dei beni, ma rappresenta anche il valore delle loro qualità funzionali ed è quindi espressione del loro valore di funzionamento.
- il criterio del costo è quello che lascia minor latitudine agli apprezzamenti soggettivi.
- il criterio del costo deve essere di facile applicabilità ed attuazione.

Il costo è un criterio di valutazione e non un valore inderogabile del sistema di bilancio. Il costo è un metodo informativo del valore. Il procedimento di valutazione parte dal costo originario che misura la funzionalità originaria dei beni, ma la deve continuamente riesaminare per determinare la misura residua.

Principio della conformità del complessivo procedimento di formazione del sistema di bilancio ai corretti principi contabili

Tutto il processo di formazione del sistema di bilancio si informa a corretti principi contabili. I principi contabili sono redatti dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Ove non sia stato predisposto un principio contabile nazionale si può fare riferimento ai presenti postulati,

Principio della verificabilità dell'informazione

L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal sistema di bilancio deve essere verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto anche degli elementi soggettivi.

Inoltre, l'Osservatorio oltre a definire il documento, denominato *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*; ha redatto altri documenti e in particolare:

- Il principio contabile n. 1 per gli enti locali – Programmazione e previsione nel sistema di bilancio;
- Il principio contabile n. 2 per gli enti locali – Gestione nel sistema di bilancio;
- Il principio contabile n. 3 per gli enti locali – il rendiconto degli enti locali.

Il principio contabile n. 1 per gli enti locali – Programmazione e previsione nel sistema di bilancio;

Il presente principio contabile è finalizzato a chiarire i contenuti delle norme che presiedono alle materie della previsione e della programmazione, la cui funzione è determinante per la corretta impostazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali, alla luce delle finalità assegnate al sistema di bilancio.

Il principio contabile rispetta i dettati del documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*", che statuisce i postulati ed i principi generali a cui deve attenersi ogni forma di documentazione economico-finanziaria dell'ente locale.

La materia della previsione e della programmazione trova attualmente il suo fondamento nella parte seconda del testo unico sull'ordinamento finanziario e contabile (approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, nel seguito indicato come Tuel), nel relativo regolamento (D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194) e nelle norme sull'applicazione del patto di stabilità interno agli enti locali (da ultimo contenute nella legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Il principio contabile n. 1 si riferisce ai postulati di cui sopra, e chiarisce il contenuto dell'attività di programmazione, precisando che i documenti nei quali tale attività si sostanzia devono porsi nella direzione di svolgere una funzione di "guida" ai comportamenti degli operatori, anche per risolvere i loro dubbi.

Nello specifico richiamando i postulati più significativi: "l'attività di programmazione è il processo di analisi e valutazione, nel rispetto delle compatibilità economico—finanziarie, della possibile evoluzione della gestione dell'ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e programmi futuri. Deve essere rappresentata negli schemi di programmazione e previsione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto e rappresenta il «contratto» che il governo politico dell'ente assume nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio stesso. L'attendibilità, la congruità e la coerenza dei bilanci è prova della affidabilità e credibilità dell'Amministrazione. Gli utilizzatori del sistema di bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi"

Il principio contabile n. 2 per gli enti locali – Gestione nel sistema di bilancio;

L'inquadramento costituzionale della nozione di gestione in ambito pubblico è fornito dall'art. 97 della Costituzione nel quale si stabilisce che nell'ordinamento della Repubblica i pubblici uffici sono organizzati in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, determinando nell'ordinamento degli uffici le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità dei funzionari. La norma costituzionale ha orientato l'evoluzione che nel tempo si è manifestata nell'ambito pubblico passando da una visione della responsabilità ancorata alla verifica e valutazione della correttezza legale dell'atto e della procedura a una innovativa visione incentrata sui comportamenti e sui risultati raggiunti. Come appresso specificato, la valutazione si realizza attraverso il confronto tra "valore impiegato" e "valore creato" o (utilità creata) dall'operatore pubblico e sulla capacità di risposta e soddisfazione della domanda del cittadino utente e contribuente, soggetto attivo e non passivo dell'azione dell'amministrazione pubblica.

In armonia con il documento sulle finalità ed i postulati dei principi contabili per gli enti locali, è stato definito il *Principio contabile n. 2*, finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio, collegando alle stesse tutte quelle alle quali si fa riferimento diretto o indiretto e orientando l'attività di gestione, anche non meramente contabile o di bilancio, secondo i principi di funzionalità, economicità, efficacia ed efficienza quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità. La complessità e la diversificazione del sistema delle operazioni di gestione comporta necessariamente il riferimento anche a tutte le altre norme che direttamente o indirettamente si riferiscono alla gestione degli enti locali, come ad

esempio le norme sull'applicazione del Patto di stabilità interno degli enti locali (art. 29 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), sulla gestione di Tesoreria unica (legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni e integrazioni), o sull'effettuazione dei pagamenti per acquisizione di beni e servizi (D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231).

Relativamente al principio n. 2. è stato chiarito che nella “gestione delle risorse pubbliche nessun miglioramento in termini di efficienza, produttività ed economicità è realistico se non accompagnato sia dalla razionalizzazione dell'organizzazione che dalla correttezza delle procedure. La traduzione della disciplina pressoché esclusivamente per le finalità operative che con il principio contabile n. 2 sono state fortemente perseguite, raggiunge lo scopo di dotare gli operatori di una guida utile a razionalizzare i comportamenti e a chiarire o integrare le non poche ambigue e caotiche norme ordinamentali”.

il principio n. 2. sulla gestione, ha evidenziato fra gli altri, i seguenti punti:

- i principi di efficienza, efficacia ed economicità modificano il concetto di legalità e implicano un confronto tra valore impiegato e valore (o utilità) creato;
- la gestione deve essere coerente con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e non deve pregiudicare gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali;
- l'accertamento non è veridico se non vi è titolo per la riscossione dei crediti, portato a conoscenza degli interessati;
- chi e mette l'atto di impegno è responsabile della verifica di legittimità;
- sono disciplinati i casi di inammissibilità e improcedibilità legali a forme di incoerenza con la relazione previsionale e programmatica;
- la competenza a deliberare sui debiti fuori bilancio è sempre del consiglio, anche se siano stati previsti appositi stanziamenti; sono disciplinate la “utilità e arricchimento per lente”;
- sono individuati i registri contabili, consistenti, per la contabilità economica, nel giornale e nel partitario.

Principio contabile n. 3 - Il rendiconto degli enti locali

Si tratta del principio, che fa riferimento alla rendicontazione.

È stato definito in armonia con il documento sulle finalità e i postulati dei principi contabili per gli enti locali e in coerenza con i principi contabili n. 1 sulla “Programmazione e previsione nel sistema di bilancio” e n. 2 sulla “Gestione nel sistema di bilancio” il *Principio contabile n. 3* destinato a favorire la migliore interpretazione delle norme riguardanti il rendiconto della gestione nell'ottica di valutare i risultati raggiunti mediante l'impiego di risorse pubbliche a beneficio di

tutti gli attori coinvolti , sia i decisori a livello politico e i responsabili dei servizi e della gestione, sia i cittadini quali destinatari delle politiche pubbliche locali e dei servizi resi dall'ente in via diretta o indiretta.

Relativamente al principio n .3, sulla rendicontazione, si segnalano alcuni importanti contenuti:

- lo scopo del rendiconto della gestione è quello di consentire una valutazione dei risultati raggiunti, a beneficio di tutti gli attori coinvolti; deve fornire informazioni sui programmi e progetti realizzati, o in corso, e sull'andamento finanziario, economico e patrimoniale;
- l'equilibrio economico a valere nel tempo SI impone come obiettivo essenziale;
- l'ente locale deve dimostrare il profilo di accountability raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività;
- la comunicazione istituzionale assume le caratteristiche della comunicazione di bilancio e di rendiconto, sui servizi e sulle attività svolte ed è relativa agli aspetti tipici della comunicazione economica;
- la relazione al rendiconto deve contenere un'informazione supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile;
- il rendiconto deve indicare se le risorse ottenute sono state utilizzate in conformità al bilancio di previsione approvato, allo scopo è utile un confronto con gli importi inizialmente considerati nel bilancio di previsione;
- il conto del bilancio si limita a dimostrare i risultati della gestione finanziaria con riferimento alla funzione autorizzatoria del bilancio di previsione e ad esplicitare la dinamica finanziaria;
- il conto economico e quello del patrimonio, analizzati in tutti i valori che li compongono, si affermano invece come momento centrale di un sistema di rilevazioni che trova nella contabilità generale, come si è ormai generalizzato nel resto del mondo, lo strumento dal quale trarre la quasi totalità delle conoscenze di tipo contabile;
- il prospetto di conciliazione considerato è quello divulgato sul sito dell'Osservatorio e viene ampiamente commentato nei suoi contenuti e nelle sue finalità; la sua predisposizione richiede un sistema di scritture contabili in grado di integrare, contestualmente, la rilevazione finanziaria con quella economica e patrimoniale; costituisce un documento obbligatorio per tutti gli enti;
- se il prospetto viene utilizzato per formare il conto economico, si devono chiarire, per mezzo di specifiche carte di lavoro allegate al prospetto, le rettifiche e le integrazioni;
- la relazione al rendiconto deve fornire informazioni integrative, esplicative e complementari; deve essere chiara e comprensibile e non eccessivamente lunga; deve contenere tutte le informazioni tecnico-contabili altrimenti collocabili nella nota integrativa.

Il lavoro compiuto dall'Osservatorio è di grande rilievo operativo, suscettibile di conferire il carattere dell'effettività all'azione amministrativa per quanto concerne il rispetto dell'ordinamento finanziario e contabile.

Una riflessione complessiva è necessaria, infatti, i principi contabili, nella loro completezza, esprimono una grande opportunità: quella di consentire a tutti gli operatori di dare finalmente soluzione al rinnovamento che il legislatore ha sì disegnato, ma che non si è ancora realizzato. Il tutto reso più agevole da un tessuto di conoscenze estremamente chiaro e stimolante: ci si riferisce al fatto che i contenuti del quadro normativo sono, in Italia, fra i più completi e innovativi del mondo, quasi fotocopia di quelli della cultura aziendale, ma anche per la puntuale considerazione delle specificità dell'azienda pubblica.

Un'ultima riflessione concerne la loro effettiva applicazione, che dovrà costituire, nei prossimi anni, l'impegno principale di tutti gli operatori, poiché da essa dipenderà l'affermazione della cultura manageriale, il "buon andamento", la trasparenza e la comprensione dell'attività dell'ente, dunque l'accountability e il "controllo sociale" e, più in generale, la stessa legalità dell'azione amministrativa.

Si vuole in conseguenza nuovamente sottolineare che la loro applicazione rendendo effettivo il rinnovamento della pubblica amministrazione, è in grado di spingere verso l'affermarsi del circuito virtuoso del "controllo sociale", di imporsi all'attenzione della politica e dunque di far comprendere alla medesima come il suddetto rinnovamento sia per essa conveniente.

3.3 Prospettive di sviluppo dei sistemi contabili e di misurazione.

In questa fase storica e di discussione sui sistemi contabili, il mondo degli enti locali percepisce come doverosa una riforma tesa al cambiamento delle regole che presidiano l'utilizzo dei sistemi contabili.

Oggi le funzioni della contabilità sono attuate tramite gli strumenti che l'ordinamento prescrive, anche se le logiche con cui questi strumenti sono utilizzati la fanno, in molti casi, scadere alla mera attuazione di un adempimento.

Il D.P.R. 421/79 e il D. Lgs ed il Testo Unico, successivamente, hanno introdotto nuovi strumenti per ottenere un sistema di programmazione, gestione e rendicontazione moderno, in grado di essere davvero di supporto ad enti evoluti.

Tuttavia l'uso che ne è stato fatto, nonostante gli sforzi del legislatore, è stato complessivamente modesto e, ancora oggi in molti enti, prevale l'ottica dello sterile formalismo che riduce il sistema a inutili documenti privi di un pratico utilizzo.

I sistemi contabili, oggi, tendono a svilupparsi e ad inglobare funzioni di rilevazione e rappresentazione della gestione che un tempo non venivano prese in considerazione.

Per esempio lo sviluppo tecnologico ha comportato l'utilizzo di strumenti nuovi, complessi (si pensi alla tecnologia informatica e alla integrazione delle banche dati).

Anche il cambiamento istituzionale, che vede da un lato il progressivo mutamento delle funzioni degli enti, l'integrazione con il mondo esterno, per esempio attraverso le esternalizzazioni dei servizi, e dall'altro la costruzione di un modello europeo di pubblica amministrazione.

Anche la contabilità degli enti locali è destinata ad evolvere, sia per rispondere alle nuove regole dettate dall'ordinamento, sia per dare una risposta alle crescenti necessità di programmazione e conoscenza dei fenomeni gestionali e dei loro risultati, sentite dagli enti stessi.

Sicuramente in questa ottica, anche le finalità della contabilità devono essere riconsiderate.

Un primo punto fondamentale è costituito dalla necessità di assicurare da parte dello Stato, il consolidamento dei conti dell'intero sistema pubblico.

In questo caso le modulistiche definite dallo Stato nell'espletamento della propria funzione di coordinamento, dovrebbero limitarsi a definire in modo chiaro e inequivocabile:

- I principi contabili su cui basare la rappresentazione contabile della gestione, dal momento della programmazione a quello della rilevazione;
- Le modalità e modulistiche necessarie per addivenire ad un corretto consolidamento dei conti pubblici.

Ciò si traduce nel senso che in sede di ridefinizione dell'intero apparato normativo che inevitabilmente dovrà effettuarsi, tutte le modulistiche definite centralmente dovrebbero avere, come unico scopo, quello di consentire una corretta e uniforme rappresentazione della gestione (dalla programmazione al momento della rendicontazione) senza porre obblighi di tipo organizzativo.

In questo caso occorrerà far sì che i contenuti di tutti i documenti possano essere riclassificati, riepilogati, analizzati, rappresentati nelle modulistiche predefinite che lo Stato o la Regione, per quanto di propria competenza, hanno ritenuto utili per conseguire il momento di coordinamento per consolidare i conti pubblici.

Un secondo punto è quello di stimolare un migliore utilizzo degli strumenti già esistenti.

Ciò si traduce nel fatto che la contabilità finanziaria dovrebbe essere utilizzata per svolgere le funzioni che le sono proprie:

- Programmazione dei flussi finanziari;
- Gestione della funzione autorizzatoria;
- Rilevazione degli indicatori finanziari utili, a raccordare e verificare l'intero settore pubblico.

mentre, la contabilità economica dovrebbe costituire autonomo sistema di rilevazioni attuato nel pieno rispetto dei propri principi contabili.

In tal caso le due rilevazioni costituirebbero delle rilevazioni separate con finalità distinte.

Da tale contesto si possono individuare alcuni spunti di riflessione:

- Lo sviluppo della contabilità finanziaria con corretti sistemi gestionali, fortemente integrati con tutti gli altri aspetti informativi (flussi procedurali, atti amministrativi, ecc);
- L'integrazione degli aspetti contabili (sia finanziari che economico-patrimoniali) in un unico sistema di contabilità generale, salvaguardando la peculiarità di ciascuno dei due aspetti;
- L'integrazione dell'apparato contabile con tutti gli aspetti di "controllo di gestione" includendo in tale definizione anche il "controllo strategico" del quale oggi, forse, si sente sempre più la necessità;
- Lo sviluppo della contabilità analitica, orientata a fornire elementi utili e tempestivi per la conoscenza della gestione;
- La costruzione di bilanci economici settoriali per evidenziare meglio fenomeni gestionali;
- La definizione di modelli di rappresentazione dei risultati, al fine di costruire possibilità di benchmarking con altri enti simili;
- La verifica costante dei flussi finanziari al fine di sviluppare al massimo la capacità di "gestire la finanza".

Nello specifico per la rendicontazione:

- Una visione dei risultati riferiti al P.E.G. e classificati in base alle responsabilità;
- Il collegamento dei risultati contabili con gli obiettivi, in relazione ai destinatari dell'informazione (obiettivi strategici, obiettivi gestionali, ecc.);
- Il collegamento tra il risultato finanziario e quello economico-patrimoniale: l'integrazione dei dati potrà consentire, finalmente, non solo di disporre di un conto economico e di un conto del patrimonio chiari e comprensibili ma anche di svelare il contenuto di poste finanziarie (residui attivi e passivi) che fino ad oggi sono rimaste oscure per i non addetti ai lavori;
- La costruzione di conti economici riferiti a singoli servizi o a singoli interventi (intendendo per tali non una classificazione in chiave economica di flussi finanziari, ma vere e proprie azioni poste in essere dall'ente e

collegate a progetti o programmi che non possono essere definite “servizi”;

- La classificazione della contabilità in chiave ambientale e sociale;
- La maggiore attenzione alla cosiddetta “accountability” al fine di rendere chiare le rappresentazioni dei risultati in relazione al livello dei fruitori delle informazioni;
- La possibilità, come avviene per le imprese, di rilevare in momenti infrannuali, i risultati della gestione sia riferiti all’aspetto finanziario che a quello economico.

CAPITOLO 4

Il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale attraverso il Prospetto di conciliazione.

- 4.1 La rilevazione contabile nella contabilità economico-patrimoniale;
- 4.2 Il prospetto di conciliazione e le sue finalità;
- 4.3 La determinazione del C.E. e S.P.

4.1 La rilevazione contabile nella contabilità economico patrimoniale;

Parlare di contabilità economica patrimoniale nell'ambito dei sistemi contabili degli enti locali significa riferirsi al D. Lgs. 77 del 1995.

Infatti il decreto all'art. 74 stabilisce che *“gli enti locali di cui all'art. 1, comma 2, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze”*.

Il decreto, quindi, attribuisce agli enti locali una certa autonomia nella realizzazione del proprio sistema informativo contabile.

Oltre all'autonomia, il legislatore ha stabilito anche le modalità di rendicontazione della gestione, stabilendo all'art. 69, che *“la dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio”*.

Il generico riferimento da parte del legislatore della contabilità economica, faceva pensare e ritenere che gli enti locali potessero realizzare un sistema di contabilità generale, volto a determinare, attraverso la rilevazione dei fatti esterni gestionali, il risultato della gestione e la variazione del patrimonio; o realizzare un sistema di contabilità analitica al fine di monitorare i fatti gestionali interni con riferimento ai singoli centri di costo; o realizzare entrambe i sistemi contabili.

Le finalità informative di una contabilità economica appaiono di immediata percezione, se rapportate alle finalità viste in relazione alla contabilità finanziaria.

Infatti la contabilità economica patrimoniale permette di:

1. rilevare i componenti negativi e positivi (costi e ricavi), per quantificare il risultato d'esercizio;
2. individuare le cause che hanno determinato i costi e i ricavi;
3. evidenziare le variazioni del patrimonio netto per effetto della gestione.

Nello specifico si fa riferimento ad un sistema informativo che presta attenzione al risultato economico, che pone non pochi problemi in relazione alla rendicontazione da parte di un Ente Locale.

Ma se il fine non è il profitto è anche vero che un ente locale potrebbe essere interessato a conoscere gli effetti della propria gestione in termini di costi e quindi impiego delle risorse, per meglio indirizzare la propria gestione a criteri di efficienza ed economicità, nel rispetto del soddisfacimento dei bisogni degli utenti e quindi nel rispetto di una migliore qualità del servizio da erogare.

Poiché la finalità della contabilità economico-patrimoniale è la determinazione del risultato prodotto dalla gestione e le conseguenti variazioni subite dal patrimonio per effetto della stessa, appare evidente che i fatti da rilevare e contabilizzare, sono quelli che agiscono su queste due grandezze.

A tale proposito formano oggetto di rilevazione contabile solo i fatti gestionali che si esprimono in manifestazioni numerarie; Cioè gli scambi tra le aziende e l'esterno.

Sono i rapporti con l'esterno che presentano delle ripercussioni dirette sui valori economici e patrimoniali.

Infatti attraverso gli scambi si determinano le variazioni numerarie e non numerarie che incidono sul risultato economico e sulle variazioni patrimoniali.

Si determina un costo d'esercizio quando lo scambio economico è finalizzato all'acquisizione di risorse da utilizzare o consumare per lo svolgimento di un'attività "produttiva", determinando una *variazione non numeraria*.

Nello stesso momento l'acquisizione genererà un esborso o la nascita di un debito determinando una *variazione numeraria*.

In entrambi i casi si verificherà un effetto sia sul risultato economico che sulla variazione del patrimonio.

Per quanto concerne la rilevazione contabile, si procede alla stessa solo se i fatti gestionali sono documentati e quindi si sono manifestati in concreti rapporti di scambio.

Nella maggior parte dei casi si fa riferimento alla fattura o a una pezza giustificativa del fatto avvenuto, per effettuare le registrazioni contabili.

Fanno eccezione alla rilevazione contabile le rilevazioni che si effettuano a fine anno per garantire il rispetto del principio della competenza economica delle imputazioni effettuate nel corso dell'esercizio.

Il principio cardine della contabilità economico-patrimoniale è il principio della competenza economica.

Tale principio ha lo scopo di garantire :

- la corretta imputazione dei componenti di reddito (costi e ricavi) all'esercizio di riferimento;

- misurare e quantificare il costo e il ricavo da imputare nell'esercizio considerato per determinare il risultato di competenza.

Il principio della competenza viene definito dalla Direttiva Comunitaria: “ *si deve tenere conto degli oneri o dei costi relativi all'esercizio al quale i proventi si riferiscono, senza considerare la data del pagamento o dell'incasso delle suddette spese o dei suddetti proventi*”.

Inoltre, il principio della competenza economica è strettamente collegato al principio della prudenza.

In particolare:

- il principio della competenza economica: fornisce il criterio per la correlazione dei costi e dei proventi e stabilisce quali costi e quali proventi debbano configurare nel conto economico contribuendo alla formazione del risultato; e quali, invece, fra tutti quelli contabilizzati nel corso dell'esercizio, debbano essere stornati e rinviati ai futuri esercizi perché non di competenza;
- il principio della prudenza, che precisa e specifica il principio di competenza, stabilendo che, per quanto riguarda i componenti positivi e del reddito, si deve tenere conto solo di quelli sicuramente realizzati, e non dei componenti sperati o presunti; per quanto riguarda i componenti negativi, si deve tener conto invece non solo di quelli certi, ma anche di quelli probabili (prevedibili).

In relazione al principio della competenza economica un costo è di competenza se presenta una correlazione con i ricavi.

Ciò avviene:

- per associazione di causa ed effetto, nel senso che vengono imputati all'esercizio tutti i costi, certi e presunti, che hanno causato i proventi di competenza;
- per la ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale (caso degli ammortamenti);
- per imputazione diretta al conto economico:
 1. quando i costi esauriscono per intero la loro utilità nell'esercizio in cui sono sorti, oppure non è identificabile o valutabile la loro utilità o funzionalità;
 2. per i costi “sospesi” di precedenti esercizi, quando viene meno o non sia più valutabile la loro utilità futura o funzionalità;
 3. quando, infine, i criteri di correlazione ai ricavi non sono di sostanziale utilità.

Per quanto concerne l'imputazione economica dei proventi si rifanno:

- al momento dello scambio per le merci e per i prodotti;
- al momento del completamento, per i servizi;
- al livello di avanzamento lavori, per i contratti riguardanti commesse a lungo termine di durata superiore all'anno.

4.2 Il prospetto di conciliazione e le sue finalità

Il prospetto di conciliazione rappresenta uno schema di collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale per determinare e rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria nonché la situazione reddituale, attraverso lo Stato Patrimoniale e il Conto economico.

L'obiettivo è permettere agli Enti Locali di rappresentare alla fine dell'esercizio la dimensione economica e patrimoniale dell'attività.

Poiché i fatti aziendali sono rilevati con la contabilità finanziaria; la fonte principale da cui ricavare i dati economici e patrimoniali è rappresentata di dati provenienti dalla contabilità finanziaria.

Poiché la logica di rilevazione e il principio di competenza è quello economico è necessario apportare delle modifiche ai dati finanziari.

La determinazione delle variazioni è indispensabile per la redazione del conto economico in quanto permette il passaggio dalle entrate accertate di parte corrente ai proventi di competenza; dalle spese impegnate di parte corrente ai costi di competenza.

Tale prospetto permette, attraverso una attenta analisi, di misurare il gap tra dimensione finanziaria e dimensione economica.

Questa distanza può essere considerato un indice della capacità di programmazione di un ente locale.

Infatti, la parte di spesa impegnata a cui non corrisponde un identico costo di competenza dell'esercizio, evidenzia risorse finanziarie bloccate, cioè capacità di spesa che non si è concretizzata nei beni e nei servizi per i quali era nato l'impegno.

La non coincidenza tra la dimensione finanziaria e la dimensione economica determina la necessità di rettificare i valori dell'impegno, rilevando dei costi dell'esercizio futuro, cioè componenti negativi da considerare nell'esercizio successivo.

Il Prospetto di Conciliazione è composto da due parti: la parte relativa alla variazione e alla trasformazione delle spese derivanti dalla contabilità finanziaria; la parte relativa alla trasformazione delle entrate.

Per entrambe le parti il prospetto è strutturato come segue:

Una colonna iniziale che riporta tutti i valori del bilancio e quindi che evidenzia tutti gli accertamenti di competenza divisi per "Titoli" e "categorie"; tutti gli impegni di competenza divisi in "Titoli" e "Interventi";

Le colonne centrali nelle quali vengono riportate tutte le variazioni necessarie a rettificare tutti gli impegni e tutti gli accertati per ottenere i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio: risconti, ratei ecc.;

Le colonne finali dove confluiscono tutti i valori rettificati dopo le variazioni, da riportare nei rispettivi schemi di Stato patrimoniale e di Conto Economico.

Le variazioni riguardano gli impegni e gli accertamenti di parte corrente, che determinano il conto economici, mentre i valori della gestione in conto capitale, rappresentano la base di partenza per la redazione dello stato Patrimoniale.

La parte finale del prospetto, dopo la determinazione del totale generale delle spese e delle entrate nella parte finale del prospetto bisogna inserire tutte quelle voci economiche che non si desumono direttamente del bilancio, ma che sono importanti per determinare i valori economici e patrimoniali di competenza dell'esercizio.

In particolare le entrate sono integrate dall'*insussistenze del passivo*; dalle *sopravvenienze attive*, dagli incrementi delle *immobilizzazioni per lavori interni*.

La parte delle spese è integrata dall'*insussistenze dell'attivo*; dalle *variazioni delle rimanenze*, dalle *quote di ammortamento* e dagli *accantonamenti per svalutazione crediti*.

Le insussistenze e le sopravvenienze si desumono dalla parte dei residui del conto del Bilancio.

Tutte le altre voci vengono determinate attraverso le rilevazioni extracontabili.

La determinazione dei ricavi dalle ENTRATE finanziarie.

In relazione alla costruzione del prospetto di conciliazione, e nello specifico per la determinazione dei proventi, si considerano gli accertamenti di competenza di parte corrente, mentre le entrate in conto capitale alimentano e determinano le poste patrimoniali.

Vengono riportati nel Prospetto di Conciliazione tutte le entrate di parte corrente, dalle quali si procederà ad effettuare le relative rettifiche o integrazioni per determinare i ricavi di competenza dell'esercizio.

Nel rispetto del principio della competenza economica una delle principali rettifiche delle entrate riguarda la determinazione dei *risconti passivi*.

Cioè di proventi incassati anticipatamente in contabilità finanziaria ma che sono di competenza di più esercizi, per i quali si procede a rettificare gli accertamenti finanziari per la parte di competenza degli esercizi successivi.

Altra importante variazione delle poste accertate è costituita dai *ratei attivi*.

Si tratta di proventi non ancora accertati, in quanto si accerteranno nell'esercizio successivo ma di competenza dell'esercizio in chiusura.

Nello specifico si riferiscono a quote di interessi attivi su cedole o fitti attivi, che si incasseranno nell'esercizio successivo.

In tale ipotesi si integrano le entrate per le quote dei proventi di competenza dell'esercizio.

Tra le rettifiche è necessario menzionare le insussistenze del passivo che riguardano i minori residui passivi della gestione dei residui.

Consistono nella rilevazione dei minori debiti rispetto a quelli contabilizzati negli esercizi precedenti.

Tale rettifica viene evidenziata tra i proventi straordinari del Conto Economico e come riduzione del debito nello Stato Patrimoniale.

Analogamente a quanto riferito sopra, la variazione concernente le sopravvenienze attive, riguarda la rappresentazione dei maggiori residui attivi accertati rispetto a quelli contabilizzati negli esercizi precedenti.

Infine è necessario considerare le variazioni da riportare tra le entrate del bilancio finanziario, relative alle immobilizzazioni per lavori interni, che consistono nella realizzazione all'interno di beni ad uso durevole, che determinano dei costi capitalizzati da ricondurre nell'attivo dello Stato Patrimoniale.

In questa ipotesi si registra il costo capitalizzato, relativo all'immobilizzazione in economia, tra i proventi del Conto Economico, diminuendo indirettamente il costo sostenuto e provvedendo a inserire lo stesso valore tra le poste attive dello Stato Patrimoniale.

La determinazione dei costi dalle SPESE finanziarie.

Dal lato delle spese finanziarie per determinare i costi di competenza, si considerano gli impegni di competenza e in particolare quelli del Titolo I, mentre i valori delle spese in conto capitale determinano le poste dello Stato patrimoniale.

Analogamente a quanto evidenziato nel lato delle Entrate anche per le Spese si parte dalla colonna del Prospetto di Conciliazione che riprende gli impegni del Titolo I e Titolo II del bilancio finanziario.

Per le spese in conto capitale è necessario suddividere l'impegno di competenza tra pagamenti effettuati e quelli ancora da pagare, per il diverso trattamento dei valori nella redazione del Conto del Patrimonio.

Tra le variazioni da considerare e inserire nel prospetto di conciliazione, bisogna considerare i risconti attivi che riguardano spese impegnate anticipatamente ma relativi a periodi successivi a quello di riferimento.

In questo caso si effettuano le variazioni delle spese impegnate per determinare l'esatto costo di competenza del periodo.

Un esempio tipico è rappresentato di premi assicurativi che vengono pagati anticipatamente ma che si riferiscono anche al periodo successivo.

La quota di competenza del periodo successivo viene stornata dal relativo impegno di spesa per determinare il costo di competenza dell'esercizio di riferimento.

Risulta opposta alla rettifica precedente la determinazione dei *ratei passivi* che consiste nell'integrazione degli impegni per la parte relativa ai costi che saranno pagati posticipatamente negli esercizi futuri ma che sono di competenza dell'esercizio in chiusura.

La rettifica relativa alle *insussistenze dell'attivo* fanno riferimento ai minori residui attivi derivanti dalla gestione dei residui.

In particolare si rilevano i minori crediti rispetto a quelli contabilizzati nei bilanci degli esercizi precedenti.

La stessa voce indicata tra le variazioni del Prospetto di conciliazione viene ripresa tra i costi del Conto Economico e come riduzione dei crediti nel conto del Patrimonio.

Un'ulteriore variazione delle spese, riguarda la determinazione delle *rimanenze di beni di consumo*.

Si tratta delle scorte a fine esercizio dei beni di consumo e quindi di impegni di spesa per beni che non sono stati consumati nell'esercizio di riferimento e che devono essere portati a rettifica delle spese e nell'attivo dello Stato patrimoniale.

Per meglio definire i costi di competenza dell'esercizio, è fondamentale determinare l'ammontare delle *quote di ammortamento* per i beni ad utilità pluriennale.

Il calcolo degli ammortamenti determina un costo da imputare al Conto Economico e di un relativo incremento del Fondo ammortamento nello Stato patrimoniale.

Nello specifico la rappresentazione nello Stato Patrimoniale avverrà attraverso la rettifica del valore del bene della posta relativa al fondo di ammortamento.

Infine tra le principali variazioni degli impegni per meglio garantire un'ampia e completa rappresentazione dei costi d'esercizio, si calcola *l'accantonamento per svalutazione crediti*.

Consiste nella determinazione delle quote da accantonare nell'ipotesi di inesigibilità dei crediti, che comportano un rischio di perdita da parte dell'Ente Locale.

In questo caso si calcola l'accantonamento tra le poste del Conto economico e il relativo Fondo di svalutazione a decremento delle immobilizzazioni finanziarie dello Stato Patrimoniale.

Operazioni Particolari

Nella redazione del prospetto di conciliazione ci sono delle operazioni contabili da trattare con particolare attenzione, affinché il risultato economico dell'esercizio sia uguale all'incremento o al decremento del patrimonio netto.

Le operazioni contabili sono:

- Le rettifiche IVA per lo svolgimento delle attività in regime d'impresa;
- Le rettifiche IVA per le spese del titolo II;
- I pagamenti del titolo II.

Per le attività svolte in regime d'impresa, l'IVA contenuta negli accertamenti non può essere considerata un ricavo e l'IVA contenuta negli impegni un costo, ma rispettivamente un debito ed un credito verso l'erario.

Nel conto economico vanno iscritti i costi ed i ricavi dell'esercizio al netto dell'IVA.

Le note in calce al prospetto di conciliazione ai fini del calcolo dell'IVA a debito e a credito fanno riferimento alle fatture da emettere, alle fatture da ricevere o registrate in sospensione d'imposta.

Ai sensi di quanto previsto dal 5° comma dell'articolo 6 del D.P.R. 633/72, l'esigibilità dell'IVA avviene all'atto del pagamento, pertanto va portata in detrazione solo l'IVA pagata.

L'incremento o decremento del patrimonio netto sarà uguale al risultato economico:

- Se l'importo del credito IVA è iscritto nel conto del patrimonio, sulla base delle indicazioni previste dalle note in calce al prospetto di conciliazione, che difficilmente coincide con il credito risultante dalla dichiarazione annuale.
- Se l'importo del debito IVA è iscritto nel conto del patrimonio, sulla base delle indicazioni previste dalle note in calce al prospetto di conciliazione, che difficilmente coincide con il debito IVA risultante dalla dichiarazione annuale.

Quando il credito o debito IVA non è uguale a quello della dichiarazione annuale è opportuno evidenziare la differenza in un apposito prospetto o nella relazione al rendiconto ai sensi dell'articolo 231 del D.Lgs. 267/2000 Tuel.

Nel caso delle *rettifiche IVA per le spese del Titolo II*, se viene effettuato un pagamento per l'acquisto di un bene da utilizzare per l'esercizio di un'attività commerciale l'importo della fattura va scomposto e imputato al conto del patrimonio:

- L'imponibile va iscritto ad incremento della specifica immobilizzazione nell'attivo patrimoniale;
- L'IVA va iscritta fra i crediti.

In caso di spese imputate al titolo II e destinate ad una attività in regime d'impresa, il prospetto di conciliazione, non tiene conto della possibilità di effettuare la rettifica dell'IVA a credito.

Nel caso dei *pagamenti del Titolo II*, nel prospetto di conciliazione si devono indicare gli impegni assunti in c/competenza facendo la distinzione fra i pagamenti eseguiti e le somme rimaste da pagare.

Gli incrementi dell'attivo patrimoniale sono costituiti dai pagamenti.

In pratica non tutti i pagamenti costituiscono un incremento patrimoniale ed il prospetto di conciliazione non fornisce nessuna indicazione al riguardo.

I pagamenti eseguiti al titolo II vanno distinti in:

- Operazioni permutative del patrimonio, diminuzione del fondo di cassa ed incremento dell'attivo patrimoniale;
- Operazioni permutative del patrimonio, diminuzione del fondo di cassa e diminuzione del passivo patrimoniale;
- Operazioni modificative del patrimonio, rilevazione di un costo, con corrispondente diminuzione dell'attivo patrimoniale.

Le operazioni permutative del patrimonio

Le operazioni permutative del patrimonio non modificano il valore del patrimonio netto e non concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio.

I pagamenti relativi ad operazioni permutative del patrimonio sono:

- I pagamenti eseguiti ed imputati ad incremento delle specifiche immobilizzazioni dell'attivo patrimoniale;
- I pagamenti eseguiti ed imputati ad una diminuzione di una posta del passivo patrimoniale;
- I trasferimenti di capitale di cui all'intervento n. 7 del conto del bilancio, ad esempio, un contributo ricevuto dalla regione e trasferito ad un altro ente del settore pubblico.

Le operazioni modificative del patrimonio

Le operazioni modificative sono i costi ed i ricavi che aumentano o diminuiscono il valore del patrimonio netto.

L'articolo 229 comma 9 del D.Lgs. 267/2000 Tuel per il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economica considera:

- ricavi gli accertamenti delle entrate correnti, rettificati con il prospetto di conciliazione;
- costi gli impegni delle spese correnti, rettificati con il prospetto di conciliazione;
- movimenti patrimoniali i valori della gestione non corrente (6).

Quando i pagamenti del titolo II non sono imputati all'incremento dell'attivo patrimoniale, o non hanno come contropartita una diminuzione di una posta del passivo patrimoniale devono essere iscritti nel conto economico quali costi dell'esercizio alla voce (E28) Oneri straordinari. In caso contrario il risultato economico dell'esercizio non sarà uguale all'incremento o decremento del patrimonio netto.

Questa situazione si verifica, maggiormente in presenza di pagamenti impegnati all'intervento 7 del titolo II del conto del bilancio, ad esempio l'erogazione di contributi ad enti no-profit finanziati con entrate correnti o con l'avanzo di amministrazione.

Le Fonti del prospetto di conciliazione

Per la compilazione del prospetto di Conciliazione si utilizzano numerose fonti da cui trarre tutte le informazioni indispensabili per una corretta rappresentazione della situazione economica e patrimoniale.

Nello specifico come riferito dall'art. 71 del D. Lgs. 77/95: *“il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'Ente secondo criteri di competenza economica. Comprende gli accertamenti e gli impegni del Conto del Bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e le sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio”*.

Da quanto evidenziato emerge che la fonte principale è costituita essenzialmente dal Conto del Bilancio.

Ciò nonostante i soli elementi finanziari non sono sufficienti a rappresentare e quantificare l'intera attività di gestione nella sua dimensione economico-patrimoniale, rendendo necessario il ricorso ad altre fonti.

I valori riferibili al Conto del Bilancio si possono schematizzare:

Valori esposti nel prospetto di conciliazione	Fonte: Conto del Bilancio
Entrate	Accertamenti di competenza dell'esercizio
Spese	Impegni di competenza dell'esercizio
Insussistenze del passivo	Minori residui passivi (in conto residui)
Insussistenze dell'attivo	Minori residui attivi (in conto residui)
Sopravvenienze dell'attivo	Maggiori residui attivi (in conto residui)

Tuttavia per rilevare le variazioni da inserire nel Prospetto di Conciliazione è necessario ricorrere ad altri documenti giustificativi.

È indispensabile fare presente che i documenti giustificativi utilizzati possono variare da Comune a Comune, in ragione dell'organizzazione e delle procedure attuate per acquisire le informazioni aggiuntive.

In linea di massima si sono individuati dei documenti che rispondono alla tipologia di voce economica e patrimoniale da inserire a integrazione o rettifica dei dati provenienti dal Conto del Bilancio (entrate e uscite).

Valori esposti nel prospetto di conciliazione	Fonte: Altri documenti giustificativi
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Schede, o altro, che documentano l'utilizzo dei fattori produttivi interni (ore manodopera, quantità di materie prime, di energia elettrica ecc.)
Variazione nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo	Contabilità di magazzino, schede di carico e scarico per forniture ricevute, documentazione prodotta dai servizi, ad esempio l'economato, ecc.
Quote di ammortamento dell'esercizio	Inventario, libro cespiti, schede vita beni pluriennali.
accantonamento per svalutazione crediti	Regolamento di contabilità, valore dei crediti dichiarati inesigibili
Ratei attivi	Contratti per fitti attivi esigibili in via posticipata, cedole per titoli ecc..
Ratei passivi	Contratti o fatture per canoni di locazione, polizze assicurative, bollette di utenze, da pagarsi in via posticipata
Risconti attivi	Contratti o fatture per canoni di locazione, fitti, da pagarsi in via anticipata, polizze assicurative, bollette di utenze ecc.
Risconti passivi	Contratti o fatture per fitti esigibili in via anticipata ecc.
Costi dell'esercizio futuro	Ordini emessi ma per le quali non è stata ricevuta la fornitura entro il 31-12, gare bandite ma non aggiudicate entro la fine dell'esercizio, impegni per prestazioni d'esercizio, non ancora iniziati alla data del 31-12, ecc.
Iva a credito	Contabilità IVA, fatture ricevute ecc.
Iva a debito	Contabilità IVA, fatture emesse ecc.

Tab. 4.1 Prospetto di conciliazione delle Entrate

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE)															
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO						
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)				Rif. C.E.	(1E+2E-3E-4E+5E-6E)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO	
	(1E)	(2E)	(3E)	(4E)	(5E)	(6E)									
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE														
	1) Imposte (tit. I cat. 1)						A1								
	2) Tasse (tit. I cat. 2)						A1								
	3) Tributi Speciali (tit. I cat. 3)						A1								
	Totale entrate tributarie														
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI														
	1) Da stato (tit. II cat. 1)						A2								
	2) Da regione (tit. II cat. 2)						A2								
	3) Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)						A2								
	4) Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)						A2								
	5) Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)						A2								
	Totale entrate da trasferimenti														
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE														
	1) Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)						A3								
	2) Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)						A4								
	3) Proventi finanziari (tit. III cat. 3)						D20								
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.						C18								
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate						C17								
	4) Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)														
	5) Proventi diversi (tit. III cat. 5)						A5								
	Totale entrate extratributarie														
	TOTALE ENTRATE CORRENTI														
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI														
	1) Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)						E24								
	2) Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)														
	3) Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)														
	4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)														
	5) Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)						A6								
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)														
	6) Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)														
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali ecc.														
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI														
	1) Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)														
	2) Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)														
	3) Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)														
	4) Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)														
	Totale entrate accensione prestiti														
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI														
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA														
	- Insussistenze del passivo						E22								
	- Sopravvenienze attive						E23								
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)						A7								
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.						A8								
	- Quota ricavi pluriennali						A5								

Note

1) Tra le altre rettifiche del risultato finanziario va contenuta l'IVA a debito, compresa negli accertamenti finanziari del titolo III "Entrate tributarie"; per attività in regime di impresa, l'ammontare dell'IVA per fatture da emettere va riportato nel passivo del conto del patrimonio alla voce "Debiti per IVA", costituendo un debito verso l'erario a fronte del credito accertato al lordo d'IVA.

2) quando viene realizzata una plusvalenza (ad esempio per un provento da alienazione maggiore del valore netto risultante dal conto del patrimonio), il valore relativo è portato in aumento nel conto economico (E 24); quando viene realizzata una minusvalenza il valore relativo è portato in diminuzione nel conto economico (E 26);

3) quando viene alienato un bene il valore risultante dal conto del patrimonio va indicato in detrazione;

4) va indicato il totale dei trasferimenti di capitali da Stato, regioni, province, comuni, aziende speciali, partecipate ed altre;

5) proventi accertati per concessioni di edificare per la quota finalizzata a spese correnti;

6) va indicata la somma rimasta da riscuotere da terzi in conto competenza finanziaria;

7) trattasi di minori debiti (minori residui passivi del conto del bilancio);

8) trattasi di maggiori crediti (maggiori residui attivi del conto del bilancio);

9) i costi capitalizzati sono costituiti da quella parte di costi (sostenuti tra le spese correnti nel (*), per la produzione, in economia, di valori da porre, dal punto di vista economico a carico di più esercizi: esempi di costi capitalizzati sono costituiti da manutenzioni straordinarie effettuate da personale dell'ente, della produzione diretta di software applicativo, a fine esercizio è necessario rilevare queste entità contabilizzate nell'attivo patrimoniale; con il sistema dell'ammortamento i costi stessi saranno imputati agli esercizi in cui le utilità prodotte verranno realizzate.

Tab. 4.2 Prospetto di conciliazione delle Spese

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE)													
	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		note	AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)		(-)			Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.
	(1S)	(2S)	(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)						
Titolo I	<u>SPESE CORRENTI</u>												
1) personale							B9						
2) acquisti di beni di consumo e/o di materie prime							B10			CII			
3) prestazioni di servizi							B12			CII			
4) utilizzo beni di terzi							B13						
5) trasferimenti, di cui													
- Stato							B14						
- regione							B14						
- provincie e città metropolitane							B14						
- comuni ed unioni di comuni							B14						
- comunità montane							B14						
- aziende speciali e partecipate							C19						
- altri							B14						
6) interessi passivi ed oneri finanziari diversi							D21						
7) imposte e tasse							B15						
8) oneri straordinari della gestione corrente							E28						
										CII			
	Totale spese correnti												
Titolo II	<u>SPESE IN CONTO CAPITALE</u>												
1) acquisizione di beni immobili, di cui										A			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
2) espropri e servitù onerose, di cui													
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui													
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui													
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui										A			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
6) incarichi professionali esterni, di cui										A			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
7) trasferimenti di capitale, di cui										A			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
8) partecipazioni azionarie, di cui													
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
9) conferimenti di capitale, di cui										A			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
10) concessioni di crediti e anticipazioni, di cui										B			
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
	Totale spese in conto capitale, di cui												
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare													
Titolo III	<u>RIMBORSO DI PRESTITI</u>												
1) rimborso di anticipazioni di cassa													
2) rimborso di finanziamenti a breve termine													
3) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti												C(2)	
4) rimborso di prestiti obbligazionari													
5) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali													
	Totale rimborso di prestiti												
Titolo IV	<u>SERVIZI PER C/TERZI</u>												CV
TOTALE GENERALE DELLA SPESA													
- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo							B11			BI			
- Quote di ammortamento dell'esercizio							B16			A			
- Accantonamento per svalutazione crediti							E27			BIII			
- Insussistenze dell'attivo							E25						

Note

1) Tra le rettifiche del risultato finanziario va considerata l'IVA a credito, compresa negli impegni finanziari titolo I spese correnti, per attività in regime di impresa, l'ammontare dell'IVA per fatture da ricevere o registrate in sospensione di IVA, va riportato nell'attivo del Conto del Patrimonio alla voce crediti per IVA, B II 4, costituendo un credito verso l'erario a fronte del debito accertato al lordo di IVA per spesa di funzionamento.

2) l'importo corrispondente ai pagamenti in conto competenza del titolo 2 spese in conto capitale va riferita in aumento alla specifica immobilizzazione dell'attivo analogamente va operato per i pagamenti in conto residui.

3) l'importo corrisponde alle somme rimaste da pagare in conto competenza del titolo 2, spese in conto capitale, vale a dire che le somme da conservare nel conto finanziario data competenza e residuo passivo vanno nell'attivo riferite in aumento al conto d'ordine opere da realizzare e nel passivo riferite in aumento al conto d'ordine impegni per opere da realizzare. I pagamenti disposti per spese del titolo 2 spese in conto capitale, in conto residui esercizi precedenti, vanno riferiti in diminuzione nell'attivo e nel passivo ai suddetti conti d'ordine.

4) l'importo impegnato dell'intervento "Concessioni di crediti ed anticipazione" va riferito in aumento alla voce dell'attivo A III 2 "Crediti verso partecipate", ove la concessione di crediti e anticipazioni riguardano aziende speciali, controllate e collegate, va riferito in aumento alla voce B II dell'attivo "Crediti" negli altri casi.

5) va indicata la somma rimasta da pagare a terzi in conto competenza finanziaria.

6) l'ammortamento d'esercizio (7S) va portato ad incremento del fondo d'ammortamento e quindi in diminuzione del corrispondente valore dell'attivo A

7) l'importo accantonato per svalutazione crediti, che non può costituire impegno nel conto del bilancio va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione all'attivo alla voce "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità", nel caso di accertata effettiva inesigibilità di importi dell'attivo del conto del patrimonio "immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità" è possibile utilizzare l'accantonamento per fondo svalutazione crediti con le modalità previste dal regolamento di contabilità dell'Ente.

8) minori crediti (minori residui attivi del conto del bilancio).

4.3 La determinazione del C.E. e dello S.P.

Il prospetto di conciliazione come ampiamente descritto, debitamente compilato, permette la redazione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale, per rappresentare la situazione reddituale e patrimoniale derivante dalla gestione aziendale.

4.3.1 La redazione del Conto Economico

Per la determinazione del Conto Economico sicuramente si parte dalla dimensione finanziaria opportunamente rettificata e integrata dalle variazioni che rispondono ai principi economico-patrimoniale; ma anche inserendo delle poste economiche che completano la rappresentazione sintetica dei costi e dei ricavi.

La prima macrocategoria rappresentata nel Conto Economico riguarda i “PROVENTI DELLA GESTIONE”.

Si tratta dei “*corrispettivi che un’azienda ottiene dalla vendita dei beni o dalle prestazioni dei servizi oggetto dell’attività tipica*”.

In particolare per l’Ente Locale, i proventi nascono dagli accertamenti di competenza del conto del bilancio e si riferiscono:

- 1) *Proventi tributari (A1)* – Titolo I, cat. 1,2,3;
- 2) *Proventi da trasferimenti (A2)* – Titolo II, cat. 1, 2, 3, 4, 5) ;
- 3) *Proventi da servizi pubblici (A3)* – Titolo III, cat. 1 proventi servizi pubblici;
- 4) *Proventi da gestione patrimoniale (A4)* – Titolo III, cat. 2; proventi gestione patrimoniale;
- 5) *Proventi diversi (A5)* – Titolo III, cat. 5 proventi diversi;
- 6) *Proventi da concessioni di edificare (A6)* – Titolo IV, cat. 5 trasferimenti di capitale da altri soggetti.

Oltre alle voci che presentano una derivazione diretta dagli accertamenti del conto del bilancio, si individuano altre poste economiche che completano la composizione del Conto Economico.

Nello specifico si individuano:

- *Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (A7)* - Fonti extra conto del bilancio derivanti dalla somma dei costi da capitalizzare;
- *Variazione nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione ecc. (A8)* – fonti extra conto del bilancio derivanti dalla differenza tra rimanenze finali e rimanenze iniziali;

- *Quote di ricavo pluriennale (A9)* – Titolo IV, cat. 2 3 e 4 trasferimento di capitali che finanziano l'ente – Titolo IV, cat. 5 trasferimento di capitali da altri soggetti, esclusa quota che finanzia le spese correnti.

Inoltre per completare la determinazione del conto Economico vengono calcolate le quote di provento generate dal calcolo di *risconti passivi pluriennali*.

Sono quote che vengono menzionate dal D Lgs. 77/95 ma che non si trova riscontro tra le note di redazione del Prospetto di Conciliazione.

Il calcolo di questa voce viene effettuato nel caso in cui tra le entrate di parte corrente vi fosse un accertamento da considerarsi un ricavo pluriennale e quindi di competenza di più esercizi.

In tale ipotesi si rileva il risconto passivo pluriennale nel primo esercizio, per stornare le quote di competenza degli esercizi successivi e si provvede a imputare lo stesso come risconto passivo iniziale nell'esercizio fino a completamento negli esercizi delle quote di proventi di competenza.

Considerando la gestione corrente nel Conto Economico si individuano anche i Costi della gestione.

In particolare per la macrocategoria dei COSTI DELLA GESTIONE, si fa riferimento alle voci dei costi che nascono dagli impegni di competenza del conto del bilancio e sono i seguenti:

- Personale (B9) – Spese correnti – Titolo I, intervento 01 personale;
- Acquisto di beni di consumo e/o materie prime (B10) – Titolo I, intervento 02 acquisto di beni di consumo e/o materie prime;
- Prestazioni di servizi (B12) – Titolo I, intervento 03 prestazioni di servizi;
- Utilizzo di beni di terzi (B13) – Titolo I, intervento 04 utilizzo di beni di terzi;
- Trasferimenti (B14) – Titolo I, intervento 05 trasferimenti, escluse le aziende speciali e partecipate;
- Imposte e tasse (B15) – Titolo I, intervento 07 imposte e tasse.

Infine oltre i costi derivanti dal conto del bilancio, si individuano altre poste economiche negative:

- Variazione nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (B11) – fonti extra conto del bilancio, per differenza tra rimanenze iniziali e rimanenze finali;
- Quote di ammortamento dell'esercizio (B16) – fonti extra conto del bilancio, attraverso l'applicazione dei coefficienti dell'art. 71

Tra le poste che completano il Conto Economico, figurano anche le voci relative alla gestione non caratteristica dell'ente e quindi non provenienti dalla gestione corrente.

Una prima macrocategoria si riferisce alla classe C dei PROVENTI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE,

si tratta dei costi e dei proventi provenienti dal conto del bilancio e nello specifico si riferiscono alle seguenti voci:

- Utili (C17) – Titolo III, cat. 4 proventi per utili da aziende speciali e partecipate;
- Interessi su capitale di dotazione (C18) – Titolo III, cat. 3 proventi finanziari, interessi su capitale di dotazione delle aziende speciali e partecipate;
- Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate (C19) – Spese correnti - Titolo I, intervento 05 trasferimenti ad aziende speciali e partecipate.

Tra le altre poste si individua anche la classe D) PROVENTI E ONERI FINANZIARI.

Tale macrocategoria si riferisce ai seguenti costi e proventi derivanti dal conto del bilancio:

- Interessi attivi (D20) – Titolo III, cat. 3 proventi finanziari interessi su depositi, crediti ecc.;
- Interessi passivi (D21) – spese correnti – Titolo I, intervento 06 interessi passivi e oneri finanziari diversi.

Infine l'ultima macrocategoria è rappresentata dalla classe E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI.

Fanno riferimento ai costi e proventi straordinari che provengono in parte dal conto del bilancio e in parte da valori extra bilancio.

In particolare per i proventi si individuano le seguenti tipologie:

- Isussistenze del passivo (E22) – Minori residui passivi;
- Sopravvenienze attive (E23) – Maggiori residui attivi;
- Plusvalenze patrimoniali (E24) –fonti extra conto del bilancio - maggior valore della cessione rispetto al valore netto del cespite;

Per la parte degli oneri si individuano le seguenti tipologie:

- Insussistenze dell'attivo (E25) - Minori residui attivi;
- Minusvalenze patrimoniali (E26) – fonti extra conto del bilancio – minore valore di cessione rispetto al valore netto del cespite;
- Accantonamento per svalutazione crediti (E27) – fonti extra bilancio – valorizzazione della svalutazione dei crediti;
- Oneri straordinari (E28) – Titolo I, intervento 08 oneri straordinari.

Dalla differenza tra gli oneri e i proventi, sia della gestione ordinaria che della gestione finanziaria e straordinaria, si determina il risultato economico dell'esercizio, che può essere negativo e positivo, ma che per un ente locale assume un significato diverso e nello specifico legato ai criteri dell'economicità e dell'efficiente impiego delle risorse.

Tab. 4.3 Il Conto Economico

		CONTO ECONOMICO		
		IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A)	PROVENTI DELLA GESTIONE			
	1) PROVENTI TRIBUTARI			
	2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI			
	3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI			
	4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE			
	5) PROVENTI DIVERSI			
	6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE			
	7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
	8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
	TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)			
B)	COSTI DELLA GESTIONE			
	9) PERSONALE			
	10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO			
	11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)			
	12) PRESTAZIONI DI SERVIZI			
	13) GODIMENTO BENI DI TERZI			
	14) TRASFERIMENTI			
	15) IMPOSTE E TASSE			
	16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO			
	TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)			
	RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			
C)	PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
	17) UTILI			
	18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
	19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
	TOTALE (C) (17+18-19)			
	RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			
D)	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
	20) INTERESSI ATTIVI			
	21) INTERESSI PASSIVI			
	- Sui mutui e prestiti			
	- Su obbligazioni			
	- Su anticipazioni			
	- Per altre cause			
	TOTALE (D) (20-21)			
E)	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
	PROVENTI			
	22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO			
	23) SOPRAVVENIENZE ATTIVE			
	24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI			
	TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)			
	ONERI			
	25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO			
	26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI			
	27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI			
	28) ONERI STRAORDINARI			
	TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)			
	TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)			
	RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			

4.3.2 la redazione e la composizione dello Stato Patrimoniale

La redazione dello Stato Patrimoniale comporta la determinazione della consistenza iniziale del patrimonio, prima delle variazioni provenienti dal conto finanziario e dal conto del patrimonio.

Considerando le poste e le voci tipiche di uno Stato Patrimoniale, partendo dalla consistenza iniziale è necessario stabilire:

- la riclassificazione delle categorie degli immobili, secondo quelle previste dallo schema di conto del patrimonio;
- la valorizzazione delle poste in base a quanto stabilito dal D. Lgs. 77/95;
- la valorizzazione dei fondi ammortamenti;
- la determinazione del valore netto dei cespiti;
- l'allocazione dei residui attivi nelle specifiche categorie di credito;
- la rappresentazione dei ratei e dei risconti iniziali;
- la valorizzazione del fondo cassa e di altri depositi;
- la valorizzazione delle voci dei conti d'ordine.

Determinazione dell'attivo del Patrimonio

Le poste attive del Conto del Patrimonio, dopo la determinazione della consistenza iniziale, vengono integrate dalle variazioni che il patrimonio subisce per effetto della gestione e che sono desumibili dal Conto del Bilancio.

Le variazioni derivanti dalla gestione e che si desumono dal conto del Bilancio sono le seguenti:

- l'acquisto di nuovi cespiti, che richiamano gli impegni di spesa del Titolo II del conto del Bilancio;
- nuovi crediti maturati nell'esercizio, che fanno riferimento ai residui di competenza;
- le alienazioni dei cespiti, che determinano un decremento della consistenza iniziale e che fanno riferimento agli accertamenti del Titolo IV dell'entrata del conto del Bilancio;
- le riscossioni dei crediti maturati negli esercizi precedenti, e che riguardano le riscossioni in conto residui.

Per l'attivo del patrimonio le altre rettifiche interessano il fondo cassa e nello specifico si considera il fondo cassa iniziale al quale si aggiunge il totale delle riscossioni (in conto competenza e in conto residui) e si toglie il totale dei pagamenti (in conto competenza e residui).

Particolare attenzione viene prestata per gli acquisti dei beni pluriennali, in quanto è necessario distinguere gli acquisti provenienti dal conto finanziario nelle categorie di beni da indicare nel Conto del Patrimonio.

In questo caso per determinare l'allocazione corretta degli incrementi delle immobilizzazioni, non è sufficiente richiamare gli impegni del Titolo II, in quanto non presentano il dettaglio necessario alla suddivisione delle categorie. In ragione di tale limitazione informativa, è necessario desumere le informazioni non solo *dall'intervento*, ma anche dai *capitoli*.

Quindi è indispensabile l'analisi dei capitoli, ma anche di altre fonti documentali, come contratti di acquisto e mandati, quando il capitolo da solo non permette l'individuazione delle categorie da riportare nel Conto del Patrimonio.

Un trattamento diverso è riservato alla contabilizzazione delle spese impegnate nell'intervento 07 del conto del Bilancio, relativo ai *Trasferimenti di capitale*.

Riguardano i trasferimenti concessi ai soggetti privati (famiglie, associazioni, imprese ecc.) e pubblici (aziende speciali, enti ecc.) per la realizzazione di opere o comunque beni pluriennali.

Sono delle sovvenzioni a fondo perduto, che procurano una diminuzione del capitale netto dell'ente che le elargisce.

L'allocazione nella parte in conto capitale del bilancio si motiva in relazione al tipo di spesa che il trasferimento finanzia, e dal punto di vista economico rappresenta un costo da comprendere nella classe dei COSTI DI GESTIONE del conto economico.

Nelle variazioni provenienti dal Conto Finanziario, è necessario fare riferimento alle variazioni dei residui attivi, che determinano un incremento o un decremento dei crediti.

In particolare occorre indicare:

- la variazione positiva per gli accertamenti di competenza e i valori dei maggiori accertamenti in conto residui;
- la variazione negativa per le riscossioni in conto competenza e conto residui, e i minori accertamenti in conto residui.

Oltre alle variazioni dal Conto Finanziario, bisogna inserire nelle apposite colonne le variazioni derivanti da altre cause.

Si tratta di valorizzare tutti quei fatti che pur non comportando una variazione finanziaria determinano delle variazioni patrimoniali.

È il caso della rilevazione degli ammortamenti economici, che non compaiono nel Conto del Bilancio, ma che comportano una diminuzione dei valori dell'attivo patrimoniale, e nello specifico una diminuzione del valore dei cespiti presenti nel Conto del Patrimonio.

Altre variazioni da altre cause sono rappresentate dalle donazioni di beni a favore dell'ente, che comportano un aumento del patrimonio, senza che alcun accertamento risulti iscritto nel Conto Finanziario.

Infine il Conto del Patrimonio presenta una colonna finale, che indica la consistenza finale.

La consistenza finale è la sommatoria della consistenza iniziale con le variazioni intervenute per effetto della gestione, riportate nelle altre colonne. In tal modo il lo schema del conto patrimoniale, permette di confrontare la consistenza dell'esercizio precedente, con la consistenza determinata dal nuovo esercizio.

Determinazione del passivo del Patrimonio.

Analogamente per quanto visto per l'attivo del patrimonio, anche per il passivo e per il capitale netto è necessario definire nella prima colonna del prospetto del Patrimonio, la consistenza iniziale.

Per quanto riguarda la riclassificazione delle poste bisogna:

- evidenziare i debiti di finanziamento;
- definire e stimare i CONFERIMENTI; cioè i conferimenti da trasferimenti in conto capitale e conferimenti da concessioni di edificare;
- allocare i residui passivi di parte corrente tra i debiti di funzionamento e verso imprese partecipate;
- evidenziare i ratei i risconti e i costi dell'esercizio futuro iniziali;
- valorizzare il patrimonio netto;
- valorizzare le voci dei conti d'ordine.

Come anticipato sopra, l'aspetto più critico della determinazione della consistenza iniziale è rappresentato dalla valorizzazione dei "conferimenti".

Riguardano le somme che l'ente riceve a titolo di trasferimenti o oneri di urbanizzazione.

Tali conferimenti, che verranno utilizzati per acquisire o realizzare beni pluriennali (opere, manutenzioni straordinarie ecc.) comportano un aumento del "Patrimonio netto" dell'ente in quanto contribuiscono alla determinazione del risultato economico di più esercizi.

Infatti una volta completata l'opera e iniziato il processo di ammortamento, nei conti economici degli esercizi è necessario riportare tra i proventi la quota di ricavo pluriennale relativo al conferimento ottenuto per finanziare l'opera.

Si tratta di compensare il peso economico dell'ammortamento con il ricavo pluriennali.

Per realizzare questa compensazione occorre individuare esattamente tutte fonti di finanziamento per ciascuna opera.

Bisogna individuare e distinguere le due tipologie di conferimento e quantificare la parte di ciascun conferimento destinato al finanziamento di una specifica opera.

Tale distinzione permetterà di quantificare la quota di ricavo pluriennale da attribuire ad ogni esercizio nel momento in cui inizia il processo dell'ammortamento.

Via via che si determinano le quote di ricavo pluriennale da inserire nel conto economico, si decrementa il fondo per lo stesso valore.

Per quantificare la consistenza iniziale dei due conferimenti: conferimenti da trasferimenti di capitale; e conferimenti da oneri di urbanizzazione, è necessario inserire il valore determinato:

- dai cespiti , o manutenzioni straordinarie , in corso di realizzazione (immobilizzazioni in corso) finanziati attraverso l'utilizzo dei conferimenti;
- dai cespito e dalle manutenzioni straordinarie, conclusi ma non totalmente ammortizzati, (finanziati, totalmente o in parte, con i conferimenti);
- accertamenti di entrate da far confluire nei fondi per conferimenti, ma non ancora specificamente destinate a un'opera o manutenzione straordinaria.

Per le variazioni provenienti dal conto finanziario sia per le passività che per il patrimonio netto si rilevano le seguenti variazioni incrementative:

- le somme per i trasferimenti in conto capitale, relative agli accertamenti del Titolo IV – categoria 2,3 4, dell'entrata;
- le somme per i conferimenti da concessioni edilizie, relative agli accertamenti del Titolo IV, categoria 5 dell'entrata;
- i nuovi debiti di funzionamento per mutui, prestiti obbligazionari ecc., relative agli accertamenti del titolo V, categoria 2, 3, 4 dell'entrata;
- i nuovi debiti di funzionamento maturati nell'esercizio relative ai residui di competenza del Titolo I.

per le variazioni in decremento delle passività si fa riferimento:

- ai rimborsi per le quote capitale dei mutui e degli altri prestiti, relativi agli impegni del Titolo III della spesa;
- ai pagamenti dei debiti di funzionamento maturati negli esercizi precedenti, relativi ai pagamenti in conto residui.

Tra le variazioni dal conto finanziario si evidenziano anche gli incrementi dei *conferimenti*.

Infatti nella colonna degli aumenti si inseriscono i valori dell'accertato di competenza delle entrate del Titolo IV. Nello specifico le categorie 2, 3 e 4 si riferiscono ai conferimenti per trasferimenti in conto capitale, mentre la categoria 5 riguarda i conferimenti per concessioni da edificare.

Nelle variazioni bisogna considerare anche i *debiti di finanziamento*, in quanto le entrate in conto capitale (Titolo IV) per nuovi prestiti o mutui devono essere inserite nelle variazioni in aumento e le spese per i rimborsi dei prestiti (Titolo III) devono essere inserite nella colonna delle variazioni in diminuzione.

Per quanto riguarda i *debiti di funzionamento* si inseriscono nelle variazioni positive gli impegni di competenza dei residui passivi e nelle variazioni negative il totale dei pagamenti in conto competenza e in conto residui, o l'eventuale valore dei minori accertamenti in conto residui.

Oltre alle variazioni dal conto finanziario vengono riportate anche le variazioni provenienti da altre cause. Nello specifico si individuano:

- il decremento dei conferimenti;
- le variazioni del patrimonio netto.

Nel caso del *decremento dei conferimenti* si fa riferimento alle quote di ricavo pluriennale che vengono inserite nel conto economico e che comportano una pari diminuzione del fondo acceso ai conferimenti.

La *variazione del patrimonio netto* riguarda l'inserimento del valore positivo o negativo che il patrimonio netto subisce per effetto della gestione. Infatti poiché non vi è la quadratura con il risultato economico determinato nel Conto Economico la variazione viene inserita nella colonna delle variazioni per altre cause, determinando una rettifica del patrimonio netto.

Infine una volta effettuate tutte le variazioni sopra indicate, si determinano la consistenza finale, data dalla sommatoria di tutte le colonne di cui è composto il Conto del Patrimonio.

Anche in questo modo è possibile confrontare la consistenza iniziale relativa all'esercizio precedente con la consistenza finale dell'esercizio considerato.

Per completare le variazioni, infine, si devono determinare le movimentazioni dei *Conti D'ordine*.

Fanno riferimento alle seguenti voci:

- Opere da realizzare/Impegni per opere da realizzare;
- Beni conferiti in aziende speciali/Conferimenti in aziende speciali;
- Beni di terzi/beni di terzi.

Per le *Opere da realizzare* si fa riferimento ai residui passivi del Titolo II della spesa che incrementano i conti d'ordine per le voci "opere da realizzare" (attivo) e "Impegni da realizzare (passivo).

Nella colonna della "consistenza iniziale" si riporta il valore dei residui iniziali, che provengono dagli esercizi precedenti, del Titolo II della spesa; nella colonna delle "variazioni da conto finanziario, positive" si riporta l'ammontare dei residui dell'esercizio (residui di competenza del Titolo II della spesa); nella colonna "variazioni da conto finanziario, negative" si riporta l'ammontare dei pagamenti in conto residui (pagamenti in conto residui degli esercizi precedenti) e l'ammontare dei minori residui passivi.

Per i *Beni conferiti in aziende speciali* si fa riferimento alle variazioni del fondo di dotazione conferito alle aziende speciali.

Per i *Beni di terzi*, si fa riferimento alle modifiche della situazione dell'ente nei confronti dei beni di terzi in suo possesso.

Tab. 4.4 Il Conto del patrimonio Attivo - Immobilizzazioni

CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)							
	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE al 1/1/2006	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE al 31/12/2006
			+	-	+	-	
A) IMMOBILIZZAZIONI							
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI							
1) Costi pluriennali capitalizzati (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
Totale							
II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI							
1) Beni demaniali (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
2) Terreni (patrimonio indisponibile)							
3) Terreni (patrimonio disponibile)							
4) Fabbricati (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
5) Fabbricati (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
6) Macchinari, attrezzature ed impianti (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
7) Attrezzature e sistemi informatici (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
8) Automezzi e motomezzi (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
9) Mobili e macchine d'ufficio (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
10) Universalita' di beni (patrimonio indisponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
11) Universalita' di beni (patrimonio disponibile) (relativo fondo di ammortamento in detrazione)							
12) Diritti reali su beni di terzi							
13) Immobilizzazioni in corso							
Totale							
III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE							
1) Partecipazioni in							
a) Imprese controllate							
b) Imprese collegate							
c) Altre imprese							
2) Crediti verso							
a) Imprese controllate							
b) Imprese collegate							
c) Altre imprese							
3) Titoli (investimenti a medio e lungo termine)							
4) Crediti di dubbia esigibilita' (detratto il fondo svalutazione crediti)							
5) Crediti per depositi cauzionali							
Totale							
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI							

Tab. 4.5 Il Conto del patrimonio Attivo – Attivo Circolante

CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)							
	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
		al 1/1/2006	+	-	+	-	al 31/12/2006
B) ATTIVO CIRCOLANTE							
I RIMANENZE							
Totale							
II CREDITI							
1) Verso contribuenti							
2) Verso enti del sett. pubblico allargato							
a) Stato - correnti							
- capitale							
b) Regione - correnti							
- capitale							
b) Altri - correnti							
- capitale							
3) Verso debitori diversi							
a) verso utenti di servizi pubblici							
b) verso utenti di beni patrimoniali							
c) verso altri - correnti							
- capitale							
d) da alienazioni patrimoniali							
e) per somme corrisposte c/terzi							
4) Crediti per IVA							
5) Per depositi							
a) banche							
b) Cassa Depositi e Prestiti							
Totale							
III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI							
1) Titoli							
Totale							
IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE							
1) Fondo di cassa							
2) Risconti attivi							
Totale							
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE							
C) RATEI E RISCONTI							
I) RATEI ATTIVI							
II) RISCONTI ATTIVI							
TOTALE RATEI E RISCONTI							
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C)							
CONTI D'ORDINE							
D) Opere da realizzare							
E) Beni conferiti in aziende speciali							
F) Beni di terzi							
TOTALE CONTI D'ORDINE							

Tab. 4.6 Il Conto del patrimonio Passivo

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)							
	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE al 1/1/2006	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE al 31/12/2006
			+	-	+	-	
A) PATRIMONIO NETTO							
I) NETTO PATRIMONIALE							
II) NETTO DEI BENI DEMANIALI							
TOTALE PATRIMONIO NETTO							
B) CONFERIMENTI							
I) CONFERIMENTI DA TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE							
II) CONFERIMENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE							
TOTALE CONFERIMENTI							
C) DEBITI							
I) DEBITI DI FINANZIAMENTO							
1) Per finanziamenti a breve termine							
2) Per mutui e prestiti							
3) Per prestiti obbligazionari							
4) Per debiti pluriennali							
II) DEBITI DI FUNZIONAMENTO							
III) DEBITI PER IVA							
IV) DEBITI PER ANTICIPAZIONI DI CASSA							
V) DEBITI PER SOMME ANTICIPATE DA TERZI							
VI) DEBITI VERSO							
1) Imprese controllate							
2) Imprese collegate							
3) Altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)							
VII) ALTRI DEBITI							
TOTALE DEBITI							
D) RATEI E RISCONTI							
I) RATEI PASSIVI							
II) RISCONTI PASSIVI							
TOTALE RATEI E RISCONTI							
TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D)							
CONTI D'ORDINE							
E) Impegni opere da realizzare							
F) Conferimenti in aziende speciali							
G) Beni di terzi							
TOTALE CONTI D'ORDINE							

CAPITOLO 5

Analisi dei Comuni

- 5.1 Analisi dei comuni
- 5.2 Il questionario di rilevazione
- 5.3 I casi di studio dei comuni.
- 5.4 I risultati nel confronto dei comuni

5.1 Analisi dei Comuni

L'analisi e l'individuazione dei sistemi contabili nei Comuni richiede nella sua specificazione uno studio sul campo dei sistemi utilizzati, e nello specifico, individuare la coerenza, le diversità o l'evoluzione dei sistemi contabili in atto nei Comuni; Ciò al fine di capire, a distanza di molti anni dall'introduzione di una rendicontazione economica, o meglio dall'introduzione del prospetto di conciliazione, come avviene la determinazione del Conto Economico e del Conto del Patrimonio.

Per tale finalità sono stati analizzati i sistemi contabili di otto Comuni di medie dimensioni, con popolazione superiore ai 25.000 abitanti. Inoltre, per garantire un'analisi che avesse un respiro non solo limitato ai comuni di una sola Regione, si è proceduto ad analizzare i Comuni della Regione Lombardia e della Regione Emilia Romagna. In particolare si sono individuati i comuni di due Regioni che nel panorama Italiano, risultano essere le Regioni i cui comuni, risultano maggiormente rappresentativi dell'evoluzione in atto in Italia, in tema di sistemi contabili negli Enti locali.

La ricerca come anticipato nella premessa, è stata condotta, mediante la somministrazione di un questionario/traccia di rilevazione, a domande aperte, supportate e accompagnate da un'intervista ai responsabili o referenti del settore finanziario (Ragionerie) dei Comuni. L'intervista rappresenta una metodologia, individuata al fine di garantire una omogeneità interpretativa delle domande.

Le informazioni ricavate attraverso l'intervista, inoltre, sono state integrate dai dati presenti nei documenti e prospetti di sintesi dei sistemi contabili dei Comuni. In relazione alle finalità perseguite dalla ricerca, sono stati osservati per l'anno 2006 i seguenti prospetti:

- Il Rendiconto Finanziario;
- Il Prospetto di Conciliazione;
- Il Conto Economico;
- Il Conto del Patrimonio;
- Relazione al Rendiconto Finanziario.

5.2 Il Questionario di rilevazione

La costruzione del questionario somministrato, mira ad evidenziare alcuni aspetti conoscitivi, con alcuni aspetti prettamente tecnici di rilevazione contabile e di redazione dei prospetti di conciliazione e del Conto Economico e Conto del Patrimonio. Infatti il tema della ricerca non permette una individuazione netta di più dimensioni misurabili del concetto che si vuole sviluppare; tuttavia il questionario si può scomporre in tre dimensioni conoscitive:

1. una dimensione conoscitiva della situazione attuale, per quanto concerne i sistemi contabili utilizzati e le procedure in essere per la compilazione del prospetto di conciliazione;
2. l'individuazione di una dimensione relativa agli aspetti tecnici di rilevazione dei dati, relativi alla determinazione del prospetto di conciliazione e del Conto Economico e del conto del Patrimonio;
3. una dimensione di individuazione delle criticità e dell'utilizzo informativo della rilevazione economica.

Di seguito si ripropone il questionario nella sua formulazione integrale:

QUESTIONARIO/INTERVISTA

Il prospetto di conciliazione, il cui modello fa riferimento al DPR194/96, rappresenta l'anello di collegamento tra i due sistemi contabili: la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. L'obiettivo fondamentale dello strumento è quello di permettere agli Enti Locali di avere la dimensione economica-patrimoniale dell'attività svolta alla fine dell'esercizio.

Nello specifico la finalità del questionario è quello di evidenziare la costruzione del prospetto di conciliazione e quindi del Conto Economico e del Conto del Patrimonio e di verificare se tali prospetti sono utilizzati come strumenti informativi gestionali da parte dell'Ente Locale.

1. Come avviene la compilazione del prospetto di conciliazione e quali sono le fonti dei dati (contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale, contabilità analitica)?
2. Quali sono i dati utilizzati ad integrazione delle rilevazioni in contabilità finanziaria per determinare il prospetto di conciliazione? (collegamenti con **altri sottosistemi contabili** e quindi rapporti e informazioni dalle altre **UU.OO o Servizi**).
3. Quali sono i principi contabili utilizzati per la valutazione delle voci economiche e patrimoniali? (principi contabili dei dottori commercialisti e dei ragionieri).
4. In relazione alle rettifiche delle entrate e delle uscite, per determinare il prospetto di conciliazione, come avviene la valutazione (criteri di valutazione) delle insussistenze del passivo e dell'attivo ?
5. Come avviene la valutazione delle sopravvenienze attive e passive?
6. Come avviene la valutazione degli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni?
7. Come avviene la valutazione delle variazioni delle rimanenze?
8. Come avviene la determinazione degli ammortamenti di fine esercizio?
9. Come avviene la determinazione degli accantonamenti per la svalutazione dei crediti?
10. Qual'è il criterio di valutazione e come avviene la determinazione dei ratei e dei risconti (attivi e passivi)?
11. E' presente nel vostro Comune un Inventario patrimoniale dei beni mobili e immobili? Risulta aggiornato con le valutazioni dei beni e i relativi Fondi di ammortamento?
12. Per quanto concerne le partecipazioni finanziarie (es. municipalizzate), in che modo vengono valutate tutte le principali operazioni: dividendi, smobilizzo ecc; e inserite nel Conto Economico e nello Stato patrimoniale?

13. Esistono altre rettifiche da effettuare per la determinazione del Conto Economico e dello Stato patrimoniale?
14. Emergono differenze sostanziali tra le informazioni derivanti dal bilancio consuntivo, redatto con le rilevazioni di contabilità finanziaria e i dati emersi dal prospetto di conciliazione e quindi dei prospetti di Conto Economico e di Stato Patrimoniale?
15. Il Conto Economico derivante dal prospetto di conciliazione è utilizzato dalla Giunta, quale strumento informativo, per la programmazione e la determinazione degli obiettivi dell'anno successivo?

5.3 I casi di studio dei Comuni

Per ciascun Comune vengono rappresentati gli elementi di particolare rilievo emersi dall'intervista e dai prospetti analizzati.

Successivamente viene presentata l'analisi per ciascun punto o tema indicato nel questionario somministrato ai responsabili delle ragionerie, con la descrizione alla fine di ciascun caso di eventuali criticità e la rappresentazione dei documenti contabili relativi all'anno 2006:

- Prospetto di conciliazione delle Entrate;
- Prospetto di conciliazione delle Spese;
- Conto Economico.

5.3.1 CASO – Comune A

il Comune analizzato, rappresenta uno dei pochi enti locali, che ha iniziato a prevedere una contabilità economico-patrimoniale parallela alla contabilità finanziaria. Nello specifico il comune utilizza un software contabile, che gli permette di rilevare non solo i fatti che hanno rilevanza finanziaria, ma di effettuare anche delle rilevazioni che rispettano il principio della competenza economica.

In particolare le rilevazioni parallele sono state effettuate a partire dal 2007, ma poiché il Rendiconto alla data di rilevazione non risulta ancora chiuso e tanto meno approvato, non è stato possibile analizzare compiutamente il funzionamento della rilevazione economica-patrimoniale.

Per l'anno 2006, che rappresenta l'esercizio considerato nell'analisi di ricerca, la contabilità economica patrimoniale non era integrata con la contabilità finanziaria e gli aspetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, sono stati evidenziati attraverso la compilazione del prospetto di Conciliazione. Infatti, per determinare i dati del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, il Comune ha redatto il Prospetto di Conciliazione, attraverso l'utilizzo di scritture extracontabili, partendo dai dati rilevati dalla contabilità finanziaria.

In relazione all'oggetto di ricerca, in fase di analisi delle tematiche contenute nel questionario e in fase di verifica dei documenti contabili, è emersa la seguente realtà:

1. *Sistemi contabili utilizzati*: dall'analisi è emerso che il prospetto di conciliazione, redatto dal Comune è stato costruito, così come definito dalla normativa, partendo dai dati della contabilità finanziaria e quindi dai dati rilevati in sede di rendicontazione del 2006.

Come anticipato in premessa, nel 2007 i fatti gestionali, oltre alla rilevazione di tipo finanziario, verranno rilevati contemporaneamente in contabilità analitica, attribuendo i relativi costi ai rispettivi centri di costo. Inoltre, in relazione all'utilizzo di un software gestionale, nel 2007 il prospetto di conciliazione verrà compilato in automatico attraverso l'utilizzo della procedura.

2. Collegamenti con sottosistemi: Nel 2006 il prospetto di conciliazione è stato costruito extracontabilmente, senza l'utilizzo di sottosistemi contabili, ma attraverso le informazioni reperite dai vari servizi, laddove vi è una carenza di informativa. Le altre informazioni, quindi vengono raccolte attraverso le comunicazioni via mail. Nello specifico il Servizio Economato fornisce le informazioni sulle rimanenze di magazzino, e le informazioni sui beni mobili, con i relativi ammortamenti. La rilevazione dei dati relativi ai beni immobili, invece, vengono rilevate direttamente dal settore Economico Finanziario, in quanto responsabili della gestione dei beni immobili. Nel 2007 i dati vengono rilevati dalla procedura, anche mediante il collegamento a dei sottosistemi contabili (gestione beni mobili e immobili), tranne che per il costo del personale, il quale non viene elaborato automaticamente dalla procedura, in quanto gestito da un altro software.
3. Principi contabili: i principi contabili utilizzati sono i principi nazionali definiti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC-CNR), come indicato dalla normativa. Inoltre, per gli enti locali, si fa riferimento all'art. 240 del TUEL 267/2000, che individua anche i criteri per la redazione del prospetto di conciliazione.
4. Insussistenze passive e attive: per quanto concerne la determinazione delle insussistenze del passivo, in relazione a quanto stabilito dalla normativa di riferimento (TUEL 267/2000), il Comune provvede a rilevare i minori residui passivi, che scaturiscono dalla gestione dei residui. Nello specifico riguardano minori residui passivi del Titolo I e titolo IV. Analoga rilevazione viene fatta per le insussistenze dell'attivo. Fanno riferimento ai minori residui attivi, ma anche all'adeguamento delle partecipazioni in società collegate e controllate. Inoltre, se si ha una insussistenza dell'attivo per furti, il Comune effettua una valutazione e provvede a ridurre il valore per l'ammontare del bene.
5. Sopravvenienze attive: Vengono rilevate le sopravvenienze attive, in ipotesi di maggiori residui attivi. Nel 2006, tuttavia sono state rilevate le sopravvenienze relative che non provengono dai dati finanziari, ma che derivano da altre cause. In particolare sono state rilevate per l'incremento del patrimonio netto delle imprese partecipate, e la rilevazione dei depositi bancari e postali. Inoltre

è stata determinata la sopravvenienza attiva per l'inserimento del valore di stima delle reti ed impianti per la distribuzione del gas metano, a seguito di una gara bandita per la concessione di un servizio pubblico.

6. Immobilizzazioni per lavori interni: Per quanto riguarda l'incremento delle immobilizzazioni per lavori interni, il Comune non effettua le rilevazioni: esistono dei lavori interni, di piccole dimensioni, per esempio al CED, per la realizzazione della rete, ma non si rilevano. In tal caso, non vengono rilevati e si considerano come costi derivanti dagli impegni di spesa.

7. Variazione delle rimanenze: le rimanenze, anche se di modesta entità vengono rilevate. Nel 2006 le rimanenze sono rilevate attraverso la valutazione delle scorte, e quindi attraverso le informazioni sulle giacenze in essere al 31- 12 dell'anno di riferimento. Tuttavia si tratta di informazioni che vengono rilevate manualmente dagli appositi servizi. Nel 2007 la variazione delle rimanenze è gestita dalla procedura, per cui il dato viene rilevato automaticamente attraverso i carichi e gli scarichi di magazzino.

8. Ammortamenti dell'esercizio: il Comune a fine anno provvede a rilevare le quote di ammortamento maturate.
Nel 2006, poiché i beni immobili sono gestiti direttamente dal settore Economico Finanziario, gli ammortamenti sono stati calcolati manualmente attraverso l'utilizzo di un foglio excel, con il calcolo delle percentuali previste dalla normativa (art. 229 del TUEL 267/2000); Per i beni mobili la valutazione è stata effettuata attraverso l'utilizzo del software di gestione dei beni.
Nel 2007 i beni immobili verranno gestiti con il modulo dell'inventario.
L'inventario nel 2007 viene aggiornato attraverso un metodo ed un criterio a posteriori, partendo dai pagamenti registrati sulla parte degli investimenti. Il criterio di rilevazione verrà rivisto con la rilevazione della consegna del bene (ai servizi) a prescindere dal momento del pagamento.
In questo momento vengono rilevati i vari stati di avanzamento lavori (SAL), sulla base del pagamento e si rileva l'ammortamento immediatamente, come se si trattasse di un incremento, o manutenzione straordinaria del bene, che viene utilizzato. Solo per le nuove opere, che entrano a disposizione dell'ente e, quindi utilizzate, si procede all'ammortamento.

9. Accantonamento svalutazione crediti: l'accantonamento per svalutazione crediti, viene calcolato e rilevato nel bilancio finanziario, ed è vincolato all'avanzo di amministrazione. Mentre non vengono accantonate nel Conto del Patrimonio i minori crediti portati in meno nel conto finanziario. Di conseguenza non viene rilevato l'accantonamento nel Conto Economico.

Analogamente per il 2007 non viene effettuato e rilevato l'accantonamento nel Conto del patrimonio e nel Conto Economico.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi: in merito ai ratei e risconti e quindi ai costi e ricavi non di competenza dell'esercizio, il Comune provvede a rilevare i costi relativi ad alcune tipologie di spesa, come nel caso degli incarichi professionali, in quanto la spesa di una consulenza impegnata a fine anno, non sempre è di competenza. In relazione a tali spese come alle spese per altri servizi, risulta comunque difficoltoso per l'ente, determinare la parte di costo da rinviare negli esercizi successivi. Per gli affitti e per le assicurazioni si fa riferimento alle informazioni che si desumono dai contratti e vengono rilevati extracontabilmente nel prospetto di conciliazione. Occorre precisare, inoltre, che non sono rilevati i ratei attivi in quanto nelle scritture finanziarie gli accertamenti vengono effettuati rispettando il principio della competenza. Nel 2007, con la nuova procedura, i ratei e i risconti vengono rilevati in automatico in relazione alla competenza e all'utilizzo del bene o servizio.

11. Inventario beni immobili e mobili: facendo riferimento alla gestione dei beni mobili e immobili, evidenziata nel punto 2; l'inventario risulta aggiornato nel 2006, con la relativa valutazione. Tuttavia la rivalutazione dei beni avviene nel momento dell'alienazione, con la determinazione del relativo incremento del valore, mentre gli altri beni sono valutati al costo storico. Inoltre già a partire dal 2007, i beni vengono gestiti dal nuovo modulo degli inventari.

12. Valutazione partecipazioni: per le rilevazioni relative alle partecipazioni, il Comune provvede a rilevare tutte le variazioni relative alle partecipazioni in imprese controllate e partecipate. Nello specifico vengono rilevate le rispettive voci sia nel Conto Economico (dividendi) sia nel Conto del Patrimonio (partecipazioni). Inoltre vengono rilevate le variazioni inerenti alla cessione, alienazione o dismissione delle partecipazioni. In particolare per la parte della partecipazione, viene inserita la percentuale di competenza come patrimonio netto, e i dividendi, come nel caso delle farmacie, vengono utilizzati per coprire i disavanzi derivanti dalle attività dei servizi di mensa e asili nido.

13. Altre Rettifiche:
Non si evidenziano rettifiche particolari se non quelle legate alle variazioni per l'IVA a credito e per l'IVA a debito, da portare in detrazione rispettivamente degli impegni e degli accertamenti, in quanto non rappresentano dei costi o dei ricavi.

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P.: analizzando i dati che emergono dal bilancio redatto in termini finanziari e le informazioni del Prospetto di Conciliazione e del Conto Economico, esistono delle differenze per la parte corrente, in quanto gli impegni di spesa non sempre coincidono con i costi. Infatti vi sono degli impegni, che peraltro non traducono in costi. Si fa riferimento alle forniture dei servizi, effettuati dopo l'assestamento, per i quali vengono impegnate delle spese anche per vincoli di spesa dell'anno successivo, per prestazioni che verranno eseguite nell'esercizio futuro (erogazione di prestazioni, consulenze, ecc.).
15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo
Dall'analisi si evidenzia, che il prospetto di conciliazione non viene considerato uno strumento utile ai fini informativi, in quanto appare più utile l'informativa proveniente dal Conto del Patrimonio.
Infatti, viene considerato un mero adempimento in quanto risulta più importante determinare il C.E. e S.P. Tuttavia si osserva, che, anche il Conto Economico non rappresenta uno strumento informativo utilizzato per fini interni e dalla Direzione.

Le criticità

Dall'incontro con il referente del settore Finanziario, è emerso, che una delle criticità rilevanti, legata allo sviluppo dei sistemi contabili e alle informazioni di programmazione che possono essere desunte dai sistemi contabili economico-patrimoniale è il patto di stabilità, il quale non permette di effettuare una programmazione pianificata. Per esempio nel 2007 le regole del patto di stabilità non permettevano di ricorrere al mutuo o all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per finanziare gli investimenti o le spese di parte corrente; Ciò a comportato una variazione del Piano delle Opere Pubbliche con conseguente riduzione degli investimenti, e rinvio degli stessi negli anni successivi.

Negli anni precedenti, la spesa corrente è stata ridotta per rispettare il patto di stabilità, con conseguente esternalizzazione di alcuni servizi a società partecipate: mensa scolastica 2002-2003 e nettezza urbana.

Ma oltre tale limite, che certo non aiuta l'introduzione a sistemi di programmazione e controllo, è necessario evidenziare la peculiarità emersa, in ragione delle finalità delle attività svolte dal Comune. Infatti, per la particolarità dei servizi, l'ente locale deve dare delle risposte agli utenti e quindi ai cittadini di riferimento, sulla qualità dei servizi ma anche sulle modalità di erogazione e sull'impiego delle risorse.

Da ciò emerge la consapevolezza di prevedere la creazione strutturata di un controllo di gestione e, quindi, la necessità di prevedere una contabilità

economico-patrimoniale ma anche analitica, per fornire informazioni e indicatori per una migliore programmazione e gestione.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE A

	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (C) (6E)	AL CONTO ECONOMICO Rif. C.E. (1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO					
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)				Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO		
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE													
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	29.604.302,49					A1	29.604.302,49		CI				
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	447.168,10					A1	447.168,10						
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	246.000,00					A1	246.000,00						
	Totale entrate tributarie	30.297.470,59								CI				
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI													
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	12.913.879,68					A2	12.913.879,68						
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	342.095,00					A2	342.095,00						
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)	783.259,88					A2	783.259,88						
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)						A2							
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	2.397.992,93					A2	2.397.992,93						
	Totale entrate da trasferimenti	16.437.227,49								CI		DII		
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE													
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	4.536.564,45				499.616,00	A3	4.036.948,45						
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	669.833,07				19.989,00	A4	649.844,07		CI		DII		
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	116.720,20					D20	116.720,20		CI				
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	116.720,20					C18	116.720,20						
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate						C17							
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	436.136,02												
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	6.012.584,15				822.622,00	A5	5.189.962,15		CI				
	Totale entrate extratributarie	11.771.837,89				1.342.227,00				CI		DII		
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	58.506.535,97												
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI													
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	1.203.002,66					E24			AII	214.705,23			
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	61.676,41											61.676,41	
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	561.158,00										BI	561.158,00	
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)	61.966,58											61.966,58	
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	6.408.365,13					A6	1.798.946,53				BII	4.609.418,60	
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	7.093.166,12												
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)													
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali ecc.	8.296.168,78												
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI													
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)													
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)													
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)													
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)													
	Totale entrate accensione prestiti													
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI	6.225.328,53								BII 3e)	382.050,96			
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	73.028.033,28												
	- Insussistenze del passivo						E22	1.265.700,15						
	- Sopravvenienze attive						E23	14.352.551,18						
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)						A7							
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.						A8							
	- Quota ricavi pluriennali						A5							

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) - COMUNE A

	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		note	AL CONTO DEL PATRIMONIO				
		(1S)	INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)		FINALI (+)	Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S)		(7S)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
			(2S)	(3S)	(4S)		(5S)							
Titolo I	SPESE CORRENTI													
1)	personale	20.142.911,56					B9	20.142.911,56						
2)	acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	1.070.093,60	121.866,93	21.110,31		189.688,09	B10	981.162,13		CII				
3)	prestazioni di servizi	21.380.081,26	2.081.863,04	1.238.143,99		1.116.399,00	B12	21.107.401,31		CII				
4)	utilizzo beni di terzi	233.054,19					B13	233.054,19						
5)	trasferimenti, di cui	6.525.810,05	1.967.488,50	992.901,38				7.500.397,17						
	- Stato						B14							
	- regione						B14							
	- provincie e citta' metropolitane	17.000,00					B14	17.000,00						
	- comuni ed unioni di comuni	61.940,07	584.375,28				B14	646.315,35						
	- comunita' montane						B14							
	- aziende speciali e partecipate						C19							
	- altri	6.446.869,98	1.383.113,22	992.901,38			B14	6.837.081,82						
6)	interessi passivi ed oneri finanziari diversi	1.220.857,56					D21	1.220.857,56						
7)	imposte e tasse	2.277.623,07					B15	2.277.623,07						
8)	oneri straordinari della gestione corrente	1.334.319,85					E28	1.334.319,85						
	Totale spese correnti	54.184.751,14	4.171.218,47	2.252.155,68	0,00	0,00		1.306.087,09		CII	-1.919.062,79			
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE													
1)	acquisizione di beni immobili, di cui	11.522.579,98												
	a) pagamenti eseguiti	673.400,66								A	673.400,66			
	b) somme rimaste da pagare	10.849.179,32									10.849.179,32		10.849.179,32	
2)	espropri e servitu' onerose, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
3)	acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
4)	utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
5)	acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui	1.408.087,55												
	a) pagamenti eseguiti	37.224,67								A	37.224,67			
	b) somme rimaste da pagare	1.370.862,88									1.370.862,88		1.370.862,88	
6)	incarichi professionali esterni, di cui	15.321,08									15.321,08		15.321,08	
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare	15.321,08								A				
7)	trasferimenti di capitale, di cui	85.000,00									85.000,00		85.000,00	
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare	85.000,00												
8)	partecipazioni azionarie, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
9)	conferimenti di capitale, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare									A				
10)	concessioni di crediti e anticipazioni, di cui													
	a) pagamenti eseguiti									B				
	b) somme rimaste da pagare													
	Totale spese in conto capitale, di cui	13.030.988,61												
	a) pagamenti eseguiti	710.625,33												
	b) somme rimaste da pagare	12.320.363,28												
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI													
1)	rimborso di anticipazioni di cassa													
2)	rimborso di finanziamenti a breve termine													
3)	rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	1.205.299,27										C12)	-1.205.299,27	
4)	rimborso di prestiti obbligazionari	650.068,32										C13)	-650.068,32	
5)	rimborso di quota capitale di debiti pluriennali	282.162,55										C14)	282.162,55	
	Totale rimborso di prestiti	2.137.530,14												
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI	6.225.328,53										CV	81.643,17	
TOTALE GENERALE DELLA SPESA		75.578.598,42												
	- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo						B11	-2.530,27		BI	2.530,27			
	- Quote di ammortamento dell'esercizio						B16	6.149.995,94		A	6.149.995,94			
	- Accantonamento per svalutazione crediti						E27			BIII				
	- Insussistenze dell'attivo						E25	1.957.482,70						

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese.

CONTO ECONOMICO - COMUNE A			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) PROVENTI TRIBUTARI	30.297.470,59		
2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI	16.437.227,49		
3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	4.036.948,45		
4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	649.844,07		
5) PROVENTI DIVERSI	6.212.417,64		
6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	1.798.946,53		
7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		59.432.854,77	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) PERSONALE	20.207.233,55		
10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	1.085.728,51		
11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)	-2.530,27		
12) PRESTAZIONI DI SERVIZI	21.448.011,55		
13) GODIMENTO BENI DI TERZI	233.054,19		
14) TRASFERIMENTI	7.965.336,09		
15) IMPOSTE E TASSE	2.277.623,07		
16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	6.149.995,94		
TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		59.364.452,63	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		68.402,14	
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) UTILI	436.136,02		
18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
TOTALE (C) (17+18-19)		436.136,02	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			504.538,16
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) INTERESSI ATTIVI	116.720,20		
21) INTERESSI PASSIVI	1.220.857,56		
- Sui mutui e prestiti			
- Su obbligazioni			
- Su anticipazioni			
- Per altre cause			
TOTALE (D) (20-21)		-1.104.137,36	-1.104.137,36
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
PROVENTI			
22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	1.265.700,15		
23) SOPRAVVIVENENZE ATTIVE	14.352.551,18		
24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI			
TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)		15.618.251,33	
ONERI			
25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	1.957.482,70		
26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI			
27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI			
28) ONERI STRAORDINARI	1.334.319,85		
TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)		3.291.802,55	
TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		12.326.448,78	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			11.726.849,58

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico.

5.3.2 CASO – Comune B

Nel Comune, non è presente una contabilità economico-patrimoniale, ma solo la contabilità finanziaria. È emerso che fino a quando non vi sono strumenti come il controllo di gestione, che richiedono l'implementazione di una contabilità analitica e quindi economico-patrimoniale, diventa un mero adempimento formale da farsi in sede di rendicontazione. Infatti passati gli anni iniziali '95-'96, dell'introduzione della riforma contabile degli enti locali, la contabilità economica ha avuto un'importanza residuale; Per l'anno 2006, che rappresenta l'esercizio considerato nell'analisi di ricerca, gli aspetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, sono stati evidenziati attraverso la compilazione del Prospetto di Conciliazione. Infatti, per determinare i dati del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, il Comune ha redatto il Prospetto partendo dai dati rilevati dalla contabilità finanziaria integrati da scritture extracontabili,

1. Sistemi contabili utilizzati: come indicato nella premessa di analisi, il prospetto di conciliazione redatto dal Comune è stato costruito, così come definito dalla normativa, partendo dai dati della contabilità finanziaria, con le opportune rettifiche apportate utilizzando le informazioni extracontabili. Quindi non è presente una contabilità economico-patrimoniale e né tanto meno una contabilità analitica.

2. Collegamenti con sottosistemi:

Il prospetto di conciliazione viene redatto partendo dai dati finanziari, integrati dalle informazioni provenienti dagli altri servizi. Il dato delle rimanenze di magazzino viene rilevato attraverso le informazioni che vengono richieste ai vari settori. Per quanto riguarda il patrimonio, per i beni mobili, vi è un software gestito dall'Unità Acquisti (Economato) che in automatico calcola gli ammortamenti e i carichi e scarichi relativi alla gestione dei beni.

I beni immobili e beni demaniali, vengono gestiti dall'Ufficio Patrimonio, e gli ammortamenti vengono calcolati manualmente attraverso l'utilizzo di un prospetto excel. Per quanto riguarda il costo del personale viene indicato nel conto economico direttamente il dato degli impegni di spesa a prescindere dal pagato, in quanto l'impegno tiene già conto della competenza e quindi del costo del personale di competenza dell'esercizio. Altre informazioni vengono raccolte a fine anno in sede di rendicontazione chiedendo, via mail, ai responsabili dei servizi, informazioni o chiarimenti.

3. Principi contabili:

I principi contabili utilizzati sono i principi redatti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC-CNR). Ma in particolare vengono utilizzati i principi contabili redatti dall'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali*.

Nello specifico si fa riferimento al principio contabile Numero 3 “rendiconto degli enti locali”; rappresenta un principio molto dettagliato per garantire la compilazione soprattutto dei Comuni di minori dimensioni;

4. Insussistenze passive e attive:

Per quanto riguarda la valutazione delle insussistenze del passivo, il Comune, provvede all’eliminazione dalla contabilità finanziaria dei minori residui passivi. Infatti, la valutazione correttamente, fa riferimento, principalmente all’eliminazione dei residui passivi del Titolo 1 del bilancio, iscritti al conto del patrimonio tra i “debiti di funzionamento” e del Titolo 2 del bilancio, iscritti al conto del Patrimonio, tra gli “altri debiti”. Per le insussistenze attive si rilevano principalmente i minori residui attivi relativi al Titolo 1, 2, 3, e 4, nonché, le voci relative alla diminuzione delle partecipazioni in società controllate, per diminuzione del capitale sociale della società partecipata.

5. Sopravvenienze attive:

La determinazione delle sopravvenienze attive, per l’anno 2006, ha riguardato la valutazione dei maggiori accertamenti dei residui attivi e la riscossione di crediti di dubbia esigibilità. Inoltre tra le sopravvenienze, in coerenza con i riferimenti normativi (TUEL 267/2000, principi contabili dell’Osservatorio), il Comune effettua le valutazioni in caso di acquisizioni a titolo gratuito (anche donazioni) di fabbricati e terreni e altri beni mobili o immobili.

6. Immobilizzazioni per lavori interni

Per quanto riguarda la valutazione degli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, non vengono rilevate, in quanto non si hanno informazioni dall’Ufficio Tecnico sui SAL e sui lavori che si stanno realizzando. Quindi anche in ipotesi di lavori interni, non vengono effettuate le relative rettifiche degli impegni di spesa con successiva indicazione ad incremento delle immobilizzazioni.

Tuttavia, vengono rilevate per esempio tra le immobilizzazioni immateriali, la spesa degli incarichi professionali affidati al personale interno e remunerati con il criterio stabilito dalla Legge Merloni, oppure affidate all’esterno.

Un esempio è rappresentato dal *Piano di governo del territorio*, cioè il documento sulla cui base viene programmata l’attività urbanistica sul territorio da parte del Comune. In tale occasione è stato affidato un incarico professionale all’esterno, e poiché è stato finanziato in conto capitale, la spesa è stata ricondotta nel Conto del Patrimonio, come bene immateriale.

Se sono relativi ai lavori pubblici, le spese vengono valorizzate come spese del lavoro pubblico e quindi come costo e non come valore immobilizzato.

7. Variatione delle rimanenze

Il Comune effettua la rilevazione extracontabile delle rimanenze, attraverso le comunicazioni sulle giacenze, fornite dai vari responsabili. Le principali valutazioni riguardano: il materiale di magazzino, il sale, cemento, cancelleria, derrate alimentari relativi alle mense gestite direttamente dal Comune per il personale comunale; oppure nel caso degli asili nido, le giacenze per materiale

igienico e materiale sanitario. Infine un altro caso è rappresentato dai cartelli della segnaletica stradale, che vengono acquistati in stock, per i quali provvede alla valutazione a fine anno.

8. Ammortamenti dell'esercizio

Come indicato nel punto 2, gli ammortamenti rilevati a fine esercizio, per i beni immobili, sono determinati attraverso il calcolo manuale in applicazione dei coefficienti stabiliti dal TUEL; mentre per i beni mobili, il calcolo è determinato in automatico dalla procedura informatica di gestione dei beni.

9. Accantonamento svalutazione crediti

Per la determinazione dell'accantonamento, il Comune ha adottato due criteri differenti in sede di contabilità finanziaria e in sede di contabilità economica. Infatti, viene individuato in contabilità finanziaria l'ammontare dei crediti di dubbia esigibilità indicandoli nell'apposita voce "intervento 10", ma nello stesso tempo non viene impegnata la spesa, determinando alla fine un incremento dell'avanzo di amministrazione. A livello economico è stata effettuata un'altra valutazione; nel senso che sono stati valutati i crediti e quindi i residui attivi e accantonate le somme in relazione alle difficoltà di riscossione, partendo dai residui pregressi.

Fino al 2005 si spostavano dai "crediti verso contribuenti" o "altri crediti", ai "crediti di difficile riscossione", indicandoli nel Conto del Patrimonio tra le immobilizzazioni. Tuttavia, nel totale vi era una coincidenza tra i crediti presenti nell'attivo patrimoniale, con i crediti del Conto del Bilancio e quindi dei residui attivi. Successivamente per i crediti considerati di difficile esigibilità, il Comune ha provveduto ad effettuare degli accantonamenti di pari importo, in maniera tale da costituire un fondo per svalutazione crediti pari al valore dei crediti inesigibili, e, quindi, il relativo accantonamento da inserire tra i componenti negativi del Conto Economico.

È necessario sottolineare, che a seguito delle pronunce della Corte dei Conti sulla svalutazione dei crediti, nel 2007 i crediti più vecchi sono stati eliminati dal Conto del Bilancio, lasciandoli come crediti immobilizzati nel Conto del Patrimonio. Procedendo a tale indicazione ed eliminando il valore crediti inesigibili dal conto del bilancio si è ridotto l'avanzo di amministrazione, determinando una non coincidenza tra il Conto del Bilancio ed il Conto del Patrimonio.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi

per quanto riguarda i ratei e i risconti, vengono rilevati nel prospetto di conciliazione e nelle rispettive voci del Conto Economico e del Conto del Patrimonio. Si determinano extracontabilmente, attraverso le informazioni desunte dalle "determine di impegni di spesa", o dall'analisi dei contratti in essere (affitti, assicurazioni, ecc.) e dalle informazioni fornite dai Servizi interessati.

I ratei attivi fanno riferimento a quote di ricavi che hanno riguardato il 2006 ma si sono manifestate nel corso del 2007 e derivano principalmente dal conguaglio positivo concesso in materia di imposta sul consumo dell'energia elettrica e, per la quota rimanente, da singole movimentazioni.

I risconti attivi sono invece relativi a quote di costo che si sono manifestate nel corso del 2006 ma che riguardano l'esercizio successivo, e derivano da diverse singole movimentazioni.

I risconti passivi si riferiscono a quote di ricavo che si sono manifestate nel 2006 ma che hanno riguardato l'esercizio successivo e per una parte alla quota di entrate correnti a destinazione specifica o vincolata che non hanno concorso a finanziare costi di gestione dell'esercizio; tale ultimo importo è infatti pari alle quote dei cosiddetti costi esercizi futuri finanziati con entrate a destinazione vincolata.

11. Inventario beni immobili e mobili

Esiste un inventario dei beni mobili e immobili. L'inventario è aggiornato, e viene gestito con un software gestionale per i beni mobili, mentre per i beni immobili viene gestito manualmente.

12. Valutazione partecipazioni

Per quanto riguarda le partecipazioni, vengono rilevate solo quelle di società di capitali, quindi Spa, le società a responsabilità limitata (S.r.l.) e le cooperative a responsabilità limitata (C.r.a.l.). Inoltre non vengono rilevate le partecipazioni in consorzi. I dividendi vengono rilevati e la voce di contabilità finanziaria è indicata nel Conto Economico senza particolari integrazioni o rettifiche.

A livello di partecipazioni vengono rilevate, al valore nominale, le variazioni inerenti le dismissioni o le acquisizioni. Anche nella parte attiva del Conto del Patrimonio si rileva il valore nominale della partecipazione, ma non viene indicato come valore del patrimonio netto.

Infine, sono rilevate anche le acquisizioni e le cessioni di partecipazioni con le relative determinazioni delle plusvalenze o minusvalenze.

13. Altre Rettifiche:

Non si evidenziano rettifiche particolari se non quelle legate alle variazioni per l'IVA a credito e per l'IVA a debito, da portare in detrazione rispettivamente degli impegni e degli accertamenti, in quanto non rappresentano dei costi e dei ricavi

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Non si rilevano grosse differenze tra il Conto del Bilancio e il prospetto di conciliazione. Inoltre, tra il risultato di amministrazione e risultato economico, non si evidenziano delle differenze sostanziali, mantenendo un andamento parallelo.

Alquanto critica risulta la rilevazione del Titolo IV delle entrate, che prevede l'alienazione dei beni immobili. Vi sono dei beni immobili, tipo box alienati con rateizzazioni decennali e pagamenti irrisori annui; ma anche terreni ceduti alla Provincia, con riscossione in tre anni dell'80% del valore, per il quale non esiste un atto di vendita; in tale situazione si genera un'incongruenza, in quanto viene realizzata una riscossione con un incremento della cassa per la vendita di un bene che risulta ancora nel patrimonio del Comune.

15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Come anticipato nella premessa i documenti economico-patrimoniali non costituiscono degli strumenti informativi in quanto non vengono utilizzati dalla Direzione e dalla Giunta; se di interesse informativo si può parlare, si riscontra solo in occasione del controllo da parte del collegio dei revisori, che prestano un maggiore interesse, legato all'astrazione di tipo economico degli stessi.

Le criticità

L'elemento di criticità evidenziato, consiste nel fatto che la contabilità economico-patrimoniale, avrà sempre un ruolo marginale, fino a quando rimarrà come fondamentale e obbligatorio un Bilancio Preventivo con una funzione autorizzatoria legata alla contabilità finanziaria; e, quindi, una contabilità accrual non potrà mai avere un'applicazione, in quanto le finalità sono totalmente diverse. Potrà trovare una sua ragion d'essere nel momento in cui verranno introdotti nuovi strumenti, come la contabilità analitica, o il controllo di gestione.

In relazione al prospetto di conciliazione, è emersa negli ultimi anni un'altra criticità, in quanto il prospetto utilizzato secondo lo schema dettato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, non aveva rilevanza per la trasmissione alla Corte dei Conti, con conseguente modifica dello stesso secondo le indicazioni e le note stabilite dal prospetto di conciliazione del DPR 194.

Per tali motivazioni, fino al 2005 è stato utilizzato il prospetto dell'Osservatorio, ma in seguito alle rettifiche richieste dalla Corte dei Conti, il Comune è tornato nel 2006 ad utilizzare il prospetto ufficiale con alcune rettifiche.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE B													
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (-) (6E)	AL CONTO ECONOMICO Rif. C.E.: (1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO				
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)				Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO	
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE												
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	15.168.551,66	-	-	25.026,86	14.821,68		A1	13.214.267,30	CI	-10.205,18		
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	4.137.798,41	-	-	-	-		A1	4.137.798,41				
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	-	-	-	-	-		A1	-				
	Totale entrate tributarie	19.306.350,07	-	-	25.026,86	14.821,68				CI	-10.205,18		
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI												
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	443.781,32	-	-	-	-		A2	443.781,32				
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	219.937,47	128.623,00	48.000,00	-	-		A2	300.560,47			80.623,00	
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)	-	-	-	-	-		A2	-				
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)	-	-	-	-	-		A2	-				
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	2.205.276,32	174.382,97	292.200,94	-	-		A2	2.087.458,35			-117.817,97	
	Totale entrate da trasferimenti	2.868.995,11	303.005,97	340.200,94	-	-				CI	0,00	DII	-37.194,97
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE												
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	2.145.107,52	-	-	-	-	145.890,00	A3	1.999.217,52				
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	1.302.929,94	5.628,03	5.628,03	1.400,01	344,30	-	A4	1.301.874,23	CI	-1.055,71	DII	-
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	-	-	-	-	-	-	D20	90.097,25	CI	-1.118,58		
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	91.215,83	-	-	5.649,35	4.530,77	-	C18	-				
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate	-	-	-	-	-	-		-				
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	198.286,59	-	-	-	-	-	C17	198.286,59				
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	595.701,87	8.563,45	0,00	1.630,33	13.111,30	-174.400,16	A5	790.146,45	CI	11.480,97		8.563,45
	Totale entrate extratributarie	4.333.241,75	14.191,48	5.628,03	8.679,69	17.986,37	-28.510,16			CI	9.306,68	DII	8.563,45
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	26.508.586,93	317.197,45	345.828,97	33.706,55	32.808,05	-28.510,16						
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTO DI CAPITALI, RISCOSSIONE DI CREDITI												
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	563.633,14	-	-	-	-	-	E24	243.713,19	AII	-52.626,95		
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	-	-	-	-	-	-		-				
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	2.136.600,52	-	-	-	-	-		-			BI	2.136.600,52
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)	-	-	-	-	-	-		-				
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	195.778,36	-	-	-	-	-	A6	-			BII	195.778,36
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	2.332.378,88	-	-	-	-	-						
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)	1.500.000,00	-	-	-	-	-		-				
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali ecc.	4.396.012,02	-	-	-	-	-						
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI												
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)	-	-	-	-	-	-		-				
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)	-	-	-	-	-	-		-				
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)	-	-	-	-	-	-		-				
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)	-	-	-	-	-	-		-				
	Totale entrate accensione prestiti	-	-	-	-	-	-						
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI	2.915.289,49	-	-	-	-	-		-	BII 3e)	207.796,76		
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	33.819.888,44	-	-	-	-	-						
	- Insussistenze del passivo							E22	1.016.818,64				
	- Sopravvenienze attive							E23	317.872,94				
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A7	-				
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.							A8	-				
	- Quota ricavi pluriennali							A5	1.628.959,46				

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) - COMUNE B												
	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)				Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.
	(1S)	(2S)	(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)					
Titolo I	SPESE CORRENTI											
1) personale	7.020.797,83	-	-	-	-	-	B9	7.020.797,83				
2) acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	485.122,78	827,53	370,86	-	-	53.523,76	B10	432.055,69	CII	456,67		
3) prestazioni di servizi	7.947.263,99	5.963,05	6.116,20	-	-	173.863,12	B12	7.773.247,72	CII	-153,15		
4) utilizzo beni di terzi	22.534,07	-	-	-	-	310,00	B13	22.224,07				
5) trasferimenti, di cui												
- Stato	-	-	-	-	-	-	B14	-				
- regione	-	-	-	-	-	-	B14	-				
- provincie e città metropolitane	7.000,00	-	-	-	-	-	B14	7.000,00				
- comuni ed unioni di comuni	1.629.483,96	-	-	-	-	-29.446,12	B14	1.658.930,08				
- comunità montane	-	-	-	-	-	-	B14	-				
- aziende speciali e partecipate	24.774,72	-	-	-	-	-	C19	24.774,72				
- altri	1.629.189,20	-	-	-	-	-280.441,71	B14	1.909.630,91				
6) interessi passivi ed oneri finanziari diversi	574.480,49	-	-	-	-	-	D21	574.480,49				
7) imposte e tasse	490.300,25	-	-	-	-	-	B15	490.300,25				
8) oneri straordinari della gestione corrente	107.321,60	-	-	-	-	-	E28	107.321,60				
Totale spese correnti	19.938.268,89	6.790,58	6.487,06	-	-	-82.190,95			CII	303,52		
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE											
1) acquisizione di beni immobili, di cui	6.747.551,00											
a) pagamenti eseguiti	1.742.290,22								A	6.889.758,89		
b) somme rimaste da pagare	5.005.260,78											
2) espropri e servitù onerose, di cui	-											
a) pagamenti eseguiti	-											
b) somme rimaste da pagare	-											
3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui	-											
a) pagamenti eseguiti	-											
b) somme rimaste da pagare	-											
4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui	-											
a) pagamenti eseguiti	-											
b) somme rimaste da pagare	-											
5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui	600.304,38											
a) pagamenti eseguiti	153.771,09								A	621.064,63		
b) somme rimaste da pagare	446.533,29											
6) incarichi professionali esterni, di cui	439.856,54								A	227.752,53		
a) pagamenti eseguiti	16.526,54											
b) somme rimaste da pagare	423.330,00											
7) trasferimenti di capitale, di cui	980.471,62											
a) pagamenti eseguiti	3.124,80											
b) somme rimaste da pagare	977.346,82											
8) partecipazioni azionarie, di cui	-											
a) pagamenti eseguiti	-											
b) somme rimaste da pagare	-											
9) conferimenti di capitale, di cui	155.000,00											
a) pagamenti eseguiti	-											
b) somme rimaste da pagare	155.000,00								A	25.876,49	C	19.407,37
10) concessioni di crediti e anticipazioni, di cui	1.500.000,00											
a) pagamenti eseguiti	1.500.000,00								B	1.000.000,00		
b) somme rimaste da pagare	-											
Totale spese in conto capitale, di cui	10.423.183,54											
a) pagamenti eseguiti	3.415.712,65											
b) somme rimaste da pagare	7.007.470,89											
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI											
1) rimborso di anticipazioni di cassa	-											
2) rimborso di finanziamenti a breve termine	-											
3) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	874.883,69									C12)	-874.883,69	
4) rimborso di prestiti obbligazionari	-											
5) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali	-											
Totale rimborso di prestiti	874.883,69											
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI											
TOTALE GENERALE DELLA SPESA	34.151.625,61											
- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo							B11	-17.601,06	BI	17.601,06		
- Quote di ammortamento dell'esercizio							B16	3.382.449,37	A	-3.382.449,37		
- Accantonamento per svalutazione crediti							E27	82.000,00	BIII	-82.000,00		
- Insussistenze dell'attivo							E25	74.434,02				
										CV		672.913,21

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese.

CONTO ECONOMICO - COMUNE B				
		IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A)	PROVENTI DELLA GESTIONE			
1)	PROVENTI TRIBUTARI	17.352.065,71		
2)	PROVENTI DA TRASFERIMENTI	2.831.800,14		
3)	PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	1.999.217,52		
4)	PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	1.301.874,23		
5)	PROVENTI DIVERSI	2.419.105,91		
6)	PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	-		
7)	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI	-		
8)	VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)	-		
	TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		25.904.063,51	
B)	COSTI DELLA GESTIONE			
9)	PERSONALE	7.020.797,83		
10)	ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	432.055,69		
11)	VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)	-17.601,06		
12)	PRESTAZIONI DI SERVIZI	7.773.247,72		
13)	GODIMENTO BENI DI TERZI	22.224,07		
14)	TRASFERIMENTI	3.575.560,99		
15)	IMPOSTE E TASSE	490.300,25		
16)	QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	3.382.449,37		
	TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		22.679.034,86	
	RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		3.225.028,65	
C)	PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17)	UTILI	198.286,59		
18)	INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE	-		
19)	TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE	24.774,72		
	TOTALE (C) (17+18-19)		173.511,87	
	RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			3.398.540,52
D)	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20)	INTERESSI ATTIVI	90.097,25		
21)	INTERESSI PASSIVI	574.480,49		
	- Sui mutui e prestiti			
	- Su obbligazioni			
	- Su anticipazioni			
	- Per altre cause			
	TOTALE (D) (20-21)		-484.383,24	
E)	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
	PROVENTI			
22)	INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	1.016.818,64		
23)	SOPRAVVENIENZE ATTIVE	317.872,94		
24)	PLUSVALENZE PATRIMONIALI	243.713,19		
	TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)		1.578.404,77	
	ONERI			
25)	INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	74.434,02		
26)	MINUSVALENZE PATRIMONIALI	-		
27)	ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI	82.000,00		
28)	ONERI STRAORDINARI	107.321,60		
	TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)		263.755,62	
	TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		1.314.649,15	
	RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			4.228.806,43

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico.

5.3.3 CASO – Comune C

Il Comune nel 2004 ha impostato una contabilità parallela economico-patrimoniale e una contabilità analitica, ma non viene utilizzata per la rendicontazione dei dati di sintesi, in quanto la procedura e quindi il sistema di rilevazione non è stato ancora testato e validato.

Per tale motivo, i dati di contabilità economica patrimoniale vengono determinati attraverso i dati della contabilità finanziaria e le relative rettifiche provenienti da rilevazioni extracontabili.

1. Sistemi contabili utilizzati

Poiché il sistema economico-patrimoniale, non viene utilizzato, la compilazione del prospetto di conciliazione viene effettuato partendo dalla contabilità finanziaria e rettificando e integrando i dati con le rilevazioni extracontabili;

2. Collegamenti con sottosistemi

Esistono dei rapporti di scambio delle informazioni con altri Servizi, per acquisire i dati necessari ad effettuare la compilazione del prospetto di Conciliazione. Per esempio è il caso degli inventari; per quanto concerne l'inventario dei beni mobili, viene gestito dall'Economato attraverso un software gestionale dei beni mobili; a fine anno l'Economato mediante la procedura provvede a calcolare in automatico le quote di ammortamento, che vengono comunicate direttamente al Settore Finanziario. Analoga procedura si riscontra per l'inventario dei beni immobili gestiti dal Servizio Patrimonio. Anche per questi beni il servizio provvede annualmente a calcolare, attraverso un software gestionale, gli ammortamenti, che vengono comunicati al Settore finanziario. Inoltre esistono informazioni che provengono da altre UU.OO. come le informazioni dai magazzini e dal Servizio Economato che comunicano le giacenze di fine anno. Altre informazioni vengono raccolte per i dati relativi agli affitti e alle assicurazioni.

3. Principi contabili:

I principi contabili utilizzati sono i principi redatti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC-CNR). Ma in particolare vengono utilizzati i principi contabili redatti dall'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali*.

Nello specifico si fa riferimento al principio contabile Numero 3 “rendiconto degli enti locali”. Rappresenta un principio molto dettagliato per garantire la compilazione soprattutto dei Comuni di minori dimensioni;

4. Insussistenze passive e attive
Per quanto riguarda la valutazione delle insussistenze del passivo, il Comune, per l'anno 2006 ha provveduto a determinarle in relazione alle economie per minori residui passivi rilevati in sede di riaccertamento. Per le insussistenze attive sono state calcolate i minori residui attivi in sede di riaccertamento, nonché il valore delle sopravvenienze passive per i decrementi relativi alle partecipazioni societarie.

5. Sopravvenienze attive
La determinazione delle sopravvenienze attive, per l'anno 2006, ha riguardato principalmente le rivalutazioni delle partecipazioni societarie.

6. Immobilizzazioni per lavori interni
Per quanto concerne la rilevazione degli incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni, in sede di redazione dei prospetti vengono raccolte le informazioni dal Servizio Patrimonio, il quale fornisce i dati necessari ad effettuare le variazioni in incremento del valore. Tuttavia nel 2006 non sono stati svolti lavori interni che hanno determinato la valorizzazione.

7. Variazione delle rimanenze
Il Comune effettua la rilevazione extracontabile delle rimanenze attraverso le comunicazioni sulle giacenze, fornite dai vari responsabili. Le principali valutazioni riguardano le informazioni relativi ai magazzini e le informazioni fornite dall'economato, per il materiale di vario genere.

8. Ammortamenti dell'esercizio
Gli ammortamenti vengono rilevati a fine anno attraverso l'utilizzo dei software gestionali. Nello specifico l'Economato mediante la procedura provvede a calcolare in automatico le quote di ammortamento, che vengono comunicate direttamente al Settore Finanziario. Per i beni immobili il Servizio Patrimonio provvede annualmente a calcolare, attraverso un software gestionale, gli ammortamenti, che vengono comunicate al Settore finanziario.

9. Accantonamento svalutazione crediti
Il Comune, ha seguito un criterio metodologico, sin dall'inizio, per il quale non vengono rilevati gli accantonamenti per svalutazioni crediti, ma anche in contabilità finanziaria non viene evidenziata la parte della svalutazione. In tal caso la parte dei crediti di dubbia esigibilità è compresa nei residui attivi. Tuttavia si evidenzia una certa prudenza nella determinazione dei residui attivi, per evitare di sovrastimare un dato, che determinerebbe un incremento dell'avanzo di amministrazione.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi

Vengono effettuate tutte le rilevazioni concernenti il calcolo dei ratei e dei risconti, attraverso l'utilizzo delle informazioni dalle delibere e quindi dagli impegni, integrati dalle informazioni aggiuntive che provengono dagli altri Servizi. Infatti viene effettuato un riscontro della contabilità finanziaria con le informazioni possedute dai Servizi di riferimento, al fine di effettuare le opportune rettifiche.

Nello specifico sono rilevati:

i ratei attivi, per incremento dei ricavi d'esercizio, che verranno accertati nell'anno successivo;

i risconti passivi, per decremento dei ricavi d'esercizio di competenza dei successivi;

i risconti attivi, portati a decremento dei costi d'esercizio in quanto di competenza del 2007.

11. Inventario beni immobili e mobili

l'inventario risulta aggiornato, il servizio economato ha provveduto ad effettuare qualche anno fa una ricognizione fisica, che viene aggiornata grazie al software utilizzato per la gestione. In particolare l'aggiornamento avviene attraverso le copie delle fatture inviate dai rispettivi servizi in sede di liquidazione delle stesse. Analogamente per quanto avviene per i beni mobili allo stesso modo l'inventario dei beni immobili viene gestito attraverso la procedura informatizzata.

12. Valutazione partecipazioni

Nel Comune non sono presenti aziende municipalizzate, le quali sono diventate delle Spa e vengono rilevate le relative partecipazioni nelle società. Anche i dividendi vengono rilevati nel Conto economico e nel Conto del Patrimonio. Inoltre poiché sono presenti numerose partecipazioni, anche consistenti, in relazione alle dimensioni del Comune, vengono rilevate tutte le operazioni che comportano gli incrementi e i decrementi delle partecipazioni e che danno luogo alle plusvalenze, alle minusvalenze e alle sopravvenienze attive.

13. Altre Rettifiche

Non si evidenziano rettifiche particolari se non quelle legate alle variazioni per l'IVA a credito e per l'IVA a debito, da portare in detrazione rispettivamente degli impegni e degli accertamenti, in quanto non rappresentano dei costi e dei ricavi.

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

le criticità sono legate al fatto che le rilevazioni vengono effettuate a fine anno, e quindi risulta difficoltoso procedere alla valutazione dei dati che provengono dalla contabilità finanziaria. Una criticità rilevata ha riguardato il patrimonio. Per esempio la trasformazione di molti diritti di superficie, cioè accertamenti effettuati negli anni passati non rogati, per i quali vi era una discordanza con i dati del patrimonio. Tutte le voci presentano delle criticità di rilevazione per la redazione del prospetto di conciliazione e la determinazione del Conto Economico e del Patrimonio. Inoltre emergono delle differenze tra le rilevazioni finanziarie e quelle economiche, in quanto viene impegnato tutto lo stanziamento. Inoltre non si evidenziano delle differenze sostanziali tra l'avanzo di amministrazione e il risultato economico positivo.

15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Il prospetto di conciliazione non viene utilizzato come prospetto informativo per la Direzione. Non vengono effettuate delle reportistiche di tipo economico. Fatta eccezione in caso di esternalizzazione dei servizi, che vengono richiesti dei dati di tipo economico.

Le criticità

La criticità principale, riguarda l'attività di controllo delle rilevazioni contabili economico-patrimoniale, che non viene effettuata per carenza delle risorse umane da dedicare all'attività. Tuttavia emerge una criticità, legata soprattutto alla resistenza culturale degli altri Servizi che dovrebbero fornire i dati e le informazioni, per gestire un sistema economico di rilevazione, ma anche per acquisire le informazioni per redigere il prospetto di conciliazione e quindi il Conto Economico e il Conto del Patrimonio.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE C													
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (-) (6E)	AL CONTO ECONOMICO		note	AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)		Rif. C.E.	(1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)		Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE												
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	93.649.179,48			208.035,56		A1	93.857.215,04		CI			
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	42.573,77					A1	42.573,77					
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	354.992,14					A1	354.992,14					
	Totale entrate tributarie	94.046.745,39	0,00	0,00	208.035,56					CI	208.035,56		
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI												
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	10.928.015,89	36.383,94	53.964,00	185.291,42		A2	11.095.727,25					
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	2.835.603,95	472.923,67	272.676,76			A2	3.035.850,86					
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)	691.784,00					A2	691.784,00					
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)	27.801,89	48.272,50				A2	76.074,39					
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	650.933,42	28.603,45	284.404,02			A2	395.132,85					
	Totale entrate da trasferimenti	15.134.139,15	586.183,56	611.044,78	0,00					CI	185.291,42	DII	24.861,22
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE												
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	20.351.251,51	4.704,35	6.493,73	1.171,16	321.457,27	A3	20.026.833,70					
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	9.680.679,13	8.046,90	8.407,75	3.873,44	1.311,80	A4	8.895.633,80		CI		DII	
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	1.840.693,69			45.576,85	27.960,11		1.823.076,95					
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	1.840.693,69			45.576,85	27.960,11	D20	1.823.076,95		CI			
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate						C18	0,00					
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	3.561.617,31					C17	3.561.617,31					
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	11.800.808,91	1.006.136,62	338.115,03	58.247,47	1.562.716,06	A5	10.847.866,97		CI			
	Totale entrate extratributarie	47.235.050,55	1.018.887,87	353.016,51	108.868,92	29.271,91		2.666.296,17		CI	-79.597,01	DII	-665.871,36
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	156.415.935,09	1.605.071,43	964.061,29	108.868,92	422.598,89		2.666.296,17					
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI												
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	45.533.590,24					E24 E26	39.535.210,27 66.152,16		AlI	-43.302.630,09		
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	30.404.896,40											
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	4.191.980,87										BI	
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)	607.704,45										BI	35.204.581,72
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	29.698.266,01					A6	10.484.049,15				BII	19.214.216,86
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	64.902.847,73											
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)	12.000.000,00									12.000.000,00		12.000.000,00
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, transf. di capitali ecc.	122.436.437,97											
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI												
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)												
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)												
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)												
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)	26.826.000,00										C13	26.826.000,00
	Totale entrate accensione prestiti	26.826.000,00											
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI												
		19.748.586,54									BII 3e)	19.748.586,54	
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	325.426.959,60											
	- Insistenze del passivo						E22	2.782.520,18					
	- Sopravvenienze attive						E23	57.997.275,00					
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)						A7						
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.						A8						
	- Quota ricavi pluriennali						A5						

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) -COMUNE C													
	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		note	AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+) (2S)	FINALI (-) (3S)	INIZIALI (-) (4S)	FINALI (+) (5S)		(-) (6S)	Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S) (7S)		Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
Titolo I	SPESE CORRENTI												
1)	personale	51.440.942,69	38.223,69	52.141,57			B9	51.427.024,81					
2)	acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	1.548.889,80	132.611,72	129.370,76		9.248,94	B10	1.542.881,82		CII			
3)	prestazioni di servizi	77.879.075,76	2.576.080,91	2.182.624,61		766.032,28	B12	77.506.499,78		CII			
4)	utilizzo beni di terzi	1.949.232,70	15.755,73	43.338,83			B13	1.921.649,60					
5)	trasferimenti, di cui	21.820.118,08	721.685,49	177.422,91			B14	22.364.380,66					
	- Stato						B14	18.615,20					
	- regione	18.615,20					B14	40.684,70					
	- provincie e citta' metropolitane	40.684,70					B14	136.605,41					
	- comuni ed unioni di comuni	136.605,41					B14	136.605,41					
	- comunita' montane						B14						
	- aziende speciali e partecipate	1.049.200,43					C19	1.049.200,43					
	- altri	20.251.640,34	721.685,49	177.422,91			B14	20.795.902,92					
6)	interessi passivi ed oneri finanziari diversi	4.947.288,90					D21	4.947.288,90					
7)	imposte e tasse	4.577.817,02	270,81	5.698,76			B15	4.572.389,07					
8)	oneri straordinari della gestione corrente	568.253,76					E28	568.253,76					
	Totale spese correnti	164.731.618,71	3.484.628,35	2.590.597,44	0,00	0,00		775.281,22		CII	-894.030,91		
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE												
1)	acquisizione di beni immobili, di cui	203.929.719,64											
	a) pagamenti eseguiti	66.466.049,97									66.466.049,97		
	b) somme rimaste da pagare	137.463.669,67										137.463.669,67	
2)	espropri e servitu' onerose, di cui	1.586.300,10								A	187.391,78	1.398.908,32	
	a) pagamenti eseguiti	187.391,78											
	b) somme rimaste da pagare	1.398.908,32											
3)	acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui												
	a) pagamenti eseguiti												
	b) somme rimaste da pagare												
4)	utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui												
	a) pagamenti eseguiti												
	b) somme rimaste da pagare												
5)	acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui	15.539.310,73								A	6.567.038,99		
	a) pagamenti eseguiti	6.567.038,99											
	b) somme rimaste da pagare	8.972.271,74										8.972.271,74	
6)	incarichi professionali esterni, di cui	5.467.011,25								A	3.261.012,55		
	a) pagamenti eseguiti	3.261.012,55											
	b) somme rimaste da pagare	2.205.998,70										2.205.998,70	
7)	trasferimenti di capitale, di cui	74.083.802,82											
	a) pagamenti eseguiti	12.419.056,58										12.419.056,58	
	b) somme rimaste da pagare	61.664.746,24									61.664.746,24	61.664.746,24	
8)	partecipazioni azionarie, di cui	2.422.723,25											
	a) pagamenti eseguiti	1.080.723,25									1.080.723,25		
	b) somme rimaste da pagare	1.342.000,00										1.342.000,00	
9)	conferimenti di capitale, di cui	55.500,00								A	55.500,00		
	a) pagamenti eseguiti	55.500,00											
	b) somme rimaste da pagare												
10)	concessioni di crediti e anticipazioni, di cui	12.000.000,00								B		12.000.000,00	
	a) pagamenti eseguiti												
	b) somme rimaste da pagare												
	Totale spese in conto capitale, di cui	315.084.367,79											
	a) pagamenti eseguiti	102.036.773,12											
	b) somme rimaste da pagare	213.047.594,67											
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI												
1)	rimborsamento di anticipazioni di cassa												
2)	rimborsamento di finanziamenti a breve termine	869.849,06										869.849,06	
3)	rimborsamento di quota capitale di mutui e prestiti	24.324.416,39										24.324.416,39	
4)	rimborsamento di prestiti obbligazionari	3.537.525,00										3.537.525,00	
5)	rimborsamento di quota capitale di debiti pluriennali												
	Totale rimborso di prestiti	28.731.790,45											
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI	19.748.586,54										19.748.586,54	
TOTALE GENERALE DELLA SPESA		528.296.363,49											
	- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo						B11	-37.347,01		BI	-37.347,01		
	- Quote di ammortamento dell'esercizio						B16	20.839.152,18		A	20.839.152,18		
	- Accantonamento per svalutazione crediti						E27			BIII			
	- Insussistenze dell'attivo						E25	30.787.712,42					

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese.

CONTO ECONOMICO - COMUNE C				
		IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A)	PROVENTI DELLA GESTIONE			
1)	PROVENTI TRIBUTARI	94.254.780,95		
2)	PROVENTI DA TRASFERIMENTI	15.294.569,35		
3)	PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	20.026.833,70		
4)	PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	8.895.633,80		
5)	PROVENTI DIVERSI	10.863.301,12		
6)	PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	10.484.049,15		
7)	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8)	VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
	TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		159.819.168,07	
B)	COSTI DELLA GESTIONE			
9)	PERSONALE	51.427.024,81		
10)	ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	1.542.881,82		
11)	VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)	-37.347,01		
12)	PRESTAZIONI DI SERVIZI	77.506.499,78		
13)	GODIMENTO BENI DI TERZI	1.921.649,60		
14)	TRASFERIMENTI	22.364.380,66		
15)	IMPOSTE E TASSE	4.572.389,07		
16)	QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	20.839.152,18		
	TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		180.136.630,91	
	RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		-20.317.462,84	
C)	PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17)	UTILI	3.561.617,31		
18)	INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
19)	TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
	TOTALE (C) (17+18-19)		3.561.617,31	
	RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			-16.755.845,53
D)	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20)	INTERESSI ATTIVI	1.823.076,85		
21)	INTERESSI PASSIVI			
	- Sui mutui e prestiti	2.769.864,81		
	- Su obbligazioni	2.177.424,09		
	- Su anticipazioni			
	- Per altre cause			
	TOTALE (D) (20-21)		-3.124.212,05	-3.124.212,05
E)	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
	PROVENTI			
22)	INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	2.782.520,18		
23)	SOPRAVVENIENZE ATTIVE	57.997.275,00		
24)	PLUSVALENZE PATRIMONIALI	39.535.210,27		
	TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)		100.315.005,45	
	ONERI			
25)	INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	30.787.712,42		
26)	MINUSVALENZE PATRIMONIALI	66.152,16		
27)	ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI			
28)	ONERI STRAORDINARI	568.253,76		
	TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)		31.422.118,34	
	TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		68.892.887,11	
	RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			49.012.829,53

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico.

5.3.4 CASO – Comune D

Non è presente una contabilità economica-patrimoniale, in quanto la direzione non ha ritenuto utile adottare un sistema che non produce dati da utilizzare, anche perché richiede l'impiego di risorse che al momento risultano limitate per il Comune.

La contabilità economica ridotta alla redazione del prospetto di conciliazione non fornisce nessuna informazione utile. È ritenuto più utile per le informazioni che si possono trarre, dotarsi di una contabilità analitica; Un sistema di contabilità analitica limitato ad alcuni Servizi e non alla totalità. Cioè dovrebbe limitarsi ai servizi a domanda individuale e ai servizi a carattere commerciale, al fine di poter individuare un criterio di determinazione delle tariffe, o un criterio di valutazione delle opportunità o meno di mantenere una determinata forma di gestione dei servizi. Quindi la necessità di dotarsi di una contabilità economica con un piano dei conti e un piano dei centri di costo che permetta di attribuire i costi ai vari servizi. Inoltre vi è una criticità legata alla mancanza di una cultura economica che non permette di valutare le informazioni di tipo economico.

Poiché è l'aspetto finanziario dominante sia nella programmazione sia nella gestione, che nel controllo, appare chiaro che l'aspetto economico è trascurabile e non viene utilizzato dalla direzione.

Il processo di cultura e innovazione era iniziato nel 1998, con la proposta e la programmazione di un nuovo sistema di rilevazione, che è stato totalmente abbandonato a partire dal 2002.

1. Sistemi contabili utilizzati

Per quanto concerne il *sistema contabile* utilizzato per redigere il Prospetto di Conciliazione, il Comune utilizza i dati provenienti dalla contabilità finanziaria, in quanto non esiste un sistema contabile parallelo economico-patrimoniale e tanto meno una contabilità analitica. Inoltre i dati provenienti dalla contabilità finanziaria vengono rettificati ed integrati attraverso l'utilizzo di informazioni extracontabili.

2. Collegamenti con sottosistemi

Per garantire la corretta compilazione del prospetto di conciliazione, vengono raccolte le informazioni, attraverso l'utilizzo di sottosistemi contabili, o informazioni che vengono raccolte direttamente dai servizi interessati.

Nello specifico si utilizza il sottosistema contabile per la gestione dei beni mobili e immobili, il quale determina direttamente le quote di ammortamento; mentre le altre informazioni si ricavano direttamente dalle Delibere o dagli impegni, integrate dalle comunicazioni richieste ai Servizi.

Le scritture di personale vengono ricavate direttamente dalla contabilità finanziaria e poi si effettuano le integrazioni per la parte dei fondi di competenza non pagate e non impegnate, come costi esercizi futuri.

3. Principi contabili
per la redazione del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, vengono utilizzati i principi contabili richiamati dai dottori commercialisti nonché i criteri di redazione dei prospetti stabiliti dal D.Lgs 267/2000 TUEL e successive modifiche, e i 3 principi contabili stabiliti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

4. Insussistenze passive e attive
per quanto riguarda le insussistenze del passivo, vengono rilevate direttamente dal Conto Finanziario e sono rappresentate principalmente dai minori residui passivi del Titolo I e Titolo IV.
Vengono rilevate anche le insussistenze dell'attivo, per minori residui attivi, e per la cancellazione di crediti di dubbia esigibilità iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie e riconosciuti inesigibili.

5. Sopravvenienze attive
vengono rilevate le sopravvenienze attive, derivanti dal Conto finanziario. Nello specifico la quota maggiore delle sopravvenienze si riferisce alle informazioni che provengono dal titolo IV, e che riguardano principalmente la "riscossione dei crediti" non utilizzati.

6. Immobilizzazioni per lavori interni
Nello specifico per le immobilizzazioni in corso, si portano ad incremento il valore pagato e, successivamente, una volta completato il lavoro o l'opera, attraverso una scheda compilata dai lavori pubblici, il valore del cespite di riferimento viene incrementato. Analoga situazione avviene per i lavori in economia. Tuttavia, poiché nel 2006 non sono stati svolti lavori in economia, non sono stati rilevati.

7. Variazione delle rimanenze
Per le variazioni delle rimanenze, visto che si tratta di valori delle giacenze modeste, con una bassa incidenza, il Comune ha deciso di non rilevarle e tanto meno di prevedere una procedura in quanto richiede un impiego di risorse non commisurabile ai benefici.

8. Ammortamenti dell'esercizio
L'ammortamento dei beni mobili e immobili avviene attraverso la rilevazione delle quote di ammortamento calcolate dal sottosistema contabile di gestione dei beni mobili e immobili. Il sistema permette di rilevare tutte le operazioni che comportano una variazione del valore dei cespiti (acquisizioni, dismissioni, plusvalenze, minusvalenze ecc..) e i relativi ammortamenti.

9. Accantonamento svalutazione crediti

Per quanto riguarda l'accantonamento per svalutazione crediti, il Comune non provvede a rilevarli, facendo confluire il dato nella determinazione del risultato di amministrazione e quindi nell'avanzo di amministrazione annuale e per la contabilità economica nel risultato economico.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi

I ratei e i risconti vengono rilevati, sia pure per importi modesti, in quanto già in sede di stanziamento e di impegno si imputano le spese tenendo conto della competenza dei contratti, o in alcuni casi, come per le assicurazioni, il contratto è annuale e coincide con l'anno finanziario. Viene rilevato il risconto per affitti anticipati, ma come evidenziato nel prospetto di conciliazione l'impatto è limitato. Il criterio utilizzato fa riferimento al criterio temporale che si desume dal contratto.

11. Inventario beni immobili e mobili

Nel Comune è presente un inventario dei beni mobili e immobili, ricostituito nel '95 e riapprovato nel '97, che viene aggiornato annualmente con una deliberazione di Giunta che ridetermina la consistenza finale, che confluisce nel Conto Economico e nel Conto del Patrimonio.

Sono state effettuate anche delle rivalutazioni per quanto riguarda il patrimonio immobiliare (appartamenti, locali, ecc.), sono state effettuate delle revisioni catastali, con conseguente incremento del valore degli immobili, con determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze; ciò anche in virtù di motivazioni legate agli incrementi delle entrate connesse alla gestione del patrimonio.

12. Valutazione partecipazioni

Il Comune presenta delle partecipazioni in società controllate o collegate. In tale contesto provvede a rilevare tutte le principali operazioni connesse alle partecipazioni societarie. Nel Conto finanziario vengono rilevati i dividendi o le perdite e poi traslate nel Conto Economico e nel Conto del Patrimonio; analogamente per le perdite. Le perdite ripianate dal Comune diventano dei costi d'esercizio, invece se si tratta di perdite che diminuiscono il patrimonio netto della società partecipata: annualmente il Comune controlla i conti economici delle partecipate e di conseguenza provvede ad indicare il valore nel Conto del Patrimonio. Per le rettifiche relative alle partecipazioni, il comune ha individuato una metodologia che non prevede il transito delle variazioni nel conto economico, ma solo a incremento o decremento del Patrimonio Netto. Si tratta di un metodo di imputazione diretta a patrimonio seguito per tutte le variazioni delle immobilizzazioni finanziarie. La scelta è stata fatta per evitare di dare una interpretazione dell'utile o della perdita come risultato economico che provenisse da una gestione diretta del Comune. Inoltre la scelta è legata alla specificità delle partecipazioni. Vi sono delle partecipazioni al Consorzio per l'acqua potabile, dove la partecipazione è

consistente e la gestione della partecipata determina delle variazioni nel valore delle partecipazioni che non rispecchiano i risultati della gestione del Comune.

13. Altre Rettifiche

Altre rettifiche significative, fanno riferimento ai cosiddetti “ammortamenti attivi”. Si tratta dei “proventi pluriennali” e nello specifico agli oneri di urbanizzazione. Poiché risulta difficoltoso andare a individuare i cespiti che i contributi vanno a finanziare, è stato stabilito una percentuale del 3% dei contributi, che vengono rilevati nel Conto Economico tra i proventi. Il criterio è stato individuato in ragione del fatto che gli oneri di urbanizzazione finanziano gli immobili, riproponendo una percentuale legata al coefficiente di ammortamento degli immobili.

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Emergono grandi differenze tra il Conto Finanziario e il Conto Economico. La prima importante differenza riguarda il risultato finanziario ed economico. La gestione finanziaria per la determinazione del risultato finanziario tiene conto anche della gestione dei residui e della parte dell’avanzo degli anni precedenti non utilizzato, a differenza del risultato economico che è determinato dagli accertamenti e dagli impegni di competenza con le variazioni evidenziate nel prospetto di conciliazione. Nella maggior parte dei casi il risultato economico è inferiore rispetto al risultato di amministrazione. Si può avere un avanzo di amministrazione con un risultato economico negativo. Altre differenze riguardano l’importo dell’IVA per gli acquisti. Le maggiori differenze riguardano, infine, le prestazioni dei servizi impegnate alla fine dell’anno .

15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

il Conto Economico non viene utilizzato come uno strumento informativo. Vengono rilevati solo gli indici finanziari che vengono allegati al Bilancio.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE D

	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (-) (6E)	AL CONTO ECONOMICO Rif. C.E. (1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO									
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)				Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO						
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE																	
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	18.781.878,87					A1	18.781.878,87		CI								
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	6.513.365,17					A1	6.513.365,17										
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	158.614,30					A1	158.614,30										
	Totale entrate tributarie	25.453.858,34						25.453.858,34		CI								
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI																	
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	2.664.050,62					A2	2.664.050,62										
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	649.014,74	286.823,11	288.037,00			A2	647.800,85									1.213,89	
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)	332.848,01	49.947,44				A2	382.795,45										-49.947,44
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)						A2	0,00										
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	23.290,90					A2	23.290,90										
	Totale entrate da trasferimenti	3.669.204,27	336.770,55	288.037,00				3.717.937,82		CI			DII					-48.733,55
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE																	
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	5.190.783,94					A3	4.773.341,14										
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	531.162,39	28.544,31	25.313,33	6.152,03	11.707,98	A4	512.817,77		CI	5.555,95		DII	-				3.230,98
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	118.655,61						118.655,61										
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	118.655,61						118.655,61		CI								
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate																	
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	50.792,00						50.792,00										
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate																	
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	590.426,37					A5	1.220.646,84		CI								
	Totale entrate extratributarie	6.481.820,31	28.544,31	25.313,33	6.152,03	11.707,98		6.676.253,36		CI	5.555,95		DII					-3.230,98
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	35.604.882,92	365.314,86	313.350,33	6.152,03	11.707,98		35.848.049,52			5.555,95							-51.964,53
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI																	
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	394.818,85					E24	639.352,87		AlI	394.818,85							
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	369.000,00					E24	656.185,26										369.000,00
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	2.357.898,00					E26	16.832,39										2.357.898,00
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)																	
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	5.416.541,02					A6	2.618.586,26					BII					2.797.954,76
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	8.143.439,02						2.618.586,26										5.524.852,76
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)	591.000,00																591.000,00
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, transf. di capitali ecc.	9.129.257,87						3.257.939,13										5.524.852,76
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI																	
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)																	
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)																	
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)	950.000,00																950.000,00
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)																	
	Totale entrate accensione prestiti	950.000,00																950.000,00
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI	3.633.809,40											BII 3e)					324.887,46
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	49.317.950,19						39.105.988,65										1.316.262,60
	- Insussistenze del passivo						E22	1.076.323,78										
	- Sopravvenienze attive						E23	61.141,52										
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)						A7											7.956,00
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.						A8											
	- Quota ricavi pluriennali						A5											

Fonte: dati da Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) - COMUNE D

	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO					
		(1S)	INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)				FINALI (+)	Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
			(2S)	(3S)	(4S)				(5S)					
Titolo I	SPESE CORRENTI													
1)	personale	10.699.309,12	497.071,19	728.954,12			B9	10.467.426,19				231.882,93		
2)	acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	674.269,64	1.000,00			13.679,22	B10	661.590,42		CII		-1.000,00		
3)	prestazioni di servizi	18.948.635,70	86.172,73	76.000,00		167.669,00	B12	18.791.139,43		CII		-10.172,73		
4)	utilizzo beni di terzi	57.463,88					B13	57.463,88				0,00		
5)	trasferimenti, di cui	2.435.093,02						2.598.001,22						
	- Stato	45.946,83	249.597,82	212.037,00			B14	208.855,03				-37.560,82		
	- regione	200,00					B14	200,00				0,00		
	- provincie e citta' metropolitane	10.150,25					B14	10.150,25				0,00		
	- comuni ed unioni di comuni	553.818,67					B14	553.818,67				0,00		
	- comunita' montane						B14	0,00				0,00		
	- aziende speciali e partecipate	629.401,71					C19	629.401,71				0,00		
	- altri	1.195.575,56	249.597,82	212.037,00		-125.347,38	B14	1.358.483,76				-37.560,82		
6)	interessi passivi ed oneri finanziari diversi	1.440.321,90					D21	1.440.321,90				0,00		
7)	imposte e tasse	837.679,37		115.000,00			B15	653.872,17						
8)	oneri straordinari della gestione corrente	183.392,93					E28	335.365,48				115.000,00		
	Totale spese correnti	35.276.165,56	833.841,74	1.131.991,12		-27.164,51		35.005.180,69		CII		298.149,38		
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE													
1)	acquisizione di beni immobili, di cui	4.568.830,62												
	a) pagamenti eseguiti	831.819,13								A		831.819,13		
	b) somme rimaste da pagare	3.737.011,49										3.737.011,49		3.737.011,49
2)	espropri e servitu' onerose, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
3)	acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
4)	utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
5)	acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui	137.549,28												
	a) pagamenti eseguiti	910,80								A		910,80		
	b) somme rimaste da pagare	136.638,48										136.638,48		136.638,48
6)	incarichi professionali esterni, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
7)	trasferimenti di capitale, di cui	2.483.815,16												
	a) pagamenti eseguiti	1.650.528,60										1.650.528,60		
	b) somme rimaste da pagare	833.286,56										833.286,56		833.286,56
8)	partecipazioni azionarie, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
9)	conferimenti di capitale, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
10)	concessioni di crediti e anticipazioni, di cui													
	a) pagamenti eseguiti													
	b) somme rimaste da pagare													
	Totale spese in conto capitale, di cui	7.190.195,06												
	a) pagamenti eseguiti	2.483.258,53										2.483.258,53		
	b) somme rimaste da pagare	4.706.936,53										4.706.936,53		4.706.936,53
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI													
1)	rimborso di anticipazioni di cassa													
2)	rimborso di finanziamenti a breve termine													
3)	rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	1.651.223,46											CI2)	1.651.223,46
4)	rimborso di prestiti obbligazionari	662.063,71												662.063,71
5)	rimborso di quota capitale di debiti pluriennali													
	Totale rimborso di prestiti	2.313.287,17												2.313.287,17
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI	3.633.809,40											CV	372.894,66
TOTALE GENERALE DELLA SPESA		48.413.457,19												
	- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo						B11			BI				
	- Quote di ammortamento dell'esercizio						B16	2.411.448,27		A		2.411.448,27		
	- Accantonamento per svalutazione crediti						E27			BIII				
	- Insussistenze dell'attivo						E25	441.132,04						

Fonte: dati da Rendiconto della Gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese.

CONTO ECONOMICO - COMUNE D			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) PROVENTI TRIBUTARI	25.453.858,34		
2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI	3.717.937,82		
3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	4.773.341,14		
4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	512.817,77		
5) PROVENTI DIVERSI	1.220.646,84		
6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	2.618.586,26		
7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		38.297.188,17	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) PERSONALE	10.467.426,19		
10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	661.590,42		
11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)	0,00		
12) PRESTAZIONI DI SERVIZI	18.791.139,43		
13) GODIMENTO BENI DI TERZI	57.463,88		
14) TRASFERIMENTI	1.968.599,51		
15) IMPOSTE E TASSE	653.872,17		
16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	2.411.448,27		
TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		35.011.539,87	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			3.285.648,30
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) UTILI	50.792,00		
18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE	-		
19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE	629.401,71		
TOTALE (C) (17+18-19)		-578.609,71	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			2.707.038,59
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) INTERESSI ATTIVI	118.655,61		
21) INTERESSI PASSIVI	1.440.321,90		
- Sui mutui e prestiti	949.725,52		
- Su obbligazioni	453.834,91		
- Su anticipazioni	0,00		
- Per altre cause	36.761,47		
TOTALE (D) (20-21)		-1.321.666,29	
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
PROVENTI			
22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	1.076.323,78		
23) SOPRAVVIVENENZE ATTIVE	61.141,52		
24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI	656.185,26		
TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)	1.793.650,56		
ONERI			
25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	441.132,04		
26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI	16.832,39		
27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI	0,00		
28) ONERI STRAORDINARI	335.365,48		
TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)	793.329,91		
TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		1.000.320,65	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			2.385.692,95

Fonte: dati da Rendiconto della Gestione 2006 – Conto Economico

5.3.5 CASO – Comune E

Dall'analisi del sistema contabile, si rileva l'esistenza a partire dal 2007, di una contabilità economico-patrimoniale. Infatti, il Comune dispone di un software contabile che prevede la rilevazione dei fatti e delle operazioni in contabilità economica con una rilevazione in partita doppia. Tuttavia, il nuovo programma previsto dal 2007, permette di effettuare la doppia rilevazione, limitatamente, solo per alcune gare e con riferimento a determinati capitoli di spesa.

Si tratta di una rilevazione parallela, che si realizza attraverso il collegamento a ciascun capitolo del PEG delle scritture che possono essere fatte in contabilità economica e quindi delle scritture in partita doppia. Ad ogni capitolo viene associato un dare e un avere che verrà movimentato a secondo del pagamento e della riscossione. All'inizio dell'anno viene caricato in procedura il Piano dei Conti e successivamente tutti i capitoli di PEG movimentati, vengono associati a due conti uno in dare ed uno in avere, in maniera da garantire in automatico la rilevazione in partita doppia.

1. Sistemi contabili utilizzati

Nel 2006 il Comune, per motivi organizzativi e legati alla reale disponibilità di dati ha provveduto a redigere il Conto Economico e il Conto del Patrimonio mediante il prospetto di conciliazione, ossia, utilizzando i dati ed i risultati della contabilità finanziaria opportunamente rettificati ed integrati da scritture extracontabili.

2. Collegamenti con sottosistemi

Per rilevare i dati economici e patrimoniali, necessari ad integrare i dati finanziari, il Comune raccoglie le informazioni principalmente dall'Economato e dall'Ufficio Tecnico e dal Patrimonio. Inoltre, acquisisce le informazioni per i dati dei ratei e dei risconti relativi ai fitti e alle assicurazioni. Le rimanenze vengono comunicate dall'Economato e, in quanto irrisorie, non è previsto un sottosistema di magazzino.

Le altre informazioni provengono dal Servizio patrimonio per i beni mobili e immobili. Per quanto riguarda i dati del personale, vengono rilevati dai dati finanziari attraverso i capitoli di PEG; in quanto risulta molto dettagliata l'imputazione dei capitoli di PEG. Infatti, esiste una suddivisione del costo del personale per ciascun ufficio, dove si rilevano gli impegni con la determinazione dei fondi che verranno pagati nell'anno successivo.

3. Principi contabili

Per la redazione del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, vengono utilizzati i principi contabili richiamati dai dottori commercialisti nonché i criteri di redazione dei prospetti relativi ai tre principi contabili stabiliti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

4. Insussistenze passive e attive
Nel rispetto della normativa vigente e secondo i principi contabili economici, il Comune provvede annualmente a rilevare le insussistenze attive e passive; nello specifico, le insussistenze dell'attivo fanno riferimento alle insussistenze dei residui attivi di contabilità finanziaria; e sono dovute a minori accertamenti sui residui attivi. Inoltre, altra componente dell'insussistenza è costituita dallo stralcio di crediti inseriti nel 2005, per depositi cauzionali di terzi presso la Tesoreria Comunale, perché erano confluiti nel bilancio dell'ente durante l'anno 2006.
Per quanto riguarda le insussistenze del passivo si riferiscono ai minori residui passivi, per debiti iscritti ed evidenziati in contabilità economica nell'esercizio precedente.

5. Sopravvenienze attive
Anche le sopravvenienze attive vengono regolarmente rilevate a fine anno. Riguardano principalmente le entrate accertate nel 2006 ma relative ad anni precedenti, e dai maggiori accertamenti dei residui attivi.

6. Immobilizzazioni per lavori interni
Gli incrementi per le immobilizzazioni per lavori interni, risultano limitati nella loro dimensione e vengono regolarmente rilevati. Nello specifico per i lavori interni, fino a quando i lavori non vengono ultimati si rilevano tra le immobilizzazioni in corso, con successivo incremento del valore del cespite. Tuttavia, si osserva che nel 2006 non vi sono stati lavori interni.

7. Variazione delle rimanenze
Il Comune, anche se di modica quantità, riesce a rilevare le giacenze attraverso le comunicazioni delle scorte da parte dell'Economato; le stesse sono indicate come variazione delle rimanenze nel Conto Economico e sono costituite essenzialmente dai materiali di manutenzione e beni di consumo (cancelleria, stampati, carta, ecc.). Inoltre il valore delle rimanenze viene indicato tra le rimanenze del Conto del Patrimonio.

8. Ammortamenti dell'esercizio
Gli ammortamenti sono calcolati a fine anno, in automatico attraverso i software gestionali dei beni mobili e immobili, applicando i coefficienti indicati dall'art. 230 del DLgs. 267/2000 del TUEL.

9. Accantonamento svalutazione crediti
Il comune non effettua la valutazione dell'accantonamento per la svalutazione dei crediti.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi

La rilevazione dei ratei e dei risconti, è di modesta entità, in quanto il Comune riesce a impegnare e accertare secondo una logica che privilegia la competenza del periodo di riferimento. In tal situazione vengono rilevati solo i risconti attivi, relativi a quote di costi, comuni a due o più esercizi, allo scopo di realizzare il principio della competenza economica e temporale. I risconti attivi si riferiscono essenzialmente a premi di assicurazione, canoni noleggio e canoni di affitto.

11. Inventario beni immobili e mobili

L'inventario è stato aggiornato nel 2005 attraverso una ricognizione dei beni mobili e immobili. Per quanto riguarda l'aggiornamento è stato fatto anche per determinare il reale valore dei beni. Inoltre, la ricognizione e la rivalutazione è stata fatta proprio per iniziare la rilevazione con la contabilità economico-patrimoniale.

12. Valutazione partecipazioni

Il Comune presenta delle partecipazioni in imprese controllate e partecipate, costituite da titoli azionari o quote di partecipazione, valutate secondo il metodo del patrimonio netto, così come indicato dal principio contabile N. 3 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

Inoltre vengono effettuate le variazioni relative alle partecipazioni, come acquisizioni e dismissioni, nonché la rilevazione dei dividendi e delle perdite, sia nel Conto Economico che nel Conto del Patrimonio. È importante sottolineare, come nel 2006, sono state calcolate anche le plusvalenze, derivanti dall'incremento del valore delle "partecipazioni".

13. Altre Rettifiche

Tra le rettifiche meritevoli di annotazione, si sottolinea la rilevazione di una minusvalenza patrimoniale, a seguito della ricognizione straordinaria dei beni inseriti nell'inventario comunale. Inoltre, non si registrano particolari rettifiche al Rendiconto di gestione e quindi rettifiche dei dati finanziari, o altre cause che hanno comportato delle variazioni significative dei dati.

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Dall'analisi del prospetto di conciliazione e soprattutto del Conto Economico, emergono delle differenze che riguardano soprattutto il risultato finale. In quanto a fronte di un avanzo di amministrazione della contabilità finanziaria, è stato rilevato un risultato economico negativo.

15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Il prospetto di conciliazione né tanto meno il Conto Economico, sono utilizzati come strumenti informativi. Tuttavia per rispondere alle esigenze informative interne al settore finanziario, vengono redatti dei reports sulla parte economica.

Inoltre il Comune, sta realizzando una contabilità economica e un controllo di gestione, per verificare l'impiego delle risorse, al fine di garantire una migliore gestione. A tale finalità sono stati analizzati tre servizi tramite i centri di costo: le mense, gli asili nido e una parte del servizio di polizia locale. Rappresentano un primo passo di controllo di gestione e di analisi economica, da estendere agli altri servizi. Nello specifico l'analisi di efficienza dei tre servizi viene inviata alla Corte dei Conti nel rispetto del controllo di gestione. Inoltre, poiché i servizi analizzati, non presentano delle particolari criticità, non vengono segnalate alla Direzione.

Le criticità

Le maggiori criticità derivano dalla contabilità finanziaria, e dal fatto che i costi e i ricavi sono determinati a fine anno dai dati finanziari con conseguente difficoltà di reperimento delle informazioni a distanza di un anno, anche perché i vari Servizi non riescono a fornire le informazioni in maniera esaustiva. Analogamente si rileva con il servizio Patrimonio, per le difficoltà ad avere informazioni dai contratti e da altri documenti.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE E													
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	note	AL CONTO ECONOMICO		AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)			Rif. C.E.	(1E+2E-3E-4E+5E-6E)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
	(1E)	(2E)	(3E)	(4E)	(5E)	(6E)		(7E)					
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE												
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	15.126.247,79						A1	14.092.628,60		CI		
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	853.264,78						A1	146.411,17				
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)							A1					
	Totale entrate tributarie	15.979.512,57							14.239.039,77		CI		
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI												
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	391.415,22						A2	377.412,90				
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	629.857,17						A2	629.857,17				
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)							A2	0,00				
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)	6.600,00						A2	6.600,00				
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	353.054,42						A2	353.054,42				
	Totale entrate da trasferimenti	1.380.926,81							1.366.924,49		CI		DII
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE												
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	1.698.249,90				66.962,63		A3	1.631.287,27				66.962,63
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	614.248,15						A4	602.078,46		CI		DII
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	342.475,94						D20	342.475,94		CI		
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	342.475,94						C18	0,00				
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate							C17	73.080,80				
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	73.080,80						A5	1.499.992,29		CI		
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	1.499.992,29							2.609.454,21		CI		DII
	Totale entrate extratributarie	4.228.047,08							6.758.368,97				
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	21.588.486,46							22.364.333,23				
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI												
	TRASFERIMENTO DI CAPITALI												
	RISCOSSIONE DI CREDITI												
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	2.141.117,32						E24			AII		
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	1.000.000,00											1.000.000,00
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	24.719,11							7.162,42			BI	17.556,69
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)												
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	7.633.213,89						A6	1.857.470,97			BI	27.083,75
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	8.657.933,00										BII	5.748.659,17
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)	1.000.000,00											
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali ecc.	11.799.050,32										1.000.000,00	
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI												
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)												
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)												
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)	1.060.780,00											781.780,00
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)												
	Totale entrate accensione prestiti	1.060.780,00											
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI	1.998.698,61									BII 3e)	61.318,74	
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	36.447.015,39											
	- Insussistenze del passivo							E22	562.311,49				
	- Sopravvenienze attive							E23	71.939,89				
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A7					
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.							A8					
	- Quota ricavi pluriennali							A5					

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate.

CONTO ECONOMICO - COMUNE E			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) PROVENTI TRIBUTARI	14.239.039,77		
2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI	1.366.924,49		
3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	1.631.287,27		
4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	602.078,46		
5) PROVENTI DIVERSI	4.116.608,92		
6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	1.857.470,97		
7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		23.813.409,88	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) PERSONALE	6.185.653,97		
10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	418.213,51		
11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)	13.004,06		
12) PRESTAZIONI DI SERVIZI	11.038.514,66		
13) GODIMENTO BENI DI TERZI	96.664,74		
14) TRASFERIMENTI	3.174.844,14		
15) IMPOSTE E TASSE	472.841,18		
16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	2.824.656,95		
TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		24.224.393,21	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			-410.983,33
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) UTILI	73.080,80		
18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
TOTALE (C) (17+18-19)		73.080,80	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+C)			-337.902,53
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) INTERESSI ATTIVI	342.475,94		
21) INTERESSI PASSIVI	1.281.731,12		
- Sui mutui e prestiti	1.281.731,12		
- Su obbligazioni			
- Su anticipazioni			
- Per altre cause			
TOTALE (D) (20-21)		-939.255,18	
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
PROVENTI			
22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	562.311,49		
23) SOPRAVVIVENENZE ATTIVE	1.838.584,70		
24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI	215.775,09		
TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)		2.616.671,28	
ONERI			
25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	274.506,26		
26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI	11.365.602,98		
27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI			
28) ONERI STRAORDINARI	1.520.002,18		
TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)		13.160.111,42	
TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		-10.543.440,14	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+C+D+E)			-11.820.597,85

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico.

5.3.6 CASO – Comune F

Con riferimento all'intervista con il responsabile del settore finanziario, è emersa una riflessione, meritevole di nota, prima della descrizione del caso. Infatti, secondo il responsabile, parlare di sistema contabile economico-patrimoniale, significa impiegare delle risorse per implementare un sistema informativo che non viene utilizzato e che sottrae risorse ai servizi da erogare ai cittadini. In una situazione di necessità di riduzione della spesa e di diminuzione dei trasferimenti statali, implementare i costi di struttura significa dirottare risorse dai servizi erogati.

La rilevazione del questionario, dell'intervista e l'analisi dei documenti del Comune, ha permesso di individuare i seguenti aspetti:

1. Sistemi contabili utilizzati

Il Comune per redigere il Conto Economico e il Conto del Patrimonio, nel rispetto di quanto indicato dal TUEL, utilizza il prospetto di conciliazione. È stato introdotto anche un sistema di contabilità economico-patrimoniale parallelo; tuttavia vi sono state delle criticità legate al collegamento con la contabilità finanziaria. Inoltre il sistema parallelo non è entrato mai a regime per carenza di risorse umane da dedicare ai controlli e alle verifiche delle corrette rilevazioni in partita doppia.

Il prospetto di conciliazione utilizzato è il modello richiamato dal DPR 194/96.

2. Collegamenti con sottosistemi

La redazione dei prospetti avviene attraverso l'utilizzo dei dati della contabilità finanziaria supportati dalle informazioni che vengono raccolte dai vari servizi interessati. Inoltre vengono utilizzati dei sottosistemi contabili, come il sottosistema di gestione dei beni mobili e immobili. In questo caso in maniera automatica, in fase di liquidazione delle fatture relative ai beni durevoli, vengono compilate le schede di alimentazione automatica degli inventari. A fine anno il programma calcola, sulla base dei coefficienti stabiliti dal TUEL gli ammortamenti maturati nell'anno di riferimento.

3. Principi contabili

I principi contabili utilizzati per la redazione dei prospetti, sono i principi dei dottori commercialisti, i principi contabili stabiliti dall'Osservatorio, e i principi contabili del TUEL 267/2000.

4. Insussistenze passive e attive

Per quanto concerne, le insussistenze attive e passive, alla fine dell'anno, a febbraio, vengono predisposte delle tabelle per i residui di competenza e per i residui pregressi, che vengono inviati ai vari responsabili dei Servizi al fine di risalire alla corretta imputazione dei residui di propria competenza. I responsabili effettuano i controlli sui rispettivi residui attivi e passivi e provvedono a compilare le schede indicando quali residui mantenere e riportare negli esercizi successivi evidenziando l'ammontare dei residui da cancellare, in quanto non sono dei residui reali, con l'indicazione della causale e le motivazioni della cancellazione;

Le insussistenze del passivo, sono composte dai minori debiti derivanti dai residui passivi eliminati del titolo I e IV.

Mentre le insussistenze dell'attivo sono costituite principalmente dalla cancellazione dei residui attivi dei titoli I, II, III, IV e VI.

5. Sopravvenienze attive

Il Comune a fine anno, determina, anche, le eventuali sopravvenienze attive. Per l'anno 2006 le sopravvenienze rilevate hanno riguardato il trasferimento al comune di alcuni immobili e nello specifico del trasferimento della proprietà di alcuni immobili da parte dell'Agenzia del Demanio.

6. Immobilizzazioni per lavori interni

Dall'analisi è emerso che non vengono effettuati lavori interni.

7. Variazione delle rimanenze

Per la compilazione del Conto Economico, non vengono rilevate le rimanenze di magazzino, in quanto il dato delle giacenze è irrisorio, per cui il Comune ha deciso, sin dall'inizio dell'introduzione del prospetto di conciliazione, di non rilevare le variazioni delle rimanenze.

8. Ammortamenti dell'esercizio

La rilevazione degli ammortamenti di fine anno avviene in automatico attraverso il sistema informatizzato di gestione dell'inventario. Inoltre, la procedura permette di calcolare gli ammortamenti dei beni acquistati rapportandoli al periodo di acquisto.

9. Accantonamento svalutazione crediti

Il comune procede annualmente a calcolare l'accantonamento per la svalutazione dei crediti, anche perché il dato della svalutazione deve essere trasmesso alla Corte dei Conti e anche all'Osservatorio: Il quale stabilisce di stralciare dalla contabilità finanziaria i crediti di dubbia esigibilità.

In sede di riaccertamento dei residui infatti, si chiede ai responsabili l'indicazione dei crediti di dubbia esigibilità. Poiché i principi contabili stabiliscono che bisogna quantificare i crediti di dubbia esigibilità al presunto valore di realizzo, il Comune rileva una quota di svalutazione prudenziale, che viene indicata nel Conto Economico e portata in rettifica dei crediti del Conto del Patrimonio.

10. Ratei e Risconti attivi e passivi

I ratei e i risconti sia attivi che passivi non vengono rilevati, in quanto già in sede di impegno o di accertamento, si cerca di rispettare il più possibile la competenza economica, in sede di finanziaria. Se un impegno riguarda due esercizi, si dividono gli impegni negli esercizi rispettando la competenza economica e temporale.

11. Inventario beni immobili e mobili

Nel Comune è presente un inventario di beni mobili e immobili, che risulta aggiornato sia in relazione alle quantità fisiche che in relazione al valore. Inoltre, attraverso il software gestionale è costantemente aggiornamento.

12. Valutazione partecipazioni

Il Comune ha delle partecipazioni in società controllate e collegate, le quali determinano tutte le rilevazioni ad esse inerenti. Nello specifico la situazione delle partecipazioni è controllata attraverso un prospetto in cui vengono rilevate tutte le informazioni delle partecipazioni, con l'indicazione delle principali variazioni, come: acquisizioni e dismissioni. Nel rispetto dei principi contabili, tutte le variazioni vengono rilevate in contabilità finanziaria. Inoltre, per quanto concerne i dividendi: vengono rilevati in contabilità finanziaria e come ricavo tra i proventi finanziari del Conto Economico.

13. Altre Rettifiche

Esistono numerose rettifiche che riguardano soprattutto le entrate tributarie, per gli accertamenti fatti dal servizio Tributi per le imposte eluse o evase, come nel caso dell'ICI. In tali casi il Comune procede a rilevare sulla base delle indicazioni fornite dall'Osservatorio, gli accertamenti come fatti straordinari con indicazione del relativo provento straordinario. Altre rettifiche riguardano la rilevazione dell'IVA a debito e a credito, che determinano una rettifica rispettivamente degli accertamenti e degli

impegni. Per la particolarità, si sottolinea la rilevazione dei proventi edilizi, i cosiddetti oneri di urbanizzazione, che non vengono indicati totalmente nel Conto Economico ma rilevati solo per la quota destinata alle spese correnti. Infine, per la gestione delle immobilizzazioni si segnala, anche, la rilevazione delle plusvalenze e delle minusvalenze.

14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Tra i dati finanziari e i dati del prospetto di conciliazione non si evidenziano grandi differenze, anche in virtù del fatto che si cerca di impegnare e accertare rispettivamente l'ammontare delle entrate e delle spese, nel rispetto del principio della competenza economica e temporale. Tuttavia se si osserva il risultato economico emerge una differenza tra l'avanzo di amministrazione ed il risultato economico. Infatti, a fronte di un avanzo di € 490.000,00, si evidenzia un risultato economico positivo di € 1.488.105,35. Appare chiaro che tale differenza è legata soprattutto ai risultati della gestione straordinaria e finanziaria.

15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Il Conto Economico e i dati in generale economici non vengono utilizzati dalla direzione, e non formano oggetto di interesse da parte della Giunta.

Le criticità

Una delle criticità, già riscontrata in altri comuni, riguarda l'utilizzo del prospetto di conciliazione indicato dall'Osservatorio. Infatti, il Comune ha utilizzato per un paio di anni il modello dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, in quanto il modello permette di effettuare delle rettifiche e delle integrazioni, che più si avvicinano a un concetto economico delle rilevazioni delle aziende private, rispetto al modello ministeriale. Successivamente il modello è stato bocciato dalla Corte dei Conti, in quanto ritenuto non compatibile con le finalità perseguite dal modello ministeriale, ragion per cui il Comune è ritornato a utilizzare il modello indicato dal DPR 194.

Altra criticità che viene imputata alla rilevazione di tipo economico è che la contabilità economica adottata dagli Enti locali, risulta diversa dalla contabilità delle aziende private, in quanto sono presenti delle diversità che rendono più complicata la rilevazione in contabilità economico-patrimoniale.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) COMUNE F														
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (6E)	note	AL CONTO ECONOMICO			AL CONTO DEL PATRIMONIO			
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)			Rif. C.E.	(1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO	
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE													
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	12.085.944,21						A1	12.085.944,21		CI			
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	2.945.338,20						A1	2.945.338,20					
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	43.967,09						A1	43.967,09					
	Totale entrate tributarie	15.075.249,50							15.075.249,50		CI			
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI													
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	652.332,40						A2	652.332,40					
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	676.096,66						A2	676.096,66					
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)							A2						
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)							A2						
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	199.633,30						A2	199.633,30					
	Totale entrate da trasferimenti	1.528.062,36							1.528.062,36		CI		DII	
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE													
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	2.705.690,85				-86.627,21		A3	2.619.063,64					86.627,21
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	1.815.302,05				217.590,13		A4	1.597.711,92		CI		DII	217.590,13
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)							D20	138.681,42		CI			
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	138.681,42						C18						
	- Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate													
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	164.888,79						C17	164.888,79					
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	2.845.192,23				604.024,78		A5	3.449.217,01		CI			12.251,15
	Totale entrate extratributarie	7.669.755,34				299.807,44			7.969.562,78		CI		DII	
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	24.273.067,20				299.807,44			24.572.874,64					
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI TRASFERIMENTO DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI													
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	127.379,60						E24	53.047,72		All	-133.785,05		6.063,34
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	2.983.200,02						E26	62.671,96					2.983.200,02
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	2.067.532,22												2.067.532,22
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)	557.377,23											BI	557.377,23
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	2.942.107,95						A6						7.620,00
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	8.550.217,42											BII	2.393.507,95
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)	99.213,06												
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, transf. di capitali ecc.	8.776.810,08												
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI													
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)													
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)													
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)	2.090.000,00												2.090.000,00
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)													
	Totale entrate accensione prestiti ecc.	2.090.000,00												
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI													
		2.439.384,09									BII 3e)	360.798,87		
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	37.579.261,37												
	- Insussistenze del passivo							E22	530.529,56					
	- Sopravvenienze attive							E23	3.805.269,93					
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A7						
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.							A8						
	- Quota ricavi pluriennali							A5						

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) - COMUNE F													
	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (-)	AL CONTO ECONOMICO	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO				
		INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)	FINALI (+)				Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO
	(1S)	(2S)	(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)						
Titolo I	SPESE CORRENTI												
1) personale	5.584.372,48						5.584.372,48						
2) acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	283.874,43					32.727,01	251.147,42		CII	23.681,99			-9.045,02
3) prestazioni di servizi	10.056.906,22					160.461,81	9.896.444,41		CII				-160.461,81
4) utilizzo beni di terzi	174.081,95					2.681,60	171.400,35						-2.681,60
5) trasferimenti, di cui							0,00						
- Stato							0,00						
- regione							0,00						
- provincie e citta' metropolitane							0,00						
- comuni ed unioni di comuni	1.430.622,39						1.430.622,39						
- comunita' montane							0,00						
- aziende speciali e partecipate	226.930,50						226.930,50						
- altri	2.431.919,21						2.431.919,21						
6) interessi passivi ed oneri finanziari diversi	1.909.170,00						1.909.170,00						
7) imposte e tasse	459.064,66					90.764,27	368.300,39						-1.080,66
8) oneri straordinari della gestione corrente	44.526,66						44.526,66						
Totale spese correnti	22.601.468,50					286.634,69	22.314.833,81		CII				-173.269,09
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE												
1) acquisizione di beni immobili, di cui													
a) pagamenti eseguiti	3.944.699,73						555.266,92		E28				
b) somme rimaste da pagare	5.134.422,06												
2) espropri e servitu' onerose, di cui													
a) pagamenti eseguiti	192.334,00									A	13.235.227,32		
b) somme rimaste da pagare													
3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui													
a) pagamenti eseguiti	74.766,42												
b) somme rimaste da pagare	38.684,50												
4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui													
a) pagamenti eseguiti													
b) somme rimaste da pagare	247.611,31									A			
5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui													
a) pagamenti eseguiti	233.382,26												
b) somme rimaste da pagare													
6) incarichi professionali esterni, di cui													
a) pagamenti eseguiti	90.934,68												
b) somme rimaste da pagare	304.445,55									A			
7) trasferimenti di capitale, di cui													
a) pagamenti eseguiti	71.647,57												
b) somme rimaste da pagare	535.880,12												
8) partecipazioni azionarie, di cui													
a) pagamenti eseguiti	980,00												
b) somme rimaste da pagare													
9) conferimenti di capitale, di cui													
a) pagamenti eseguiti	119.333,00												
b) somme rimaste da pagare	24.467,00									A			
10) concessioni di crediti e anticipazioni, di cui													
a) pagamenti eseguiti	99.213,06									B			
b) somme rimaste da pagare													
Totale spese in conto capitale, di cui	11.112.801,26												
a) pagamenti eseguiti	4.742.306,71									D	11.013.588,20	E	11.013.588,20
b) somme rimaste da pagare	6.370.494,55									D	-13.953.711,64	E	-13.953.711,64
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI												
1) rimborso di anticipazioni di cassa													
2) rimborso di finanziamenti a breve termine													
3) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	1.281.595,85												-1.281.595,85
4) rimborso di prestiti obbligazionari	488.900,00												-327.400,00
5) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali													
Totale rimborso di prestiti	1.770.495,85												
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI												
Totale servizi per c/terzi	2.439.384,09												326.382,93
TOTALE GENERALE DELLA SPESA	37.924.149,70												
- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo									B11				
- Quote di ammortamento dell'esercizio							3.968.998,19		B16				-3.968.998,19
- Accantonamento per svalutazione crediti							20.858,60		E27				-20.858,60
- Insussistenze dell'attivo							1.092.289,82		E25				

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese.

CONTO ECONOMICO - COMUNE F			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) PROVENTI TRIBUTARI	15.075.249,50		
2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI	1.528.062,36		
3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	2.619.063,64		
4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	1.597.711,92		
5) PROVENTI DIVERSI	3.449.217,01		
6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	540.980,00		
7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		24.810.284,43	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) PERSONALE	5.584.372,48		
10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	251.147,42		
11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)			
12) PRESTAZIONI DI SERVIZI	9.896.444,41		
13) GODIMENTO BENI DI TERZI	171.400,35		
14) TRASFERIMENTI	3.862.541,60		
15) IMPOSTE E TASSE	367.977,59		
16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	3.968.998,19		
TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		24.102.882,04	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		707.402,39	
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) UTILI	164.888,79		
18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE	226.930,50		
TOTALE (C) (17+18-19)		-62.041,71	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+-C)			645.360,68
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) INTERESSI ATTIVI	138.681,42		
21) INTERESSI PASSIVI			
- Sui mutui e prestiti	1.583.249,55		
- Su obbligazioni	325.920,45		
- Su anticipazioni			
- Per altre cause			
TOTALE (D) (20-21)		-1.770.488,58	-1.770.488,58
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
PROVENTI			
22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	530.529,56		
23) SOPRAVVENIENZE ATTIVE	3.805.269,93		
24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI	53.047,72		
TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)		4.388.847,21	
ONERI			
25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	1.092.289,82		
26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI	62.671,96		
27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI	20.858,60		
28) ONERI STRAORDINARI	599.793,58		
TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)		1.775.613,96	
TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		2.613.233,25	2.613.233,25
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+-C+-D+-E)			1.488.105,35

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico

5.3.7 CASO – Comune G

La rilevazione del questionario, dell'intervista e l'analisi dei documenti del Comune, ha permesso di individuare i seguenti aspetti:

Sistemi contabili utilizzati

Non viene utilizzata una contabilità economico-patrimoniale, ma la tradizionale contabilità finanziaria. Tuttavia la caratteristica principale della contabilità utilizzata è rappresentata da un elevato dettaglio, in termini di imputazione di impegni e accertamenti per singoli centri di costo (cdc) e quindi per singoli servizi (come nel caso degli acquisti di beni, del costo del personale ecc).

Da tale dettaglio si ricavano tutte le informazioni necessarie per redigere il prospetto di conciliazione. Inoltre, con i vari servizi, è stata individuata una metodologia di rilevazione degli impegni, che tiene conto della separazione degli impegni in più esercizi al fine di considerare solo l'impegno di competenza. Ciò non avviene per le entrate relative ai contributi vincolati regionali, i quali vengono riscontati per l'imputazione all'esercizio successivo. Infine, la contabilità finanziaria viene integrata con informazioni extracontabili.

Collegamenti con sottosistemi

La compilazione del prospetto di conciliazione, prevede l'acquisizione di determinate informazioni dai vari servizi. In particolare si ricavano le informazioni per i beni mobili dal servizio Economato, mentre per i beni immobili si ottengono le informazioni dal servizio Patrimonio. I relativi ammortamenti vengono calcolati manualmente sui dati trasmessi dai due servizi. I dati relativi ai magazzini non vengono rilevati, in quanto a seguito delle esternalizzazioni dei servizi e degli appalti, non sono presenti le giacenze. Per la rilevazione del personale, si rileva il costo di competenza direttamente dai dati degli impegni in quanto già di competenza dell'anno.

Le informazioni sono raccolte per il consuntivo con apposite schede per redigere il Rendiconto della gestione, con le informazioni relative ai residui.

Principi contabili

Per la redazione del Prospetto di Conciliazione, del Conto Economico e del Conto del Patrimonio sono state seguite le istruzioni contenute nello schema di prospetto di cui al D.P.R. 194/96, nonché "I principi contabili per gli enti locali" a cura dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.

Insussistenze passive e attive

Nel rispetto dei principi relativi alla redazione del prospetto di conciliazione, il Comune determina le insussistenze del passivo derivanti dalla cancellazione dei residui passivi, mentre per le insussistenze dell'attivo si fa riferimento ai minori accertamenti relativi ai residui attivi.

Sopravvenienze attive

Le sopravvenienze attive rilevate a fine anno comprendono: le somme accertate nel 2006 la cui competenza economica è riferita ad esercizi precedenti; le correzioni effettuate su registrazioni di anni precedenti e soprattutto le rivalutazioni patrimoniali. Per esempio nel caso di lavori su fabbricati indisponibili che determinano un incremento del valore.

Immobilizzazioni per lavori interni

Non vengono realizzate le costruzioni interne, per cui non vengono rilevate le operazioni inerenti alla valorizzazione per lavori interni.

Variazione delle rimanenze

Non esistono giacenze, poiché i servizi che presentavano delle rimanenze sono stati esternalizzati, fatta eccezione per la farmacia comunale. Infatti per l'anno 2006 le variazioni delle rimanenze si riferiscono ai movimenti di magazzino della farmacia comunale. Tuttavia, si tratta dell'ultima rilevazione delle rimanenze in quanto nel 2007 la farmacia è stata esternalizzata.

Ammortamenti dell'esercizio

Gli ammortamenti, nel rispetto dei coefficienti stabiliti dall'art. 229 del D.Lgs. TUEL 267/2000, sono calcolati a fine anno, attraverso una rilevazione manuale dei dati dei costi storici forniti dai servizi che gestiscono i beni mobili e immobili.

Inoltre, gli ammortamenti sono calcolati tenendo conto del periodo di acquisizione del bene da ammortizzare.

Accantonamento svalutazione crediti

Il Comune, non applica l'accantonamento, perché in base alle informazioni fornite dai servizi sui crediti ancora presenti alla fine dell'anno, provvede a determinare in contabilità finanziaria il valore dei crediti già rettificato; per tale ragione il valore già calcolato risulta al netto dei crediti non più esigibili.

Nel caso in cui si realizza una perdita non prevista sui crediti, il Comune provvede a rilevare il valore della perdita.

Ratei e Risconti attivi e passivi

La determinazione dei ratei e dei risconti è limitata in quanto il Comune impegna ed accerta le spese e le entrate in virtù del rispetto della competenza nel periodo di riferimento. Tuttavia vengono calcolati i risconti attivi e passivi. I risconti attivi, anche se di minore entità, riguardano gli impegni relativi agli affitti ed alle assicurazioni.

I risconti passivi, fanno riferimento invece a proventi accertati nel corso del 2006, ma di competenza dell'anno successivo. Nello specifico si riferiscono ai contributi vincolati della Regione, ai proventi derivanti dai servizi pubblici e dalla gestione del patrimonio, nonché alle entrate extratributarie.

Inventario beni immobili e mobili

Esiste un inventario di beni mobili gestito dal Servizio Economato e un inventario dei beni immobili gestiti dal Servizio Patrimonio. La ricognizione fisica dei beni mobili e immobili è stata fatta nel 2005 e viene aggiornata, con la valutazione relativa all'incremento di valore nel caso di completamento dei SAL o per lavori di manutenzione straordinaria. Inoltre, per i beni disponibili viene effettuata una valutazione al valore di mercato.

Valutazione partecipazioni

Il Comune ha delle partecipazioni in società controllate e collegate, relative alle esternalizzazioni dei principali servizi.

Vengono rilevate tutte le operazioni che comportano delle variazioni delle partecipazioni: acquisizioni, dismissioni, rivalutazioni, sia nel conto economico che nel conto del Patrimonio. Vi è un problema di valutazione delle partecipazioni, tuttavia sono valutate secondo il criterio del patrimonio netto.

Altre Rettifiche

Rettifiche che hanno determinato un contrasto tra i principi dell'Osservatorio e quelli indicati dalla Corte dei Conti. Nello specifico si riferiscono ai "costi anno futuro". Vengono applicati per esempio per le entrate della Regione che non hanno competenza dell'esercizio, e che vengono rilevati come costi di esercizio futuro. Quindi viene rilevato un risconto passivo.

Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Emergono delle differenze nel caso in cui si registrano degli oneri straordinari. Infatti nella parte corrente, se non per la quota degli ammortamenti, non vi sono delle grandi differenze. Per effetto della gestione finanziaria o straordinaria si possono determinare delle differenze apprezzabili, come nel caso della alienazione di beni patrimoniali, che generano delle plusvalenze.

Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Dall'analisi è emerso che i prospetti che presentano la rilevazione degli elementi economici e patrimoniali, non sono utilizzati. Si fanno dei conti economici ad hoc solo nel caso di esternalizzazione di servizi. Inoltre, i dati economici, vengono utilizzati solo ed esclusivamente all'interno della Ragioneria.

Le criticità

Dall'analisi sono state evidenziate delle criticità o meglio delle riflessioni. La prima riflessione riguarda la possibilità nei Comuni di prevedere una contabilità economico-patrimoniale, con la creazione di un budget da assegnare ai servizi, senza vincoli sull'utilizzo delle risorse, ma solo nei limiti dell'assegnazione. Ciò darebbe luogo alla creazione di un sistema contabile che cambia la logica autorizzatoria, spostando l'attenzione da un'autorizzazione per impegni ad un'autorizzazione di tipo economico legato al budget.

Un'altra criticità consiste nella poca chiarezza del prospetto di conciliazione per i non addetti. Sarebbe più utile nei comuni più piccoli la redazione del prospetto di conciliazione per fornire le informazioni esterne, mentre nei comuni più grandi si dovrebbe dare maggiore rilievo alla redazione di un Conto Economico, attraverso la rilevazione economico-patrimoniale.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE G

	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO	AL CONTO ECONOMICO		NOTE	AL CONTO DEL PATRIMONIO									
		(1E)	INIZIALI (+)	FINALI (-)	INIZIALI (-)		FINALI (+)	RIF. C.E.		(1E+2E-3E-4E+5E+6E)	Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO					
			(2E)	(3E)	(4E)		(5E)								(6E)	(7E)			
Titolo I ENTRATE TRIBUTARIE																			
1) Imposte (tit.I - cat.1)	49.471.345,49	-	-	-	-	217.646,66	A1	49.253.698,83											
2) Tasse (tit.I - cat.2)	26.314,79	-	-	-	-	22.255,58	A1	4.059,21											
3) Tributi speciali (tit.I - cat.3)	367.845,58	-	-	-	-	-	A1	367.845,58											
Totale entrate tributarie	49.865.505,86	-	-	-	-	239.902,24													
Titolo II ENTRATE DA TRASFERIMENTI																			
1) da Stato (tit.II - cat.1)	1.442.022,83	-	-	-	-	-	A2	1.442.022,83											
2) da Regione (tit.II - cat.2)	2.646.532,84	125.635,95	127.724,76	-	-	475,76	A2	2.644.919,79											127.724,76
3) da Regione per funzioni delegate (tit.II - cat.3)	678.959,00	-	-	-	-	-	A2	678.959,00											
4) da org. comunitari e internazionali (tit.II - cat.4)	-	-	-	-	-	-	A2	-											
5) da altri enti settore pubblico (tit.II - cat.5)	152.017,15	-	-	-	-	33.166,87	A2	118.850,28											
Totale entrate da trasferimenti	4.919.531,82	125.635,95	127.724,76	-	-	32.691,11													127.724,76
Titolo III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE																			
1) Proventi servizi pubblici (tit.III - cat.1)	16.452.672,48	259.393,62	259.387,15	-	-	680.232,26	A3	15.772.446,69											259.387,15
2) Proventi gestione patrimoniale (tit.III - cat.2)	4.158.131,71	77.433,37	58.751,35	-	-	408.874,08	A4	3.767.939,65											58.751,35
3) Proventi finanziari (tit.III - cat.3)	353.683,25	-	-	-	-	-													
Interessi su depositi, crediti, ecc.	353.683,25	-	-	-	-	-	D20	353.683,25											
Interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate	-	-	-	-	-	-	C18	-											
4) Proventi per utili da aziende speciali e partecipate, dividendi di società (tit.III - cat.4)	904.612,21	-	-	-	-	-	C17	904.612,21											
5) Proventi diversi (tit.III - cat.5)	5.504.459,65	-	-	-	-	134.789,04	A5	5.639.248,69											
Totale entrate extratributarie	27.373.559,30	336.826,99	318.138,50	-	-	954.317,30													318.138,50
TOTALE ENTRATE CORRENTI	82.158.596,98	462.462,94	445.863,26	-	-	1.226.910,65													
Titolo IV																			
ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTO DI CAPITALI, RISCOSSIONE DI CREDITI																			
1) Alienazioni di beni patrimoniali (tit.IV - cat.1)	7.580.907,58						E24	4.708.034,04			A II	- 2.872.873,54	D II						
2) Trasferimenti di capitale dallo Stato (tit.IV - cat.2)	1.019.600,00						A4	109.595,09					B I	1.019.600,00					
3) Trasferimenti di capitale da regione (tit.IV - cat.3)	5.169.183,94												B I	5.169.183,94					
4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit.IV - cat.4)	250.000,00												B I	250.000,00					
5) Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit.IV - cat.5)	6.690.660,43						A6	3.100.000,00					B II	3.590.660,43					
Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	13.129.444,37																		
6) Riscossioni di crediti (tit.IV - cat.6)	-						D20	-											
Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf.di capitali, ecc.	20.710.351,95																		
Titolo V																			
ENTRATE DA ACCENSIONI DI PRESTITI																			
1) Anticipazioni di cassa (tit.V - cat.1)	-																		
2) Finanziamenti a breve termine (tit.V - cat.2)	-																		
3) Assunzione di mutui e prestiti (tit.V - cat.3)	-																		
4) Emissione prestiti obbligazionari (tit.V - cat.4)	2.500.000,00																		
Totale entrate accensione di prestiti	2.500.000,00																		
Titolo V SERVIZI PER CONTO TERZI	12.106.889,77																		
TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	117.475.838,70																		
Insussistenze del passivo							E22	5.666.807,79											
Sopravvenienze attive							E23	1.159.166,55											
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)							A7	-											
Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.							A8	-											

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate

CONTO ECONOMICO - COMUNE G

	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) Proventi tributari (1)	49.625.603,62		
2) Proventi da trasferimenti (2)	4.884.751,90		
3) Proventi da servizi pubblici (3)	15.772.446,69		
4) Proventi da gestione patrimoniale (4)	3.767.939,65		
5) Proventi diversi (5)	5.639.248,69		
6) Proventi da concessioni di edificare (6)	3.100.000,00		
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	-		
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	-		
Totale proventi della gestione (A)		82.789.990,55	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) Personale (7)	27.247.328,59		
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo (8)	2.853.046,48		
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-) (9)	269.606,36		
12) Prestazioni di servizi (10)	36.063.770,56		
13) Godimento beni di terzi (11)	922.531,23		
14) Trasferimenti (12)	8.349.656,68		
15) Imposte e Tasse (13)	1.974.367,97		
16) Quote di ammortamento d'esercizio (14)	4.982.558,42		
Totale costi di gestione (B)		82.662.866,29	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)		127.124,26	
C) PROVENTI ED ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) Utili (15)	904.612,21		
18) Interessi su capitale di dotazione	-		
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate (16)	562.334,08		
Totale (C) (17+18-19)		342.278,13	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			469.402,39
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) Interessi attivi (17)	353.683,25		
21) interessi passivi: (18)	2.985.711,86		
- su mutui e prestiti	2.985.211,39		
- su obbligazioni	-		
- su anticipazioni	-		
- per altre cause	500,47		
Totale (D) (20-21)		- 2.632.028,61	- 2.632.028,61
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo (19)	5.666.807,78		
23) Sopravvenienze attive (20)	1.159.166,55		
24) Plusvalenze patrimoniali (21)	42.042.543,82		
Totale Proventi (e.1) (22+23+24)		48.868.518,15	
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo (22)	646.137,35		
26) Minusvalenze patrimoniali (23)	2.029.112,58		
27) Accantonamento per svalutazione crediti	-		
28) Oneri straordinari (24)	286.880,70		
Totale oneri (e.2) (25+26+27+28)		2.962.130,63	
Totale (E) (e.1-e.2)		45.906.387,52	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			43.743.761,30

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico

5.3.8 CASO – Comune H

La rilevazione del questionario, dell'intervista e l'analisi dei documenti del Comune, ha permesso di individuare i seguenti aspetti:

Sistemi contabili utilizzati

Il Comune utilizza esclusivamente una contabilità finanziaria. La compilazione del prospetto di conciliazione, quindi, viene effettuata attraverso un software di contabilità parallelo e non integrato dove vengono inseriti i dati della contabilità finanziaria.

Collegamenti con sottosistemi

Non esistono dei collegamenti con sottosistemi contabili. Infatti, la compilazione del prospetto, oltre ai dati della contabilità finanziaria è integrato con poche e limitate informazioni provenienti dagli altri servizi. L'utilizzo di una procedura informatica di determinazione automatica del prospetto di conciliazione ha comportato, da parte del Comune, la scelta di una metodologia che tiene conto, già al momento della rilevazione finanziaria, della costituzione di un impegno o di un accertamento di competenza dell'anno.

Tale metodologia ha fatto sì che gli impegni di spesa per beni di consumo e prestazioni rappresentassero il più vicino possibile i costi dell'esercizio. Un esempio è rappresentato dal costo del personale: il costo del personale viene rilevato dall'impegno che comprende anche i fondi di competenza⁹. Analoga cosa viene fatta per tutte le spese impegnate.

Principi contabili

Vengono utilizzati i principi dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. In particolare, poiché il prospetto di conciliazione è determinato attraverso un software, lo stesso, nella determinazione automatica delle voci del prospetto, utilizza i principi dell'Osservatorio.

Insussistenze passive e attive

Il software provvede a calcolare automaticamente le insussistenze dell'attivo e del passivo, considerando rispettivamente i minori residui attivi e i minori residui passivi.

Sopravvenienze attive

Poiché le sopravvenienze attive sono determinate direttamente dal software, sono relative ai maggiori residui attivi.

⁹ La corretta rilevazione è stata fatta anche a seguito dell'ispezione della Ragioneria dello Stato, che ha permesso di rilevare tutte le voci relative alla spesa del personale.

Immobilizzazioni per lavori interni

Non vengono effettuati lavori interni, in quanto tutte le opere sono appaltate all'esterno.

Variazione delle rimanenze

Le variazioni delle rimanenze non sono calcolate perché il Comune ha fatto la scelta di non rilevare le scorte, dovute anche al fatto che negli ultimi anni sono state esternalizzate tutte le manutenzioni, e i servizi che presentavano delle giacenze; per cui le modeste giacenze relative ai materiali di cancelleria non vengono rilevate.

Ammortamenti dell'esercizio

Gli ammortamenti vengono calcolati in automatico sulle variazioni. È il software di gestione del prospetto di conciliazione che calcola in automatico gli ammortamenti. Infatti, col nuovo software vengono inseriti i dati di contabilità finanziaria e in automatico per le singole voci, calcola gli ammortamenti senza considerare il periodo di ammortamento maturato dalla data di ricezione del bene, ma come se fosse acquisito all'inizio dell'anno.

Accantonamento svalutazione crediti

Non vengono rilevate in contabilità economico-parimoniales. Per i crediti di dubbia esigibilità è stata fatta la scelta di mantenere il valore in contabilità finanziaria tra i crediti, con l'intento di recuperarli e non perdere traccia degli stessi. Tale criterio è stato contestato dalla Corte dei Conti, ma è stato giustificato il mantenimento dei crediti di dubbia esigibilità perché vi erano dei ruoli coattivi e un regolare incarico al concessionario.

Ratei e Risconti attivi e passivi

Come indicato nei punti precedenti, poiché la rilevazione degli impegni e degli accertamenti tiene conto della competenza temporale, non vengono rilevate tante rettifiche inerenti ai ratei ed ai risconti. Nello specifico, Vengono rilevati i risconti attivi per le assicurazioni con scadenza infrannuale, o laddove il premio non è frazionabile e in alcuni casi per le locazioni, oppure nel caso di non rilevazione di un risconto attivo di un canone di locazione nell'anno di riferimento e riscossione nell'anno successivo anche del canone dell'anno precedente; in quel caso viene imputato correttamente la differenza.

Inventario beni immobili e mobili

L'inventario dei beni immobili è gestito dal Servizio Patrimonio, ed è stato aggiornato nel 2004; tuttavia negli ultimi anni l'aggiornamento viene effettuato attraverso la rilevazione delle fatture relative alle rettifiche del bene. Per i beni mobili gestiti dal Settore Finanziario, l'inventario è stato aggiornato nel 1994 e da allora non è stato più aggiornato, ma viene movimentato nel momento in cui viene considerato acquisito il nuovo bene. A partire dal 2008 si sta svolgendo un'attività di coordinamento e realizzazione di collegamento dei vari uffici per gestire tutte le informazioni che interessano il patrimonio. In particolare il settore finanziario gestirà tutta la parte relativa ai contratti, ai comodati d'uso ecc. nonché, anche l'integrazione informatizzata per la rilevazione degli ammortamenti.

Sull'aspetto patrimoniale, i dati vengono recuperati in automatico dal software, inserendo il pagato delle singole voci del titolo II. In tal caso si individuano le voci patrimoniali dai mandati di pagamento per assegnare il corretto valore al bene di riferimento.

Valutazione partecipazioni

Esistono delle società partecipate. In sede di impostazione del primo prospetto di conciliazione il Comune ha provveduto a riallineare il valore delle partecipazioni, sulla base del criterio del patrimonio netto. Successivamente tali partecipazioni non sono state adeguate con i valori reali delle singole società: la variazione del patrimonio netto con avanzo e disavanzo non era mai stato fatto.

In ragione della criticità presente sul valore delle partecipazioni, nel 2006 il Comune ha provveduto ad effettuare le relative rivalutazioni per arrivare ad un valore allineato con la reale partecipazione.

Altre Rettifiche

Si fanno delle rettifiche per compensi pagati ai dipendenti per l'istruzione delle pratiche di condono edilizio, ma anche rettifiche alla spesa del Titolo II, che non determina un aumento del patrimonio ma del costo del personale, come anche gli oneri di urbanizzazione destinati al culto.

Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Non si evidenziano grandi differenze nella parte corrente, mentre si riscontra una differenza tra avanzo di amministrazione e risultato economico legato soprattutto alla gestione straordinaria e finanziaria.

Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Dall'analisi inoltre si è osservato che sia il prospetto di conciliazione che il Conto Economico e il Conto del Patrimonio, non sono utilizzati come strumenti informativi.

Potrebbe essere uno strumento informativo interno, utile al settore finanziario per lavorare meglio sulla finanziaria. Vi è uno stimolo a domandarsi quali effetti si determinano sul prospetto di conciliazione e la scelta di contabilità finanziaria viene fatta anche sulla base dell'impatto che avrà dal punto di vista economico.

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (ENTRATE) - COMUNE H													
	ACCERTAMENTI FINANZIARI DI COMPETENZA (1E)	RISCONTI PASSIVI		RATEI ATTIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (6E)	AL CONTO ECONOMICO Rif. C.E. (1E+2E-3E-4E+5E-6E) (7E)	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO				
		INIZIALI (+) (2E)	FINALI (-) (3E)	INIZIALI (-) (4E)	FINALI (+) (5E)				Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO	
Titolo I	ENTRATE TRIBUTARIE												
1)	Imposte (tit. I cat. 1)	14.338.549,81					A1	14.338.549,81		CI			
2)	Tasse (tit. I cat. 2)	3.677.513,03					A1	3.677.513,03					
3)	Tributi Speciali (tit. I cat. 3)	171.279,20					A1	171.279,20					
	Totale entrate tributarie	18.187.342,04						18.187.342,04		CI			
Titolo II	ENTRATE DA TRASFERIMENTI												
1)	Da stato (tit. II cat. 1)	2.250.037,09					A2	2.250.037,09					
2)	Da regione (tit. II cat. 2)	288.669,87					A2	288.669,87					
3)	Da regione per funzioni delegate (tit. II cat. 3)	160.781,57					A2	160.781,57					
4)	Da org. comunitari e internazionali (tit. II cat. 4)						A2	0,00					
5)	Da altri enti settore pubblico (tit. II cat. 5)	25.976,50					A2	25.976,50					
	Totale entrate da trasferimenti	2.725.465,03						2.725.465,03		CI		DII	
Titolo III	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE												
1)	Proventi servizi pubblici (tit. III cat. 1)	1.297.387,13				172.803,43	A3	1.124.583,70					
2)	Proventi gestione patrimoniale (tit. III cat. 2)	471.609,50					A4	471.609,50		CI		DII	
3)	Proventi finanziari (tit. III cat. 3)	243.804,50					D20	243.804,50		CI			
	- Interessi sui depositi, crediti ecc.	243.804,50					C18	0,00					
4)	Proventi per utili da aziende speciali e partecipate (tit. III cat. 4)	113.355,98					C17	113.355,98					
5)	Proventi diversi (tit. III cat. 5)	1.655.864,18				107.957,79	A5	1.547.906,39		CI			
	Totale entrate extratributarie	3.782.021,29						3.501.260,07		CI		DII	
	TOTALE ENTRATE CORRENTI	24.694.828,36						24.414.067,14					
Titolo IV	ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTO DI CAPITALI, RISCOSSIONE DI CREDITI												
1)	Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV cat. 1)	106.098,78					E24	3.674.573,00		AII	106.098,78		
2)	Trasferimenti di capitali dallo Stato (tit. IV cat. 2)	5.038,16										BI	5.038,16
3)	Trasferimenti di capitali da regione (tit. IV cat. 3)	216.200,00										BII	216.200,00
4)	Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV cat. 4)												
5)	Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV cat. 5)	5.111.631,58					A6	1.850.000,00				BII	3.261.631,58
	Totale trasferimenti di capitale (2+3+4+5)	5.332.869,74											
6)	Riscossione di crediti (tit. IV cat. 6)												
	Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, transf. di capitali ecc.	5.438.968,52						5.524.573,00			106.098,78		3.482.869,74
Titolo V	ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI												
1)	Anticipazioni di cassa (tit. V cat. 1)												
2)	Finanziamenti a breve termine (tit. V cat. 2)												
3)	Assunzione di mutui e prestiti (tit. V cat. 3)	3.200.000,00										C 1 2	3.200.000,00
4)	Emissione prestiti obbligazionari (tit. V cat. 4)												
	Totale entrate accensione prestiti	3.200.000,00											3.200.000,00
Titolo VI	SERVIZI PER CONTO TERZI	2.923.542,35								BII 3e)	312.189,89		
	TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA	36.257.339,23						29.938.640,14			418.288,67		6.682.869,74
	- Insussistenze del passivo						E22	600.454,55					
	- Sopravvenienze attive						E23	431.569,70					
	- Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (costi capitalizzati)						A7				51.773,60		
	- Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione etc.						A8						
	- Quota ricavi pluriennali						A5						

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Entrate

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE (SPESE) - COMUNE H

	IMPEGNI FINANZIARI DI COMPETENZA (1S)	RISCONTI ATTIVI		RATEI PASSIVI		ALTRE RETTIFICHE DEL RISULTATO FINANZIARIO (6S)	AL CONTO ECONOMICO Rif. C.E. (1S+2S-3S-4S+5S-6S) (7S)	note	AL CONTO DEL PATRIMONIO						
		INIZIALI (+) (2S)	FINALI (-) (3S)	INIZIALI (-) (4S)	FINALI (+) (5S)				Rif. C.P.	ATTIVO	Rif. C.P.	PASSIVO			
Titolo I	SPESE CORRENTI														
1) personale	6.327.096,44					- 24.000,00	B9								
2) acquisti di beni di consumo e/o di materie prime	415.509,79						B10								
3) prestazioni di servizi	12.136.924,01	12.188,61	84.726,93			178.964,58	B12			CII	72.538,32				
4) utilizzo beni di terzi	142.970,13						B13								
5) trasferimenti, di cui	2.331.869,81					-127.386,89	B14								
- Stato							B14								
- regione							B14								
- provincie e citta' metropolitane							B14								
- comuni ed unioni di comuni							B14								
- comunita' montane							B14								
- aziende speciali e partecipate							C19								
- altri	2.331.869,81					-127.386,89	B14								
6) interessi passivi ed oneri finanziari diversi	1.665.915,31						D21								
7) imposte e tasse	421.626,89						B15								
8) oneri straordinari della gestione corrente	111.190,38						E28								
Totale spese correnti	23.553.102,76	12.188,61	84.726,93	0,00	0,00	27.577,69				CII	72.538,32				
Titolo II	SPESE IN CONTO CAPITALE														
1) acquisizione di beni immobili, di cui	6.712.062,72														
a) pagamenti eseguiti	897.347,34									A	897.347,34				
b) somme rimaste da pagare	5.814.715,38										5.814.715,38			5.814.715,38	
2) espropri e servitu' onerose, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico scientifiche, di cui	382.980,00														
a) pagamenti eseguiti	23.963,90									A	23.963,90				
b) somme rimaste da pagare	359.016,10										359.016,10			359.016,10	
6) incarichi professionali esterni, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
7) trasferimenti di capitale, di cui	190.000,00														
a) pagamenti eseguiti	44.759,81														
b) somme rimaste da pagare	145.240,19										44.759,81			145.240,19	
8) partecipazioni azionarie, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
9) conferimenti di capitale, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
10) concessioni di crediti e anticipazioni, di cui															
a) pagamenti eseguiti															
b) somme rimaste da pagare															
Totale spese in conto capitale, di cui	7.285.042,72														
a) pagamenti eseguiti	966.071,05														
b) somme rimaste da pagare	6.318.971,67										966.071,05			6.318.971,67	
Titolo III	RIMBORSO DI PRESTITI														
1) rimborso di anticipazioni di cassa															
2) rimborso di finanziamenti a breve termine															
3) rimborso di quota capitale di mutui e prestiti	2.173.139,27														
4) rimborso di prestiti obbligazionari	435.450,00														
5) rimborso di quota capitale di debiti pluriennali															
Totale rimborso di prestiti	2.608.589,27													2.608.589,27	
Titolo IV	SERVIZI PER C/TERZI														
	2.923.542,35													CV	397.983,08
TOTALE GENERALE DELLA SPESA	36.370.277,10														
- Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o di beni di consumo							B11			BI					
- Quote di ammortamento dell'esercizio							B16		3.124.167,58	A	3.124.167,58				
- Accantonamento per svalutazione crediti							E27			BIII					
- Insussistenze dell'attivo							E25		959.798,93						

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Prospetto di conciliazione – Spese

CONTO ECONOMICO - COMUNE H			
	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) PROVENTI TRIBUTARI	18.187.342,04		
2) PROVENTI DA TRASFERIMENTI	2.725.465,03		
3) PROVENTI DA SERVIZI PUBBLICI	1.124.583,70		
4) PROVENTI DA GESTIONE PATRIMONIALE	471.609,50		
5) PROVENTI DIVERSI	1.547.906,39		
6) PROVENTI DA CONCESSIONI DI EDIFICARE	1.850.000,00		
7) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
8) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, ETC (+/-)			
TOTALE PROVENTI DELLA GESTIONE (A)		25.906.906,66	
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) PERSONALE	6.351.096,44		
10) ACQUISTO DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO	415.509,79		
11) VARIAZIONI NELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME E/O BENI DI CONSUMO (+/-)			
12) PRESTAZIONI DI SERVIZI	11.885.421,11		
13) GODIMENTO BENI DI TERZI	142.970,13		
14) TRASFERIMENTI	2.459.256,70		
15) IMPOSTE E TASSE	421.626,89		
16) QUOTE DI AMMORTAMENTO DI ESERCIZIO	3.124.167,58		
TOTALE COSTI DI GESTIONE (B)		24.800.048,64	
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			1.106.858,02
C) PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) UTILI	113.355,98		
18) INTERESSI SU CAPITALE DI DOTAZIONE			
19) TRASFERIMENTI AD AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
TOTALE (C) (17+18-19)		113.355,98	
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+-C)			1.220.214,00
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) INTERESSI ATTIVI	243.804,50		
21) INTERESSI PASSIVI	1.665.915,31		
- Sui mutui e prestiti	1.447.697,49		
- Su obbligazioni	218.217,82		
- Su anticipazioni			
- Per altre cause			
TOTALE (D) (20-21)		-1.422.110,81	
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
PROVENTI			
22) INSUSSISTENZE DEL PASSIVO	600.454,55		
23) SOPRAVVVENIENZE ATTIVE	431.569,70		
24) PLUSVALENZE PATRIMONIALI	3.674.573,00		
TOTALE PROVENTI (E.1) (22+23+24)	4.706.597,25		
ONERI			
25) INSUSSISTENZE DELL'ATTIVO	959.798,93		
26) MINUSVALENZE PATRIMONIALI			
27) ACCANTONAMENTO PER SVALUTAZIONE CREDITI			
28) ONERI STRAORDINARI	111.190,38		
TOTALE ONERI (E.2) (25+26+27+28)	1.070.989,31		
TOTALE ONERI (E) (E.1 - E.2)		3.635.607,94	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO (A-B+-C+-D+-E)			3.433.711,13

Fonte: Dati Rendiconto della gestione 2006 – Conto Economico.

5.4 I risultati nel confronto dei comuni

L'analisi dei singoli comuni ha permesso di rilevare degli elementi e delle caratteristiche comuni, ma anche delle particolarità e delle diversità, che sottolineano l'attuale panorama a distanza di più di dieci anni dall'introduzione del prospetto di conciliazione.

Il confronto dei comuni rappresenta il momento di analisi che permette di ricavare, dal campione analizzato gli aspetti conoscitivi e gli aspetti tecnici indagati attraverso lo studio dei casi di ricerca.

In particolare si individua per ciascun aspetto indagato la situazione presente dei comuni, anche al fine di tracciare le condizioni, le procedure e soprattutto i sistemi contabili esistenti.

Sistemi contabili utilizzati

Lo studio dei casi degli otto comuni, ha permesso di individuare con estrema facilità la situazione presente, in termini di sistemi contabili utilizzati dagli enti locali. Come indicato nella tabella 1 relativa all'analisi degli aspetti conoscitivi, emerge con forza che il sistema contabile utilizzato, in relazione a quanto stabilito dalla normativa di riferimento, D.Lgs. 267/2000 e successive modifiche, è la contabilità finanziaria.

Inoltre si è osservato che si perviene al prospetto di conciliazione attraverso i dati provenienti dalla contabilità finanziaria. Se, come presentato in tabella 1 tutti i comuni utilizzano i dati finanziari, è anche vero che alcuni hanno previsto l'introduzione di una contabilità economico-patrimoniale, sia pure con alcune diversità e caratteristiche. In particolare, due comuni (Comune A e il Comune E) hanno iniziato a partire dal 2007 ad effettuare in parallelo delle rilevazioni in partita doppia per rappresentare anche la situazione economica, finanziaria e il risultato economico di gestione. I sistemi utilizzati dai due Comuni, permettono attraverso l'ausilio di appositi software gestionali di rilevare i fatti gestionali, secondo il principio della competenza economica. Tuttavia, poiché al momento dell'analisi il rendiconto del 2007 non è ancora chiuso e non sono state effettuate le rilevazioni dell'anno, non si riesce a descrivere con precisione il funzionamento di tali sistemi accrual paralleli, ma se ne sottolinea l'importanza in termini di evoluzione nell'utilizzo di nuovi sistemi contabili.

Anche i Comuni C e F, si sono dotati, sia pure parzialmente di un sistema economico-patrimoniale. In quanto si tratta di sistemi realizzati negli anni precedenti, ma che per motivi legati alla scarsità di risorse da destinare alla verifica e al controllo delle rilevazioni di tipo economico, sono stati abbandonati, o comunque non utilizzati, per dedicarsi esclusivamente alla contabilità finanziaria. Oltre a queste diversità riscontrate, si evidenzia come dall'analisi dei sistemi e dei prospetti utilizzati nel 2006, tutti i Comuni hanno utilizzato la contabilità finanziaria, per compilare il Conto Economico e il Conto del Patrimonio, passando dalla compilazione del Prospetto di conciliazione.

Ciò sottolinea, nonostante l'interesse di alcuni Comuni, che l'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale è una realtà che a vario titolo si sta affacciando, sia pure con tante difficoltà negli ultimi anni nelle realtà dei Comuni.

Collegamenti con sottosistemi

Se si individuano le fonti che permettono di ricavare i dati necessari a determinare il prospetto di conciliazione per l'anno 2006, si fa riferimento principalmente alle informazioni desunte dalla contabilità finanziaria. Inoltre altra osservazione importante individuata in tutti i comuni, è che vi è una bassa presenza di sottosistemi contabili che alimentano le informazioni per costruire il Conto Economico e il Conto del Patrimonio. I Comuni C, D, E, ed F, sia pure con delle diversità presentano solo dei collegamenti con i sottosistemi gestionali dei beni mobili ed immobili, che permettono di rilevare in automatico gli ammortamenti di competenza dell'esercizio. I restanti Comuni non hanno dei sottosistemi contabili, e costruiscono il C.E. e il C.P. ricavando i dati mediante lo scambio di informazioni con le altre UU.OO. Infatti, l'aspetto predominante emerso è che mancando dei sottosistemi contabili, i comuni cercano di rilevare alcune informazioni chiedendoli direttamente ai servizi interessati (UU.OO.) utilizzando procedure differenti. Nella maggior parte dei casi studiati, fatta eccezione per la preparazione da parte di alcuni comuni delle schede, o prospetti per la rilevazione delle informazioni, come le schede inviate dal comune G per redigere il prospetto di conciliazione, i Comuni ottengono le informazioni attraverso lo scambio di informazioni ,via mail.

Principi contabili

Parlare dei principi contabili, richiede fare una distinzione, in quanto si tratta di principi contabili che riguardano le rilevazioni finanziarie, ma anche la rilevazione a consuntivo ,attraverso il Rendiconto di gestione di principi contabili che richiamano i principi della competenza economica ed i principi contabili per redigere e costruire il C.E. e il C.P. in tutti i comuni, si evidenzia una situazione abbastanza omogenea con delle piccole differenze. Infatti i principi contabili utilizzati sono quelli che discendono dal D.Lgs. 267/2000, ma soprattutto dai principi contabili N 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Analogamente per tutte le informazioni di tipo economico, si fa riferimento sostanzialmente ai principi contabili dell'ordine dei dottori commercialisti e dei ragionieri (CNDC-CNR). Tuttavia dall'analisi si osserva che il rispetto dei principi contabili dell'Osservatorio, in particolare del principio N. 3 relativo alla redazione del prospetto di conciliazione, nel caso dei principi di rilevazione relativi ai costi futuri, presentano delle criticità rispetto alla valutazione della Corte dei Conti che fa riferimento ad un prospetto di conciliazione del DPR 194/96.

Infine si evidenzia dalla tabella 1 che molti comuni, applicando in alcuni casi il principio della competenza economica o dei criteri prudenziali di valorizzazione, o altri criteri di valorizzazione che non fanno altro che richiamare implicitamente anche i principi dei Dottori commercialisti.

Insussistenze passive e attive

Analizzando gli otto comuni, attraverso le procedure di rilevazione attuate dai singoli e attraverso l'analisi dei prospetti di conciliazione, emerge un risultato comune, che è rappresentato dalla determinazione delle insussistenze attive e passive. Infatti come indicato nel DPR 194/96, nel D.Lgs. 267/2000, ma anche dal principio N. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali le insussistenze del passivo: *“comprendono gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi”*. in coerenza a tale determinazione, nello specifico tutti i comuni per il 2006 hanno rilevato le insussistenze del passivo, come minori residui passivi, ottenuti in sede di riaccertamento dei residui. Si riscontra, quindi, una omogeneità di rilevazione, in quanto tutti i comuni utilizzano la medesima procedura informativa, nonché l'acquisizione delle informazioni dai responsabili dei singoli Servizi, sull'ammontare, in sede di rendicontazione, delle variazioni intervenute nei singoli residui passivi.

Per quanto concerne le insussistenze dell'attivo come definito dai riferimenti normativi di cui sopra: *“Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi”*. Anche per la loro determinazione, dall'analisi dei prospetti e come indicato in Tabella 2, tutti i Comuni hanno provveduto a rilevarli nel 2006. Tuttavia, se è omogenea negli otto comuni la procedura di definizione per il riaccertamento dei minori residui attivi, emergono differenze nella rilevazione delle insussistenze dell'attivo derivanti da altre cause. Infatti le differenze dipendono dalle caratteristiche dei Comuni e soprattutto dalle operazioni poste in essere nell'esercizio considerato, per quanto riguarda le variazioni rettificative (perdita, danneggiamento e dismissione dei beni dell'attivo) delle “immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie”. In particolare nell'anno 2006 tre comuni (Comune A, B, e C) hanno rilevato tra le insussistenze dell'attivo le riduzioni relative al riadeguamento delle partecipazioni in società controllate e collegate, per effetto di decrementi del valore delle partecipazioni, o alienazione di quote azionarie.

Sopravvenienze attive

Anche in relazione alla determinazione delle sopravvenienze attive, come evidenziato nella Tabella 2, tutti i comuni analizzati, presentano la rilevazione delle stesse. Infatti come definito dai riferimenti normativi, TUEL e Principio N.3 dell'Osservatorio: *“Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi”*. Fatta eccezione

per la rilevazione dei residui attivi che è presente in molti comuni, si individuano le seguenti variazioni:

Rivalutazione delle immobilizzazioni, per trasferimenti di immobili a titolo gratuito e per rivalutazione delle partecipazioni nei Comuni A, F e G;

Maggiori entrate accertate relative agli anni precedenti al 2006 nei Comuni D, E e G

Si tratta di valutazioni che vengono desunte soprattutto dalle informazioni dei servizi, nel caso di maggiori accertamenti delle entrate, nonché dalle variazioni derivanti dall'inventario per i beni mobili e immobili, e dai prospetti relative alle variazioni intervenute nelle partecipazioni in società controllate e collegate.

Immobilizzazioni per lavori interni

L'analisi per la rilevazione nei comuni, ha dimostrato che non tutti i comuni esaminati, effettuano la valutazione delle immobilizzazioni per lavori interni. Si tratta della valorizzazione della spesa inerenti alle opere realizzate dal Comune, che non rappresentano degli incrementi delle "immobilizzazioni in corso per lavori interni; come indicato dal principio N. 3 dell'Osservatorio: *"Sono indicati in tale voce i costi (personale, acquisto beni, servizi ecc) che danno luogo ad iscrizioni tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio. Gli importi imputati alla voce devono essere rilevati tra i costi della gestione (classe B del conto economico). Gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo di questa voce e non detratti dalla voce D 21.* In relazione a tale rilevazione si riscontra, per l'anno 2006 un dato comune; Infatti non si evidenziano nei Conti economici alla voce A – 7. Tuttavia sono emerse delle diversità per la rilevazione dei lavori interni:

Casi in cui sono esistenti lavori interni, sia pure di modeste entità e che non vengono rilevate, come rilevato nei Comuni A e B (Tabella 2);

Casi in cui vengono rilevati, ma che non sono presenti nell'anno 2006, come rilevato nei Comuni C, D ed E (tabella 2);

Casi in cui non vengono rilevate perché inesistenti, in quanto i comuni hanno provveduto ad appaltare all'esterno la realizzazione delle opere o di lavori, come rilevato nei Comuni F, G e H.

Variazione delle rimanenze

Anche per la variazione delle rimanenze, si osservano nei comuni, diversi approcci o scelte di rilevazione. Innanzitutto come definito dai riferimenti normativi: *"In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. In generale le rimanenze devono essere valutate al minore tra costo storico ed il valore di mercato.."*. Dall'analisi dei prospetti di conciliazione e dei Conti Economici dei Comuni, appare chiaro come solo alcuni provvedono a rilevare le variazioni delle rimanenze sulla base delle informazioni relative alle giacenze di fine anno. Una premessa fondamentale, appare necessaria per capire le differenze in termini di rappresentazione delle rimanenze. Infatti il valore delle rimanenze negli ultimi anni in molti Comuni è progressivamente diminuito, in quanto sono stati esternalizzati molti servizi che venivano gestiti direttamente e che comportavano delle giacenze a fine anno (farmacie comunali, asili nido, mense, lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria ecc..).

In tale contesto vi sono alcuni comuni (Comune A, B, C, ed E) che provvedono a rilevare le variazioni delle rimanenze a fine anno, attraverso la raccolta delle informazioni relative alle giacenze, provenienti dai vari Servizi (per es. servizio Economato). In questi casi si tratta di valutazioni che vengono calcolati e valorizzate manualmente, in quanto, poiché si tratta di giacenze modeste, non è stato creato un sistema di gestione delle rimanenze.

Altri Enti, come i Comuni D, F e H, non effettuano le rilevazioni delle rimanenze di fine anno, poiché di modesta entità.

Infine si sottolinea la situazione del Comune H, che fino al 2006, poiché era presenta la farmacia comunale, ha rilevato solo le giacenze dei farmaci (Tabella 2).

Da tale situazione si evince che solo il 50% dei Comuni effettua le rilevazioni delle scorte, in relazione alla presenza di servizi gestiti direttamente che comportano delle giacenze di fine anno.

Ammortamenti dell'esercizio

Osservazione diversa deve essere fatta per le rilevazioni delle quote di ammortamento. Infatti, in ragione di una presenza consistente all'interno di ciascun Comune, di un patrimonio di beni immobili e anche mobili risulta una rilevazione molto consistente e necessaria, anche a prescindere dalla rilevazione di tipo economico; la valutazione dell'ammortamento è importante anche, in caso di alienazione del bene, per meglio definire il valore di vendita. Come riscontrato nel principio contabile N. 3 dell'Osservatorio l'ammortamento si tratta delle voci che: *“Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi...”*. Le quote di ammortamento maturate nell'esercizio di riferimento, sono calcolate sulla base dei coefficienti indicati dall'art. 229 del TUEL.

Nello specifico, ciascun comune, anche in relazione all'esistenza o meno di sistemi gestionali di beni immobili e mobili, provvedono a rilevare l'ammortamento con procedure più o meno informatizzate ed automatiche.

Alcuni comuni analizzati provvedono a determinare il valore degli ammortamento in automatico, attraverso i software gestionali dei beni mobili e immobili; è il caso di Comuni C, D, E, F, (tabella 2).

Altri comuni, come nei Comuni A e B, invece utilizzano una rilevazione mista, in quanto gli ammortamenti sui beni immobili vengono calcolati manualmente, mentre gli ammortamenti dei beni mobili sono determinati automaticamente dalla procedura di gestione dei beni.

Si sottolinea, inoltre il caso del Comune G che provvede a rilevare gli ammortamenti calcolandoli, attraverso i dati forniti dai servizi interessati e che tengono l'inventario dei beni mobili e immobili.

Infine, il Comune H utilizza un software per la compilazione del prospetto di conciliazione, che determina, per i beni mobili e immobili a patrimonio, il calcolo automatico dell'ammortamento; tuttavia presenta un limite di rilevazione, in quanto non consente di rilevare l'ammortamento in relazione al periodo temporale di acquisizione dei beni nell'anno di riferimento.

Accantonamento svalutazione crediti

Come rappresentato nella tabella 2, la maggior parte dei Comuni non rileva gli accantonamenti per svalutazione crediti. Infatti nonostante la particolare attenzione dimostrata negli ultimi anni dalla Corte dei Conti, che chiede annualmente informazioni attraverso la relazione dei revisori dei crediti di dubbia esigibilità e quindi della creazione dell'apposito accantonamento, i Comuni, per difficoltà nell'acquisizione delle informazioni non effettuano gli opportuni accantonamenti. Come indicato dai riferimenti normativi e dal principio contabile dell'Osservatorio: *“Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere. L'importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nella voce “immobilizzazioni finanziarie- crediti di dubbia esigibilità”.*

La maggioranza dei Comuni, quindi non rileva gli accantonamenti, lasciando nel Conto del Patrimonio, anche il valore integro dei crediti non esigibili. In tali casi si sottolinea il rischio di considerare tra i residui attivi dei crediti inesigibili, che comportano un aumento non reale dell'avanzo di amministrazione.

Solo due Comuni: B ed F, sia pure per importi modesti effettuano la rilevazione dei crediti inesigibili, mediante le informazioni raccolte dai vari responsabili dei servizi e provvedono alla determinazione dell'accantonamento nella relativa voce del Conto Economico.

Ratei e Risconti attivi e passivi

Come visto nello studio dei singoli casi, rappresentano le maggiori rilevazioni di rettifica degli impegni e degli accertamenti di parte corrente. Tuttavia, si è osservato che tra i Comuni, emergono delle diversità in termini di rilevazioni e determinazione dei ratei e dei risconti. Principalmente le diversità sono legate al momento temporale e finanziario di determinazione degli impegni e degli accertamenti. I ratei e i risconti come indicato dai riferimenti normativi e dall'Osservatorio (2004), costituiscono le voci: *“ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei attivi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in secondo. i ratei passivi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti passivi esprimono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.*

La maggior parte dei comuni, sia pure con delle differenze di rilevazione delle quattro voci di cui sopra, provvedono ad effettuare le rettifiche dei dati finanziari, per determinare la corretta rilevazione secondo il principio della competenza economica dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio. Nel 2006, negli otto comuni analizzati solo uno (Comune F) non determina le variazioni degli impegni e degli accertamenti di fine anno e quindi non rileva i ratei e i risconti. Tuttavia la mancata rilevazione non evidenzia una incongruenza normativa-contabile da parte

del Comune, in quanto le variazioni di fine anno non sono necessaria. Infatti Il Comune, nel corso dell'anno ha adottato la scelta di impegnare le spese e di accertare le entrate, in relazione alla competenza dell'anno di riferimento e quindi temporale, evitando di impegnare spese e accertare entrate di competenza di esercizi futuri.

Inoltre analoga situazione si riscontra in altri Comuni, per alcune voci dei ratei e dei risconti, come i comuni A, E, G e H, che limitano la rilevazione ad alcuni impegni o entrate per le quali non è possibili avere le informazioni dettagliate già in sede di rilevazione dei dati finanziari (affitti, o assicurazioni ecc.)

Inventario beni immobili e mobili

Sicuramente la tenuta di un inventario sia dei beni mobili che dei beni immobili, rappresenta da parte dei Comuni una attenta gestione del patrimonio. Infatti la regolare tenuta degli inventari consente agli enti locali di gestire i rapporti che a vario titolo originano o influenzano il Patrimonio presente. Un inventario aggiornato fino a qualche anno fa rappresentava un miraggio, con gravi conseguenze per gli enti locali, tra cui la non conoscenza dei beni di proprietà e la difficile attribuzione degli stessi a questo a quell'altro ente locale.

Sicuramente con il passare degli anni è aumentato l'interesse degli enti locali, anche in ragione delle riforme che hanno riguardato gli enti locali.

Come indicato nella tabella 2, tutti i comuni analizzati presentano un inventario aggiornato, e soprattutto una tenuta informatizzata degli inventari dei beni mobili e immobili.

La maggior parte dei comuni, ha aggiornato gli inventari tra il 2005 e il 2006, con la relativa ricognizione fisica e rivalutazione dei beni. L'aggiornamento ha determinato una migliore gestione dei rapporti legati al valore dei beni, come le locazioni o l'incremento dei tributi per le rivalutazioni catastali.

I due inventari nella totalità dei comuni sono gestiti dal Servizio Economato e dal Servizio Patrimonio.

Inoltre attraverso l'aggiornamento annuale e informatizzato permette ai Comuni di rilevare tutte le variazioni che intervengono sui beni patrimoniali. Infatti le operazioni di acquisizione, di alienazione, di dismissione, con le rilevazioni delle plusvalenze e delle minusvalenze vengono rilevate con la procedura informatizzata, che permette in alcuni casi, come visto nel precedente punto relativo agli ammortamenti, di rilevare in automatico le quote di ammortamento.

Valutazione partecipazioni

La tematica delle partecipazioni, ha acquisito un'importanza crescente negli ultimi anni, a seguito dei limiti alla spesa corrente e agli investimenti posti in essere dal patto di stabilità, attraverso le Leggi finanziarie che si sono susseguite negli anni e che hanno comportato l'esternalizzazione di numerosi servizi. Infatti molti comuni per ridurre l'incidenza degli impegni di spesa hanno esternalizzato via, via numerosi servizi affidandoli in appalto a terzi, o gestendoli per il tramite di società controllate e collegate. Infatti per partecipazioni si fa riferimento alle quote di partecipazioni possedute dal Comune in società controllate e collegate (Spa, s.r.l. Cral, ecc..).

In base al D.P.R. n. 194 del 1996, si considerano tra le immobilizzazioni finanziarie: *“Le partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che*

costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono a fine anno essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall'art. 2426 del codice civile: il metodo del costo di acquisto, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell'attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; il metodo del patrimonio netto, cioè valutarle in ragione del valore del patrimonio netto che essi rappresentano”.

La maggior parte dei Comuni nel valutare le proprie partecipazioni utilizzano il criterio del “patrimonio netto”. Come anticipato sopra, rilevano un aspetto particolare e importante, in quanto le variazioni delle partecipazioni hanno un impatto non indifferente nel Conto Economico. Infatti la parte delle variazioni che determinano delle insussistenze dell'attivo, delle plusvalenze o minusvalenze, nonché delle sopravvenienze attive, incide in maniera predominante nel risultato economico.

Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P

Analizzando i dati dei prospetti di conciliazione e dei Conti Economici, emergono negli otto comuni, poche differenze per ciò che concerne i dati finanziari e i dati economici di parte corrente, in quanto le principali differenze riguardano la parte in conto capitale. Nello specifico la rilevazione delle variazioni delle partecipazioni e quindi delle immobilizzazioni finanziarie, nonché le variazioni relative alle immobilizzazioni materiali e immateriali, comportano la determinazione di valori positivi e negativi non evidenziati dalla contabilità finanziaria.

In tutti i comuni, fatta eccezione per il Comune A che presenta delle differenze anche per alcune prestazioni di servizi impegnati a fine anno, le differenze maggiori riguardano come evidenziato nei Conti Economici, dai risultati determinati dalla gestione finanziaria e dalla gestione straordinaria.

Infine è interessante osservare che in tutti i Comuni esistono delle differenze anche molto elevate tra il “risultato di amministrazione” derivante dalla contabilità finanziaria e il “risultato economico” ottenuto dai dati contabili ricavati da prospetto di conciliazione e rappresentati nel Conto Economico.

Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumento informativo

Come dimostrato nell'analisi e nel confronto riportato nella tabella 2, emerge una realtà omogenea per tutti i Comuni, rappresentata dal fatto che i documenti che rappresentano la situazione finanziaria economica e patrimoniale del Comune, non vengono utilizzati come strumenti informativi da parte della Direzione o della Giunta. Infatti, anche il prospetto di conciliazione che rappresenta il raccordo e il collegamento tra la contabilità finanziaria e i dati e le rilevazioni di tipo economico, non viene visionato o costituisce oggetto di interrogazioni o chiarimenti da parte della Giunta.

Solo in due comuni si è osservato un utilizzo limitato e interno dell'informativa economica, derivante dai prospetti di cui sopra.

Il Comune E, per rispondere alle esigenze informative interne al settore finanziario, utilizza, sia pure in forma limitata dei reports sulla parte economica.

Inoltre il Comune, sta realizzando una contabilità economica e un controllo di gestione, limitatamente a tre servizi tramite i centri di costo: le mense, gli asili

nido e una parte del servizio di polizia locale; e costituisce un primo passo di controllo di gestione e di analisi economica, da estendere agli altri servizi.

Anche il Comune G, utilizza i dati economici all'interno delle Ragioneria. Inoltre, effettua e realizza dei conti economici ad hoc nel caso di analisi richieste per esternalizzare i servizi.

Ciò evidenzia come a distanza di oltre dieci anni dall'introduzione della rendicontazione di tipo economico, la redazione del prospetto di conciliazione è rimasto esclusivamente uno strumento di raccordo tra contabilità finanziaria e dati rappresentati nel Conto Economico e Conto del Patrimonio e di mero adempimento formale senza nessun tipo di utilizzo economico dei dati e dei risultati.

Tabella 1 (confronto aspetti conoscitivi)

	Comune A	Comune B	Comune C	Comune D	Comune E	Comune F	Comune G	Comune H	
ASPETTI CONOSCITIVI									
1. Sistemi contabili utilizzati	Contabilità finanziaria - contabilità parallela economico-patrimoniale dal 2007	Contabilità finanziaria	Contabilità finanziaria contabilità economico patrimoniale (ma non utilizzata)	Contabilità finanziaria		Contabilità finanziaria fino al 2006 - Utilizzo parallelo di un sistema di contabilità economico-patrimoniale dal 2007	Contabilità finanziaria** - (parziale contabilità economica non utilizzata)	Contabilità finanziaria	Contabilità finanziaria
2. Collegamenti con sottosistemi	Nessun collegamento fino al 2006 ma scambio di informazioni con altre UU.OO. -dal 2007 collegamento ai sottosistemi di magazzino e inventari	Nessun collegamento - ma rapporti scambio di informazioni con altre UU.OO.	Collegamenti con i sottosistemi di gestione dei beni mobili e immobili	Collegamenti con i sottosistemi di gestione dei beni mobili e immobili - e scambio informazioni dalle altre UU.OO.	Collegamenti con i sottosistemi di gestione dei beni mobili e immobili - e scambio informazioni dalle altre UU.OO.	Collegamenti con i sottosistemi di gestione dei beni mobili e immobili - e scambio informazioni dalle altre UU.OO.	Collegamenti con i sottosistemi di gestione dei beni mobili e immobili - e scambio informazioni dalle altre UU.OO.	Raccolta di informazioni dalle altre UU.OO.	Raccolta limitata di informazioni
3. Principi contabili	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	(CNDC-CNR) - principi TUEL 267/2000 - Principi dell'Osservatorio	Principi contabili dell'Osservatorio e principi del TUEL 267/2000	Principi contabili dell'Osservatorio

Tabella 2 (confronto aspetti tecnici)

	Comune A	Comune B	Comune C	Comune D	Comune E	Comune F	Comune G	Comune H
ASPETTI TECNICI								
4. Insussistenze passive e attive	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate
5. Sopravvenienze attive	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate
6. Immobilizzazioni per lavori interni	Non rilevate	Non rilevate	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Non rilevate (non esistono)	Non rilevate (non esistono)	Non rilevate (non esistono)
7. Variazione delle rimanenze	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Non rilevate	Rilevate	Non rilevate	Rilevate fino al 2006 per i farmaci - Non rilevate a partire dal 2007	Non rilevate
8. Ammortamenti dell'esercizio	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati
9. Accantonamento svalutazione crediti	Non rilevato	Rilevato	Non Rilevato	Non rilevato	Non rilevato	Rilevato	Non rilevato	Non rilevato
10. Ratei e Risconti attivi e passivi	Rilevati (non rilevati ratei attivi)*	Rilevati	Rilevati	Rilevati	Rilevati (non rilevati ratei attivi, passivi e risconti passivi)*	Non rilevati***	Rilevati solo risconti attivi e passivi	Rilevati solo risconti attivi
11. Inventario beni immobili e mobili	Aggiornato fino al 2006 - dal 2007 software gestionale	Aggiornato, anche se manuale per i beni immobili	Aggiornato e informatizzato	Aggiornato nel '97 e aggiornamento annuale	Aggiornato nel 2005 (per avviare la rilevazione economico-patrimoniale)	Inventario aggiornato	Aggiornato nel 2005 e aggiornamento annuale	Aggiornato nel 2004 per beni immobili, non aggiornato per beni mobili
12. Valutazione partecipazioni	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate	Rilevate
14. Differenze tra Bilancio consuntivo e Prospetto di conciliazione, C.E. e C.P								
	Maggiori differenze per le prestazioni di servizi - per la parte corrente - altre differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria	Maggiori differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria	Maggiori differenze poiché vengono impegnati gli interi stanziamenti	Differenze tra avanzo di amministrazione e risultato economico - differenze su prestazioni servizi	Differenze tra avanzo di amministrazione e risultato economico - maggiori differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria	Differenze tra avanzo di amministrazione e risultato economico - maggiori differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria	Differenze tra avanzo di amministrazione e risultato economico - maggiori differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria	Differenze tra avanzo di amministrazione e risultato economico - maggiori differenze legate alla gestione finanziaria e straordinaria
15. Prospetto di conciliazione e Conto Economico come strumenti informativi	Nessun utilizzo	Nessun utilizzo	Nessun utilizzo	Nessun utilizzo	Utilizzo interno parziale**	Nessun utilizzo	Nessun utilizzo (solo interno per dati economici)	Nessun utilizzo

CAPITOLO 6

Considerazioni finali sui sistemi contabili degli enti locali

6.1 Considerazioni sull'evoluzione dei sistemi contabili

6.2 Riflessioni e criticità dell'analisi dei comuni

6.3 Considerazioni sulle prospettive di sviluppo.

6.1 Considerazioni sull'evoluzione dei sistemi contabili

Le tematiche descritte e discusse in tale ricerca, rappresentano dei fondamentali, che a vario titolo, formano e continuano a formare oggetto di discussione non solo nell'ambito dei professionisti e degli operatori ma anche nel mondo accademico.

Il tema della riforma del sistema contabile negli enti locali, nasce da una duplice esigenza: l'esigenza di garantire un sistema che permetta di raggiungere delle finalità diverse, rispetto alle finalità della contabilità finanziarie, e anche di garantire la creazione di un sistema contabile uguale in tutti gli enti locali e in generale nel settore pubblico, per garantire quel processo di armonizzazione auspicato dal legislatore e dai professionisti.

Ma nasce anche dall'esigenza di permettere una gestione orientata alla gestione prudente efficiente ed efficace ispirata ad un sistema accrual al pari di altri Paesi Europei e Internazionali.

La prima esigenza rispecchia principalmente le ragioni di chi opera fattivamente e in prima persona all'interno dell'amministrazione pubblica; mentre la seconda esigenza risponde ad un mondo accademico e professionale che si rifà al new Public Management e quindi ai principi di aziendalizzazione.

La ricerca, in particolare si è posta come obiettivo l'analisi del modello contabile in uso nei comuni italiani, senza peraltro rappresentare in maniera esaustiva e completa la situazione degli enti locali, ma evidenziare attraverso l'analisi di alcuni comuni, la presenza di un modello contabile esistente, e che esprime, sia pure con delle differenze un modello pratico ed operativo utilizzato negli enti locali.

Inoltre la stessa vuole fornire un contributo anche se piccolo, al tema della riforma contabile degli enti locali.

In particolare l'analisi si è limitata a verificare, partendo dalla contabilità finanziaria, la determinazione del Conto Economico e del Conto Patrimoniale,

così come indicato nel TUEL 267/2000, ma anche come indicato nel principio contabile N. 3 dell'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali*.

La ricerca vuole analizzare la determinazione del conto economico e del conto del patrimonio partendo dalla compilazione del Prospetto di Conciliazione, e verificare se a distanza di dieci anni dall'applicazione della rendicontazione e dell'esposizione dei fatti degli enti locali in termini economici, esistono delle differenze di rendicontazione o delle evoluzioni nei sistemi contabili e nelle procedure contabili all'interno dei comuni analizzati.

Sia pure limitata all'analisi di otto comuni delle regioni della Lombardia e dell'Emilia Romagna, la ricerca ha evidenziato alcuni elementi ed alcune caratteristiche, che forniscono degli spunti riflessivi di notevole importanza. Naturalmente le considerazioni, non possono prescindere dal percorso e dalla descrizione condotta negli altri capitoli.

È importante riflettere, prima di descrivere le conclusioni, sul fatto della piena e totale differenza tra quella che viene definita contabilità finanziaria e contabilità economica; ma anche il fatto che entrambi rispondendo a finalità diverse, non permettono di definire in maniera chiara ed esaustiva la scelta dell'uno o dell'altro sistema contabile. Infatti, come ampiamente descritto nel capitolo 1, numerosi sono gli autori che esaltano i vantaggi dell'uno rispetto all'altro, e viceversa, nonché i limiti e le giustificazioni di un sistema rispetto all'altro.

La contabilità finanziaria, che si estrinseca nella funzione autorizzatoria, appare strutturalmente valida, in una concezione di ente locale legato a logiche di controllo della spesa pubblica, ma forse appare valida anche la necessità di una contabilità economico-patrimoniale per misurare i risultati, l'impiego delle risorse, e definire se una gestione è efficiente ed efficace.

Quest'ultima esigenza, forse è aumentata negli ultimi anni, si pensi alla riforma del D.lgs. 77/95, in termini di rappresentazione economica dei fatti degli enti locali, e al TUEL 267/2000.

In tal senso, si pensi alle richieste e alle proposte di riforma in chiave aziendalistica, avanzate da numerosi studiosi e dai professionisti.

L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, soffre di un contesto che, è radicalmente mutato sul piano sostanziale. Gli enti locali, dal 1995 ad oggi, sono molto cambiati, e, senza dubbio, sono stati interessati da un processo che li ha resi più maturi e più attenti alle esigenze del cittadino. Di questo i comuni sono consapevoli e pertanto a ragione richiedono una crescente autonomia e un adeguamento della normativa che li riguarda. Anche a livello comunitario sta crescendo la consapevolezza che un salto di qualità deve essere fatto per quanto riguarda la regolamentazione contabile delle pubbliche amministrazioni e che, come è accaduto in altri settori, questo andrà attuato in modo coerente al più generale contesto dell'Unione Europea.

La necessità di una nuova riforma contabile, inoltre, è spinta da varie situazioni e contesti che mutano a livello europeo e internazionale.

Si pensi ai processi di armonizzazione avviati dalla Commissione Europea, con l'approvazione dei principi contabili IPSAS, che si ispirano ai principi contabili dell'IAS/IFRS internazionali delle aziende private.

Oppure alle riforme contabili e agli sviluppi, in atto in molti paesi europei, uno fra tutti il Regno Unito, che si avvia ad un sistema accruals, sia pure con delle eccezioni, ma anche a paesi come la Francia e la Spagna.

In tale contesto, si sottolinea a livello internazionale, la scelta di campo, chiara e ben definita di Paesi, come l'Australia e la Nuova Zelanda, che in pochi anni, sono riusciti a riformare il sistema contabile del settore pubblico, armonizzandolo e uniformandolo al settore privato.

In questi paesi, si assiste ad una riforma contabile per il settore pubblico e quindi degli enti locali, affidata agli standard ed ai principi scritti dalle professioni del settore privato; Una riforma che risponde ad una logica economico-patrimoniale, al pari delle altre aziende, realizzando un processo di armonizzazione del sistema contabile e di rendicontazione dei risultati, che consente, l'analisi comparativa di tutte le realtà ed istituti presenti nel paese.

Inoltre, si sottolinea, che l'introduzione in tempi brevi, in questi paesi della contabilità economica, è legata soprattutto alla diversità legislativa, in quanto si tratta di paesi common law, dove non è necessaria l'imposizione di norme di legge (come in Italia), per stabilire un nuovo sistema contabile.

L'attenzione al tema della riforma contabile è molto presente in vari autori, o come emerso anche nel capitolo 3, anche da parte istituzionale. Infatti, è importante sottolineare la creazione da parte del Ministero dell'Interno dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Questo organo, con la sua attività lavorativa ha permesso di stimolare la discussione sui temi dell'informativa contabile degli enti locali, cercando di individuare le soluzioni, che garantissero l'omogeneità delle rilevazioni e delle rappresentazioni contabili degli enti locali, non trascurando le esigenze e le criticità dei comuni di piccole dimensioni.

In tale ambito è importante evidenziare le proposte e le indicazioni avanzate in questi ultimi anni per ciò che concerne il sistema informativo contabile degli enti locali, con particolare riferimento alla previsione e indicazione in merito all'applicazione dei principi contabili.

Al fine di garantire l'armonizzazione dei sistemi contabili, l'Osservatorio ha redatto il documento sulle *"finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali"* che richiama i principi contenuti nel TUEL 267/2000, chiarendo e fornendo un'interpretazione omogenea per tutti gli enti locali.

Si fa presente che la funzione dei principi contabili, per il processo di armonizzazione è triplice:

4. la prima è quella di interpretare, chiarire e, ove necessario, integrare in chiave tecnica, le norme di legge in tema di ordinamento finanziario e contabile, nel rispetto della volontà del legislatore;
5. la seconda è quella di collegare a dette norme tutte quelle alle quali direttamente od indirettamente si fa o si deve far riferimento;
6. la terza è quella di uniformare i comportamenti contabili degli enti locali.

I postulati e i principi emanati dall'Osservatorio tengono conto, per quanto compatibili con l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, degli indirizzi e delle indicazioni contenute nei documenti emanati dall'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), dallo IASB (International Accounting Standards Board), dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale Ragionieri e dall'Organismo Italiano di Contabilità.

Inoltre, l'Osservatorio oltre a definire il documento, denominato *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*; ha redatto altri documenti e in particolare:

- *Il principio contabile n. 1 per gli enti locali – Programmazione e previsione nel sistema di bilancio*: che fa riferimento ai principi contabili finalizzati a chiarire i contenuti delle norme che presiedono alle materie della previsione e della programmazione, la cui funzione è determinante per la corretta impostazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali, alla luce delle finalità assegnate al sistema di bilancio;
- *Il principio contabile n. 2 per gli enti locali – Gestione nel sistema di bilancio*: che è finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio, collegando alle stesse tutte quelle alle quali si fa riferimento diretto o indiretto e orientando l'attività di gestione, anche non meramente contabile o di bilancio, secondo i principi di funzionalità, economicità, efficacia ed efficienza quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità;
- *Il principio contabile n. 3 per gli enti locali – il rendiconto degli enti locali*: che è destinato a favorire la migliore interpretazione delle norme riguardanti il rendiconto della gestione nell'ottica di valutare i risultati raggiunti mediante l'impiego di risorse pubbliche a beneficio di tutti gli attori coinvolti, sia i decisori a livello politico e i responsabili dei servizi e della gestione, sia i cittadini quali destinatari delle politiche pubbliche locali e dei servizi resi dall'ente in via diretta o indiretta.

Da quanto rilevato, emerge quindi che della contabilità finanziaria è fondamentale la sua funzione autorizzativa. La sostituzione della contabilità finanziaria non è ipotizzabile senza avere individuato degli strumenti alternativi per sostituirla tale funzione. In parte può farsi carico la contabilità economico-patrimoniale. Tuttavia, è fondamentale distinguere tra l'oggetto di rilevazione che può

riguardare entrate e spese, oppure costi o ricavi attività, passività e patrimonio netto; i vincoli e i controlli richiesti dalla funzione autorizzativa.

Una riforma appare necessaria, tenendo presente, che il legislatore, dovrebbe evitare di fare degli sbagli già fatti in passato.

Primo fra tutti la necessità nella previsione di una riforma degli enti locali, che è anche riforma contabile, della partecipazione di addetti ai lavori non solo di provenienza giuridica, ma anche economico aziendale, per meglio definire gli aspetti tecnico-contabili.

La necessità di prevedere un'analisi delle riforme in atto negli altri paesi europei e non, per consentire un allineamento, nel rispetto del principio di armonizzazione.

6.2 Riflessioni e criticità dell'analisi dei comuni

La rilevazione sul campo, come dimostrato dal capitolo 5, ha permesso di descrivere la situazione attuale, in termini di sistemi contabili utilizzati, e soprattutto ha consentito di definire qual'è il ruolo e la dimensione della rilevazione di tipo economico nei comuni.

Infatti, il confronto tra i comuni, ha sottolineato, come la totalità degli enti locali, utilizza una contabilità esclusivamente finanziaria, con l'individuazione di due realtà su otto, di una presenza, sia pure limitata e a partire dal 2007, di una contabilità economico-patrimoniale parallela; non si tratta di una rilevazione strutturata e consolidata, in quanto nuova e suscettibile sicuramente di aggiustamenti e valutazioni.

Da tale valutazione è emerso, che nel rispetto della normativa vigente i comuni provvedono a redigere il prospetto di conciliazione, partendo dai dati di contabilità finanziaria e apportando le opportune modifiche integrative o rettificative, per giungere alla determinazione del Conto economico e del Conto del patrimonio.

L'analisi, ha rilevato altresì, che la maggior parte dei comuni non utilizza dei sottosistemi contabili per acquisire le informazioni necessarie per giungere alla compilazione del prospetto di conciliazione, limitandosi a raccogliere le informazioni attraverso le comunicazioni con i responsabili e referenti dei vari servizi.

Tuttavia, laddove presente, l'utilizzo di sottosistemi contabili, avviene solo ed esclusivamente per le rilevazioni riguardanti i beni mobili e immobili, e quindi, per la determinazione degli ammortamenti di fine esercizio.

Sempre dall'analisi degli aspetti tecnici delle rilevazioni e delle procedure attuate per calcolare le principali voci del prospetto di conciliazione, si osserva che i

comuni utilizzano per la loro determinazione i principi contabili stabiliti dall'Osservatorio, ma anche i principi contenuti nel TUEL 267/2000;

In tema di corretta rilevazione delle voci che alimentano il prospetto di conciliazione, è apparso interessante verificare che la maggior parte dei comuni, non rileva gli *“accantonamenti per svalutazione crediti”* (paragrafo 5.4 capitolo 5), in quanto di difficile rilevazione, o per carenza di informazioni adeguate, ma anche per criteri di valutazione, che sin dall'inizio non hanno previsto la loro determinazione.

Altro elemento di differenziazione nelle rilevazioni, riguarda la determinazione dei ratei e dei risconti, che rappresentano le voci principali di rettifica delle entrate e delle spese.

Si osserva una differenza nella determinazione degli stessi, che non sempre è legata ad una valutazione e ad una metodologia di calcolo sbagliata, ma anzi ad una corretta rilevazione, in un'ottica di competenza economica e temporale degli impegni e degli accertamenti.

Infatti, la parziale rilevazione da parte di alcuni comuni, è dovuta alla bassa necessità di effettuare le rettifiche dei dati finanziari, in quanto la presenza di costi e ricavi di esercizi futuri è pressoché nulla.

Ciò, come dimostrato dall'analisi dei prospetti di conciliazione e dei conti economici è dovuto al fatto, che i comuni, con l'introduzione della rilevazione economica, hanno modificato la loro gestione, in termini di previsione di spesa e di entrate.

Molti comuni, già in sede di impegno e di accertamento, nel rispetto della competenza economica e temporale, inseriscono solo l'ammontare di competenza dell'esercizio, con piccoli aggiustamenti finali, soprattutto per i contratti di assicurazione e per gli affitti di competenza dell'esercizio successivo.

Il riscontro di tale differenza, quindi, rappresenta un segnale positivo, anche in termini di acquisizione di logiche economiche, valide anche in sede di contabilità finanziaria, sottolineando una crescita culturale all'interno dei comuni.

Altra caratteristica evidenziata dall'analisi dei Conti economici e dei Conti di Bilancio, sono le differenze tra i risultati provenienti dai due prospetti.

Infatti, emergono in alcuni casi delle differenze sostanziali tra il risultato di amministrazione e il risultato economico. Ciò sottolinea come diverse sono le finalità informative delle due contabilità e quindi dei prospetti di sintesi, ma anche come diverse sono le interpretazioni da ricavare dall'analisi dei due prospetti.

Se una differenza tra i due è lecita è interessante capire le elevate distanze, a volte, dei due risultati.

Analizzando meglio il Conto Economico, si osserva immediatamente che il risultato economico è influenzato fundamentalmente non tanto dalla gestione caratteristica, che anche fornisce delle informazioni utili, ma soprattutto dai risultati provenienti dalla gestione finanziaria e straordinaria.

La differenza principale quindi, è dovuta alle operazioni finanziarie, legate alle partecipazioni in società controllate e collegate e alle variazioni ad esse associate: acquisizioni, dismissioni, determinazioni delle plusvalenze e delle minusvalenze, ma anche ad attività straordinarie, come la cessione o l'acquisizione di beni mobili e immobili, con determinazione di minusvalenze, plusvalenze e sopravvenienze.

Si tratta di operazioni, che non riguardano l'attività tipica del Comune, ma che necessariamente comportano degli impatti in termini di costi e ricavi, e quindi sul risultato economico.

La rilevazione delle gestioni accessorie dei Comuni, quindi, attraverso il Conto economico, possono fornire importanti informazioni che altrimenti passerebbero inosservate, anche se la domanda successiva, è se comunque queste informazioni vengono utilizzate o formano oggetto di riflessioni.

Nella totalità dei casi, si tratta di informazioni che non vengono rilevate o evidenziate dalla direzione generale e tanto meno dalla Giunta, se non dal Collegio dei Revisori, in sede di approvazione del rendiconto finanziario e per la relazione da presentare alla Corte dei Conti.

Da tale valutazione, semplicistica, si ricava una valutazione oggetto anche dell'indagine che è la finalità informativa del prospetto di conciliazione, del Conto economico e del conto del patrimonio.

Come ampiamente dimostrato nel capitolo 5, non vi è un utilizzo informativo dei prospetti di cui sopra, né dalla Direzione Generale né dalla Giunta, passando pressoché inosservata qualsiasi informazione sia pure limitata degli aspetti economici e patrimoniali.

Se di utilizzo informativo si vuole parlare, solo sporadicamente si ritrova in alcune analisi e valutazioni svolte all'interno del settore finanziario, senza nessun riscontro esterno al settore stesso.

Da quanto detto sopra, è interessante evidenziare alcune criticità e considerazioni, che a vario titolo, sia pure con aspetti differenti, sono presenti nei Comuni, e che inevitabilmente influenzano gli aspetti contabili e soprattutto le riflessioni su una riforma contabile degli enti locali.

Una criticità sollevata, da molti comuni, e collegata alle riflessioni di cui sopra, riguarda il problema culturale, cioè la bassa rilevanza e presenza di una cultura economico-patrimoniale, non solo da parte del soggetto di indirizzo politico, che in parte si giustifica, (Giunta) ma anche a volte del soggetto tecnico, che ha la responsabilità della gestione (Direzione Generale).

Il problema è particolarmente sentito dai responsabili dei settori finanziari, che peraltro presentano una maturità alquanto elevata sulle tematiche relative alla contabilità economico-patrimoniale, in relazione alle difficoltà nel comunicare

con i responsabili dei servizi in sede di raccolta di informazioni necessarie per rilevare la situazione economica e patrimoniale dell'ente.

Se in parte, la scarsa cultura economica è legata alla mancanza di obbligo da parte del legislatore della tenuta di una contabilità economica, dall'altra, si fa fatica a capire a distanza di anni, lo scarso interesse da parte della Direzione Generale, in quanto se pur preoccupata di altri aspetti (spesa), potrebbe, in linea con l'intenzione del legislatore prestare maggiore attenzione alle tematiche economiche.

Strettamente legata alla riflessione appena evidenziata, un'altra criticità fa riferimento allo scarso interesse a realizzare un sistema parallelo di rilevazione, per due ordini di motivi:

1. la mancanza di un obbligo di legge, e quindi mantenimento della compilazione del prospetto di conciliazione e del Conto Economico e del Conto del Patrimonio, attraverso rilevazione extracontabili;
2. la mancanza di risorse economiche da impiegare e investire per realizzare un sistema che richiede anche la presenza di risorse umane per la rilevazione, la gestione e la verifica sul funzionamento dello stesso.

Per quanto riguarda il primo punto, come sottolineato, anche in relazione alla differenza riscontrata nei paesi come l'Australia e la Nuova Zelanda, il passaggio e l'adozione di un nuovo sistema contabile, necessariamente richiede un intervento legislativo, in assenza del quale esiste una forte resistenza a dotarsi di una contabilità parallela.

Se da un punto di vista concettuale è condivisibile, non lo è dal punto di vista pratico ed operativo, in quanto alcuni comuni, si stanno dotando sia pure limitatamente di una contabilità parallela, per rispondere ad una esigenza interna di analisi, ma anche per rispondere ad una indicazione normativa che lascia libertà agli enti locali di dotarsi di una rilevazione degli aspetti economici, pur mantenendo la contabilità finanziaria .

Per il secondo punto si fa riferimento alla limitatezza delle risorse in generale, e alle difficoltà che hanno molti comuni di distogliere risorse da investire per un sistema di rilevazione parallelo.

In particolare, da molti comuni è stato sottolineato come, l'introduzione di un nuovo sistema, richiede degli investimenti, e l'impiego di personale da dedicare totalmente alla rilevazione di tipo economico.

Di fronte a tale scenario, emergono con forza le resistenze da parte di molti comuni, che non costituisce una resistenza ad un sistema contabile, ma ad una difficoltà oggettiva di mancanza di risorse adeguate a condurre e introdurre una contabilità parallela.

Altra considerazione legata nello specifico alla determinazione del prospetto di conciliazione e alle rilevazioni economico-patrimoniale, riguarda la criticità sollevata dalla Corte dei Conti.

Negli ultimi anni, infatti, in virtù dell'esercizio dei controlli della Corte dei Conti, i comuni, sono tenuti a trasmettere oltre alla relazione da parte del Collegio dei revisori, anche il prospetto di conciliazione.

Numerosi Comuni, in tal senso hanno sollevato, il problema del rigetto e del non riconoscimento da parte della Corte dei Conti dei prospetti di conciliazione, compilati secondo le indicazioni fornite dall'Osservatorio, che prevedevano la valutazione dei costi di esercizi futuri, secondo una metodologia molto vicina alla valutazione fatta dalle aziende private.

In tali casi la Corte dei Conti non ha riconosciuto il prospetto compilato secondo le indicazioni dell'Osservatorio, invitando i comuni ad utilizzare il vecchio prospetto di conciliazione e le relative note di compilazione, con un evidente passo indietro nella determinazione e rilevazione corretta degli elementi economici.

Un elemento di particolare interesse, che presenta un impatto non solo per la contabilità economica ma anche per la contabilità finanziaria è rappresentato dal patto di stabilità e dai vincoli stabiliti di volta in volta con la Legge Finanziaria, che si concentra principalmente sulle tematiche di riduzione della spesa corrente.

Infatti, come sollevato da molti comuni, il patto di stabilità non consente di effettuare una programmazione adeguata ed efficiente, in quanto appunto rispondente ad una logica finanziaria e quindi di riduzione della spesa, che poco si collega con un impianto ed una analisi di tipo economico.

Un elemento riscontrato in sede di analisi, è già ampiamente descritto nel capitolo 1 fa riferimento alla separazione tra potere politico e autonomia gestionale dell'ente locale.

In particolare, la criticità riguarda l'ingerenza del potere politico sulle scelte gestionali, che limitano l'analisi e le valutazioni di tipo economico per esempio nel caso di esternalizzazione dei servizi.

Il fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi, è cresciuto in maniera esponenziale negli ultimi anni, collegato soprattutto ai limiti imposti dal patto di stabilità, il quale imponendo una riduzione, ha favorito l'emergere di processi di esternalizzazione, ma anche la nascita di società a partecipazione controllata o collegata.

È emerso, che in tali contesti, molti servizi sono stati esternalizzati, senza che sia stata effettuata un'analisi economica, che avrebbe permesso una valutazione in termini di convenienza e di definizione degli elementi necessari, per garantire un servizio che rispecchiasse l'equilibrio tra qualità e tariffe applicate. quindi, nella maggior parte dei casi, si è trattato di forme di esternalizzazione, che sono state frutto di scelte politiche.

6.3 Considerazioni sulle prospettive di sviluppo.

Come ampiamente descritto, numerose sono le proposte di riforma, o meglio le discussioni in atto e che potrebbero rappresentare le soluzioni per un nuovo sistema contabile degli enti locali.

Alcuni parlano di sistemi paralleli, in modo tale da mantenere le finalità distinte e separate delle due contabilità: finanziaria ed economica;

altri parlano di rilevazioni o sistemi integrati, di contabilità finanziaria e contabilità economica, prevedendo anche una contabilità analitica per centri di costo.

Infine altri, facendo riferimento all'evoluzione dei comuni e della necessità di programmazione e controllo, prevedono una contabilità generale, economico-patrimoniale e una contabilità analitica, e quindi l'introduzione di un nuovo sistema contabile accrual.

Oggi la scelta fondamentale per le amministrazioni pubbliche, e nello specifico per gli enti locali, è quella relativa all'oggetto specifico da attribuire al sistema dei valori e, conseguentemente alla logica e al metodo di rilevazione da adottare.

Rispetto alla contabilità finanziaria, la contabilità economico-patrimoniale si presenta come uno strumento più utile ai fabbisogni informativi delle numerose categorie di stakeholders (contribuenti, utenti, clienti, fornitori, finanziatori, ecc.) che, formalmente si pongono all'esterno dell'amministrazione e, pertanto, hanno come immediati interlocutori i politici ai quali è affidato il mandato di governare.

In particolare, la contabilità economico-patrimoniale, come ampiamente già osservato nel capitolo 1, permette di acquisire importanti informazioni:

- conoscere i risultati dell'azione amministrativa e le alternative a fronte di scelte decisionali, elementi in questo momento più importanti che subordinare l'attività a predefiniti vincoli di risorse e tetti di spesa;
- attribuire rilevanza all'azione del controllo consuntivo per verificare le variazioni rispetto al preventivo, risalire alle cause riconducendole a precise aree di responsabilità organizzativa;
- impostare e attivare un articolato sistema di programmazione e controllo in grado di sostenere con un opportuno sistema informativo i processi decisionali sempre più complessi ed articolati. Esso ha un alto livello di flessibilità e di adattabilità ad una situazione ambientale mutevole che richiede variazioni in termini di allocazione di risorse tra le varie attività;
- misurare l'economicità delle scelte ed evitare il patologico spostamento nel tempo della ricerca dell'equilibrio economico, che fino ad oggi è stato possibile grazie al sistematico ricorso all'indebitamento e all'incremento del debito pubblico;

- misurare in modo preciso, tramite anche il contributo della contabilità analitica, le aree di responsabilità organizzativa attribuendo a ciascuna di esse obiettivi di risultato per riscontrare poi il livello di raggiungimento;
- dare trasparenza di comunicazione ai cittadini sulle risposte acquisite e sul loro impiego rispetto al soddisfacimento dei bisogni pubblici. Il calcolo e la distribuzione dei fattori produttivi, secondo la loro destinazione e non in base alla loro natura, consentono di valutare le decisioni, i progetti, i programmi rispetto ai bisogni e dare evidenza esterna alle scelte pubbliche;
- misurare i costi dei servizi pubblici al fine di esprimere un giudizio sul loro valore, sull'utilità della loro erogazione in presenza di alternative e di risorse scarse e di avviare un meccanismo di competizione con altri soggetti, ad esempio privati, stimolando la ricerca di maggiore efficienza ed economicità;
- misurare i reali fabbisogni di aree/servizi verso i quali si attuano trasferimenti di risorse al fine di evitare trasferimenti impropri perché basati su indicazioni contabili non trasparenti o finalizzati a mascherare la realtà.

A tali esigenze il legislatore ha cercato di dare una risposta con la riforma approvata nel 1997, con la legge n. 94, laddove prevede che vengano rilevati i costi ed i ricavi della gestione finanziaria e, più ancora, la nuova impostazione del rendiconto, che sembra avviare una forma di contabilità di tipo accrual.

La spesa pubblica, di conseguenza, deve essere pensata e controllata in ragione delle scelte di intervento nell'economia. Da un lato con una coerente programmazione delle risorse e con un bilancio congegnato per obiettivi e strutturato per costi e ricavi, secondo una logica accrual. Dall'altro, con un sistema di controlli che consenta di verificare, sul versante della spesa, i mezzi di finanziamento prescelti, in modo che sia possibile valutare la congruità degli oneri fiscali imposti in ragione del sacrificio sopportato da ogni cittadino. È bene precisare che uno degli scopi principali per i quali si ritiene opportuno tenere una contabilità accrual è quello di garantire un controllo di tipo concomitante (e non solo preventivo e susseguente) sulla formazione dei valori finanziari ed economici al fine di stimolare le opportune iniziative dei responsabili della gestione delle risorse disponibili.

Il bilancio, a questo punto, diventa, inevitabilmente, un mezzo di gestione delle risorse, tanto che appare indispensabile conoscerne gli effetti economici. La politica finanziaria viene ad identificarsi con la politica di bilancio al punto che risulta necessario procedere ad un'analisi dei costi e dei benefici connessi a ciascuna scelta, ad una verifica delle compatibilità delle diverse opzioni, da graduare secondo una precisa scala di priorità, in un coerente disegno di programmazione delle limitate risorse disponibili. Proprio la nuova rilevanza del bilancio riporta al tema della opportunità di meglio definire i ruoli politici nella vicenda delle regole di spesa: il "*chi fa cosa*".

il rendiconto dovrà essere strutturato in modo da consentire la valutazione economica e finanziaria delle risultanze, di entrata e di spesa, evidenziando le entrate realizzate ed i risultati conseguiti in relazione agli obiettivi stabiliti negli strumenti di programmazione economico-finanziaria e di bilancio, agli indicatori di efficienza e di efficacia ed agli obiettivi delle principali leggi di spesa.

Il rendiconto definisce, insomma un sistema di contabilità economico-patrimoniale delle pubbliche amministrazioni, con raccordo tra la contabilità economica e quella finanziaria, in termini di conto del bilancio e di conto del patrimonio in una prospettiva “aziendalistica” che nel patrimonio non vede più solo un insieme di beni da inventariare, ma da amministrare e fare fruttare, esponendone i componenti positivi e negativi, nonché gli indici di redditività della gestione.

La rendicontazione, a questo punto, diviene essa stessa uno strumento di controllo e valutazione, in grado di esaltare i profili della programmazione amministrativa, con il passaggio dal vecchio controllo sulla gestione finanziaria al controllo sui risultati.

Volendo provare a delineare qualche proposta di riforma dell’impianto contabile bisogna partire dall’assunto che dal punto di vista contabile, l’impianto italiano rivela esigenze di riforma soprattutto a causa di carenze di sistematicità.

In termini di struttura tecnica del sistema dei conti, appare opportuno ragionare sulla prospettiva di un sistema contabile integrato. In tale ambito si pone, prima di tutto, le necessità di coerenza tra dati preventivi e consuntivi, al fine di consentire l’attuazione di ciò che costituisce l’essenza tecnica del controllo di gestione, vale a dire il confronto sistematico e continuativo, oltre che rigoroso, tra dati preventivi e consuntivi (il controllo deve essere preventivo, concomitante e susseguente).

Nei *sistema contabile integrato* devono convivere le dimensioni generale ed analitica, attraverso l’adozione delle tecniche di contabilità per fondi e successivo consolidamento. I valori da considerare sono quelli del patrimonio, della gestione monetaria e dei complessivi flussi finanziari di entrata ed uscita. Non si deve dunque pensare alla convivenza di contabilità parallele, ma occorre definire impianti contabili di tipo integrato degli aspetti patrimoniale, economico, monetario e finanziario. Centrale appare la dimensione economico-patrimoniale, che con linguaggio internazionale viene detta full accruals.

Se si guarda, infatti, al panorama internazionale, si verifica che sebbene esistano paesi che non stanno riformando la loro contabilità, come la Germania che mantiene un impianto di tipo finanziario, esistono paesi precursori delle riforme sia degli apparati pubblici che del loro ordinamento contabile come la Nuova Zelanda e l’Australia, gli USA, il Regno Unito, la Spagna e la Francia.

Tra questi paesi si notano differenze nell'impostazione dei preventivi: gli inglesi hanno adottato il *full accruals* anche per il budget; gli americani mantengono il preventivo *cash*: economico-patrimoniale i primi, finanziario i secondi. Differenze sussistono nella valutazione dell'attivo fisso: i paesi del Commonwealth adottano il *valore corrente*, gli americani il *valore storico*.

Non ci sono, invece, differenze di impostazione generale dei *modelli contabili consuntivi*, infatti, ovunque la riforma contabile è impostata su conti consuntivi di tipo sistematico, in partita doppia, secondo la logica economico-patrimoniale.

Concludendo, l'effettivo assolvimento degli obblighi di trasparenza e completezza conducono a soddisfare le esigenze di ordine conoscitivo, per realizzare le quali, occorre sostituire la contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale e adottare sistemi integrati per tutti gli altri aspetti non contabili che debbono essere "rendicontati" ai cittadini. Solo così diventa veramente efficace il processo formalmente in atto per introdurre un sistema di rilevazioni analitiche, collegate a quelle generali, adottando le logiche budgetarie ed il controllo di gestione e strategico, come avviene nei confronti di qualsiasi corretta forma di gestione aziendale. Ma sebbene il "cambiamento contabile" di cui si tratta, laddove applicato, può sicuramente garantire un miglioramento in termini di affidabilità dei risultati, è bene precisare però che la limitata attendibilità delle risultanze che i sistemi contabili producono non dipende soltanto "dalla base contabile" utilizzata, ma ancor più da un limite culturale: la contabilità non è stata per le amministrazioni di molti Paesi (inclusa l'Italia) uno strumento per il governo aziendale cioè una tecnica idonea a generare informazioni per gestire in modo consapevole, razionale e responsabile le risorse pubbliche e rendere conto dei risultati conseguiti. La contabilità è stata, ed ancora troppo di frequente è, una routine burocratica ed il rendiconto un obbligo formale da assolvere che non suscita alcun interesse politico e mediatico. Naturalmente, come dimostra l'esperienza di molte aziende private anche quotate nelle borse internazionali, è sempre possibile manipolare le risultanze contabili. Ciò dipende non dallo strumento, la contabilità, o dalla "base" sulla quale è tenuta (cash o accrual), ma da chi lo utilizza. Un sistema contabile non ha mai "colpe", ha solo potenzialità informative. Spetta a chi governa l'amministrazione, definire in modo palese quali sono le esigenze informative che s'intendono soddisfare e, di conseguenza, individuare il sistema contabile più idoneo ed utilizzarlo in modo corretto.

Tuttavia, affinché si determini una riforma contabile, e un cambiamento del sistema contabile, che non sia solo formale, ma sostanziale, è necessario considerare alcuni fattori fondamentali che rappresentano delle variabili di successo.

Sicuramente è necessario non solo prevedere un nuovo sistema contabile, ma agire consapevolmente sul cambiamento della cultura e della logica amministrativa, che faciliterà la comprensione e l'utilizzo del nuovo strumento contabile.

In secondo luogo è necessario sottolineare, che il processo decisionale non dipende da vincoli e da fattori esterni, come avviene per le aziende private, ma dipende in misura determinante da fattori giuridici, politici, sociali. Il ruolo delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali è quindi strutturalmente diverso da quello che essi giocano nel settore privato. E' dunque importante salvaguardare e tenere conto di tali elementi di diversità nella riforma dei sistemi contabili pubblici.

Necessità di prevedere non solo un obbligo di legge per garantire il buon esito del cambiamento contabile, perché potrebbe tradursi in semplice adeguamento formale senza nessun adeguamento sostanziale.

Ma al contrario agire sulle conoscenze, competenze, motivazioni, volontà e interesse delle persone. E' importante che al cambiamento legislativo si accompagnino dunque attività di sensibilizzazione, formazione, sperimentazione di nuove tecniche e strumenti.

Se si considerano gli elementi appena indicati, una nuova riforma contabile per gli enti locali, così come indicato da molti accademici, dovrebbe garantire:

- una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria, ma anche dei risultati reali (non contabili) degli enti locali;
- l'armonizzazione e il consolidamento dei "conti pubblici", pur assicurando agli enti locali la necessaria autonomia nel disegno dei propri sistemi contabili;
- la salvaguardia e/o la sostituzione della funzione autorizzativa dei bilanci pubblici, con un opportuno bilanciamento fra forme di autorizzazione ex ante e di responsabilizzazione ex post;
- la semplificazione degli attuali adempimenti per tutti gli enti locali e in particolare per quelli di minori dimensioni (senza peraltro compromettere la confrontabilità e il consolidamento dei conti di tutti gli enti).

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (2003), “*Principio contabile n.1- Programmazione e previsione del sistema di bilanci – Testo del documento e commenti*”, Azienditalia, n. 1;
- Adhémar P. (2003), “*The modernization of government accounting in France: the current situation, the issues, the outlook*”, fonte IFAC;
- Airoldi G., Brunetti G. e Coda V., “*Economia Aziendale*”, Bologna, Il Mulino, 1994;
- Anessi Eugenio, “*Economia delle Amministrazioni pubbliche*”, Cusl, Milano, 1991;
- Anessi Pessina E. (1995), “L’introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche di servizi sanitari: aspetti di determinazione e interpretazione del risultato di esercizio”, in Borgonovi E. (a cura di), *Il controllo della spesa pubblica*, Egea, Milano;
- Anessi Pessina E. (2007), “*L’evoluzione dei sistemi contabili pubblici , aspetti critici nella prospettiva aziendale*”, Egea, Milano;
- Anessi Pessina E. e Steccolini I. (2001), “La contabilità economica dell’ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici”, *Azienda Pubblica*, XIV (1); 89-116;
- Anselmi L. (2001), “L’ente locale diventa holding di un gruppo di aziende”, in Anselmi L. (a cura di), *L’azienda comune. Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali*, Rimini, Maggioli;
- Anselmi L. (a cura di), “*Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*”, Rimini, Maggioli, 1997;
- Arango V., “*Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica*”, in la Finanza Locale, Rimini, Maggioli, n. 6, 1999;
- Bagnetti G. (2000), *Lo spirito del costituzionalismo americano. La Costituzione democratica*, Vol. 2, Giappichelli, Torino;
- Barbalance S., “*La contabilità dell’ente locale. Aspetti finanziari, economici, patrimoniali*”, Milano, Giuffrè, 1999;
- Barbiero M., “*Prospetto di conciliazione: metodologia di compilazione e osservazioni*”, in Azienditalia, IPSOA, n. 5/2000;
- Behn R. D. (1998), “The new Public Management paradigm and the search for democratic accountability”, *International Public Management Journal*, 1(2): 131-164;
- Bellesia M., “Manuale di contabilità per gli enti locali”, Gorle, CEL, 1996;*bilancio*, UTET, Torino;
- Boccaletti V. (1998), “Alcuni aspetti critici del nuovo ordinamento contabile degli enti locali”, *La Finanza Locale*, XVIII(7-8): 849-864;
- Borghi, A., Farneti, G., “*Enti locali – Guida pratica alla revisione contabile*”, Azienditalia, IPSOA, Milano 1997;
- Borgonovi E. (1996), “*Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni Pubbliche*”, Egea, Milano;

- Borgonovi E. (1997), “Il nuovo ordinamento contabile degli enti locali tra teoria e pratica”, *Azienda Pubblica*, **X**(2): 139-145;
- Borgonovi E. (1998), “Gli strumenti informativo-contabili per la decisione nella pubblica amministrazione”, in *Atti del convegno Aidea*, Clueb Bologna;
- Borgonovi E., “La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte pubbliche”, in Borgonovi E. (a cura di), *Introduzione all’economia delle amministrazioni pubbliche*, app. 1-86, Milano, Giuffrè, 1984b;
- Borgonovi E., *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AIDEA, *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, pp. 175-202, Bologna, CLUEB, 1988a;
- Borgonovi E., *Il sistema contabile degli istituti pubblici: caratteristiche, valutazione, prospettive*, in AA.VV., *Studi e ricerche della Facoltà di economia e commercio dell’Università di Parma*, pp. 49-81, Bologna, Patron, 1984a;
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, EGEA, 2004;
- Borgonovi Elio, “Il sistema contabile negli Enti Pubblici: Caratteristiche, valutazioni, prospettive” Patron, Bologna, 1984;
- Borgonovi G., Anessi Pessina E. (2000), “Accounting and accountability in Local Government: A Framework”, in Caperchione E., Mussari R. (a cura di), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston;
- Brivio Michele, “L’impianto della contabilità economico-patrimoniale negli Enti locali”, Milano, 1996/1997;
- Brunetti G., *Contabilità e bilancio d’esercizio*, 2a ed., Milano, ETAS, 1995;
- Bruno F., “I risultati della gestione del bilancio”, in Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L. e Ravelli G., “Enti locali: la gestione economico-finanziaria”, pp. 127-72, Milano, IPSOA, 1998A;
- Bruno F., “La gestione del bilancio”, in Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L. e Ravelli G., “Enti locali: la gestione economico-finanziaria”, pp. 103-25, Milano, IPSOA, 1998b;
- Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L. e Ravelli G., “Enti locali: la gestione economico-finanziaria”, 2a ed, Milano, IPSOA, 1998;
- Buccellato A. (1992), “Il sistema informativo delle aziende pubbliche”, Padova, CEDAM;
- Buccoliero L., De Nardi F., Nasi G. e Steccolini I. (2005), “L’implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un’indagine empirica”, *Azienda pubblica*, **XVIII**(4): 59-613;
- Capalbo F. (2004), “Il Sistema contabile australiano. Attori e processi”, Cedam, Padova;

- Caperchione E. (2000), *“Sistemi informativo-contabili nella Pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione”*, Egea, Milano;
- Caperchione E. e Pezzani F. (2000), a cura di, *“Responsabilità e trasparenza nella gestione dell’ente locale”*, Milano, EGEA;
- Caperchione E., *“La tenuta della contabilità per la costruzione del conto economico”*, in Caperchione E. (a curadi), *“Il regolamento di contabilità nell’ente locale”*, pp. 171-214, Rimini, Maggioli, 1996;
- Caperchione E., Steccolini I. (2000), *“L’impatto dell’introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali della Francia e del Belgio”*, in Caperchione E., Pezzani F. (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell’ente locale*, Egea, Milano;
- Capone, D., Sorarù, M., *“Il prospetto di conciliazione”*, Azienditalia, n. 2/97, IPSOA, Milano;
- Caratozzolo, M., *“ Il bilancio d’esercizio”*, Giuffrè, Milano 1998;
- Cesaroni F. M. (1998), *“Il processo evolutivo degli enti locali e la trasformazione dei tradizionali sistemi informativi”*, in Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *Il processo de trasformazione contabile e finanziaria de comuni e delle province*, pp. 175-193, Rimini, Maggioli;
- Cossiga C., Delfino F. (2004) *“Principio contabile n. 2 – Gestione nel sistema di bilancio – Testo del documento e commenti”* Azienditalia, n. 7;
- D’Amore M. (2002), *“Il bilancio dell’ente locale in una prospettiva internazionale. Il caso del Regno Unito”*, Giappichelli, Torino;
- D’Aries C., *“ Contabilità economica e Prospetto di conciliazione”*, in Azienditalia n. 10, ottobre 2001;
- D’Aries C., d’Altri A. e Mazzara L., *“Enti locali. Il sistema informativo contabile”*, Milano, IPSOA, 1998;
- D’Aristotele E. – Rosa F., *“La contabilità economica negli enti locali”*, Bergamo, CEL, 2000;
- D’Aristotile E. e Rosa F., *“La contabilità economica negli enti locali”*, Gorle, CEL, 1998;
- D’Aristotile, E., Rosa, F., *“ La contabilità economica negli enti locali”*, CEL, Bergamo 1998;
- Del Vecchio M. (2001), *“Dirigere e governare le amministrazioni pubbliche”*, Egea, Milano;
- Delcamp A. Tulard M.J. (2003), *“La decentralizzazione francese: alla ricerca di un secondo impulse”*, Amministrare, n.2;
- Delfino F. e Farneti G., *“Il piano esecutivo di gestione”*, in Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L. e Ravelli G., *“Enti locali: la gestione economico-finanziaria”*, pp. 73-99, Milano, IPSOA, 1998;
- Delfino F., *“Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale”*, Milano, ICA, 1998a;
- Delfino, M., *“Guida operativa per gli enti locali n. 1 – Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale”*, ICAP, Cuneo 1998;

- Demartini P. (1998), “Il nuovo sistema informativo degli enti locali. Problemi aperti”, in Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei comuni e delle province*, pp. 195-212, Rimini, Maggioli;
- Farneti G. e Bozzoli S. (2005), a cura di, “*Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*”, Milano, Franco Angeli;
- Farneti G., “*Gestione e contabilità dell’ente locale*”, 3a ed., Rimini, Maggioli, 1998a;
- Farneti G., “*Il bilancio dell’ente locale. Determinazioni preventive e consuntive*”, 2a ed., Torino, Giappichelli, 1997a;
- Farneti G., Pozzoli S., (2002) “*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Testo ed analisi dell’innovativo documento elaborato dall’Osservatorio*”, Azienditalia, n. 12;
- Farneti G., Pozzoli S., Ravelli G. (2004), “*Principio contabile n. 3 – Il rendiconto degli enti locali – Testo del documento e commenti*”, Azienditalia, n. 8;
- Fava R. e Delfino F., “*Come introdurre la nuova contabilità negli enti locali*”, Gorle, CEL, 1996;
- Fazio Giuseppe, “*Il nuovo bilancio statale nel sistema finanziario italiano*”, in appendice Norme di contabilità pubblica e di riforma della Corte dei Conti, Milano, Editore Giuffrè, 2001;
- Ferrero G. e Mezzani F., “*Contabilità e bilancio d’esercizio*”, 2a ed., Milano, Giuffrè, 1989;
- Frattini, G., “*Contabilità e bilancio*”, vol. 1 e 2, Il Sole 24 Ore Norme e tributi, Milano 1998;
- Giovanelli L. (1995), “*La comunicazione economica nell’ente locale*”, Milano, Giuffrè;
- Grandis F. G. (2006), « *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici* », Roma, Quaderni monografici RIREA ;
- Guarini E. (2000), “Ruolo dell’ente locale e accountability: L’impatto sui sistemi di misurazione e controllo”, *Azienda Pubblica*, XIII(6): 715-736;
- Jones H.R., (2003), “United Kingdom” in Lüder K., Jones R.H., “*Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*”, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Francoforte;
- Ladu G. (1998), “*I controlli finanziari e di gestione*”, In Istituto per la Scienza dell’Amministrazione Pubblica, Il governo Locale in Francia, Gran Bretagna, Germania, archivio nuova serie n. 8, Giuffrè, Milano;
- Longo F. (1994), “ Il nuovo modello di attribuzione del potere e delle responsabilità nelle amministrazioni locali”, *Azienda Pubblica*, VII(1): 95-120;
- Malavasi C. (2000), “*Il prospetto di conciliazione e la nuova contabilità economica per gli enti locali*”, Rimini, Maggioli;
- Malavasi, C., “ *Il prospetto di conciliazione e la nuova contabilità economica per gli enti locali*”, Maggioli, Rimini 1999;

- Malvasi C., *“Il prospetto di conciliazione e la nuova contabilità economica per gli enti locali”*, Rimini, Maggioli, 1998;
- Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *“Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei comuni e delle province”*, Rimini, Maggioli, 1998;
- Massaro chiara, *“L’applicazione della contabilità economica patrimoniale negli enti locali”*, Milano, 1998/1999;
- Meneguzzo M. (1997), *“Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L’esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale”*, *Azienda Pubblica*, **X**(6);
- Morigi, P., *“La contabilità economica negli enti locali”*, Franco Angeli, Milano 1994;
- Mulazzani M. (2001), *“Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche”*, Cedam, Padova;
- Mulazzani M., *“Introduzione”*, In Mulazzani M. (2002, a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano;
- Mulazzani M., Gori E. (2003), *“ Il bilancio generale e i finanziamenti dell’Unione Europea”*, Franco Angeli, Milano;
- Mussari R. (1994), *“Il management delle aziende pubbliche”*, Cedam, Padova;
- Mussari R. (1996), *“L’azienda del comune tra autonomia e responsabilità”*, Padova, CEDAM;
- Mussari R. (199a), *“L’ordinamento finanziario e contabile ed il “nuovo” modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento”*, *Azienda Pubblica*, **X**(2): 159-175;
- Mussari R. (2003), *“La contabilità pubblica locale in Europa: tendenze in atto e difficoltà operative”*, *Azienditalia*, n. 10;
- Mussari R. (2003), *“La contabilità pubblica locale in Europa: tendenze in atto e difficoltà operative”*, *Azienditalia*, **10**(10): 596-600;
- Mussari R. (2005), *“Il mutamento de sistemi contabili pubblici: Valenze informative e culturali”*, in Farneti G. e Bozzoli S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, pp. 31-47, Milano, Franco Angeli;
- Mussari R., *“Il new public management e l’orientamento ai valori economici”*, in Bianchi M. (a cura di), *“La pubblica amministrazione di fronte all’Europa”*, Cesena, Il Ponte Vecchio, 1998;
- Osservatorio per la finanza e la contabilità per gli enti locali (2004), *“I principi contabili per gli enti locali”*, Ministero dell’Interno, Roma;
- Pallais Michelle, *“ Il funzionamento della contabilità economica-patrimoniale negli enti locali”*, Milano, 1996/1999;
- Pavan A. (2005), *“Bilancio e contabilità di Stato: Peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale”*, Roma, Presidenza del Consiglio dei Ministri. Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione.

http://www.sspa.it/ArchivioCD/RicercheSSPACD2/A_EP_R6/Rapportoricerca9.htm;

- Pavan A., Reginato E. (2004), *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica*, Giappichelli, Torino;
- Pavani G. (2000), “La forma di governo locale in Francia”, *Amministrazione pubblica locale comparata*, dal sito www.sspal.it;
- Pezzani f. (1997), “Il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: Le linee di rinnovamento e gli aspetti di criticità attuativa”, *Azienda pubblica*, X(2): 147-157;
- Pezzani F., (a cura di), “*Responsabilità e trasparenza nella gestione dell’ente locale*”, Milano, EGEA, 2000;
- Piccioni – Marzari, “*dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica*”, D’Anselmi, 2000;
- Pollitt C. Bouckaert G. (2002), “*La riforma del management pubblico*”, Egea, Milano;
- Pozza L., Tettamanzi P. (1997) “ Il bilancio di esercizio nel Regno Unito”, in Viganò A. (a cura di), *Elementi di ragioneria internazionale*, Egea Milano;
- Pozzoli M. (2004), “ I Principi contabili statunitensi generalmente accettati per le aziende pubbliche con particolare riferimento al principio della competenza”, in *Quaderni del dottorato di ricerca di Siena*, Siena;
- Pozzoli M. (2004), “I Principi contabili”, in Bruni G., *Revisione aziendale e di*
- Pozzoli S. (2002), “Il grande equivoco delle contabilità negli enti locali”, *Azienditalia*, n. 8;
- Pozzoli S. (2003), “ Sistemi contabili, finanza innovativa e conservazione del patrimonio”, *Azienditalia*, n. 7;
- Pozzoli S. (2004), “Quale contabilità per gli enti locali”, *Azienditalia*, 11(4): 255-258;
- Pozzoli S. (2004), “Un rendiconto della gestione in versione Europea”, *Azienditalia*, n. 8;
- Pozzoli S. (2005b), “Autonomia e sistemi contabili negli enti locali”, in Farneti G. e Pozzoli S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, pp. 48-67, Milano, Franco Angeli;
- Preite D. (2005), “Il bilancio consolidato nel gruppo pubblico locale: quale ruolo?”, *Azienda Pubblica*, XVIII (3): 431-449;
- Preite D. (2006), “*Bilancio consolidato e informazione per il gruppo pubblico locale*”, Egea, Milano;
- Propersi, A., “*Contabilità e bilanci degli enti locali*”, Il Sole 24 Ore, Milano 1998;
- Puddu L., “*Il bilancio degli enti locali*”, Milano, Giuffrè, 1984;
- Ravelli G., “*Illustrazione di un’esperienza di integrazione della contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale ed*

- analitica: L'esperienza della provincia di Ferrara*", in Farneti G. (a cura di), *"Il controllo economico nell'ente locale"*, Rimini, Maggioli, 1992;
- Ravelli G., *"La contabilità economica"*, in Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L. e Ravelli G., *"Enti locali: la gestione economico-finanziaria"*, pp. 173-209, Milano, IPSOA, 1998;
 - Steccolini I. (1993), *"Alla ricerca dell'accountability dall'Italia agli antipodi. Riflessioni sulle riforme dei sistemi contabili pubblici australiani e implicazioni per la progettazione dei sistemi di accountability nel settore pubblico italiano"*, in Pezzani F. (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano;
 - Tirelli A. – *"Prospetto di conciliazione: i debiti fuori bilancio e l'IVA"*, in *Azienditalia* n. 5/2000;
 - Valotti G. (2000), *"La riforma delle autonomie locali: Dal sistema all'azienda"*, Milano, EGEA;
 - Valotti G. (2000), *"La riforma delle autonomie locali"*, Egea, Milano;
 - Vigano E. (1991), *"La Ragioneria Internazionale. Natura, contenuto, metodo"*, *Rivista dei dottori commercialisti*;
 - Zangrandi A. (2003), *"Management pubblico e crisi finanziaria"*, Egea, Milano;
 - Zangrandi A., *"Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche"*, Milano, Giuffrè, 1994;
 - Zangrandi A., *"Il piano Esecutivo di Gestione"*, in Caperchione E. (a cura di), *"Il regolamento di contabilità nell'ente locale"*, pp. 27-41, Rimini, Maggioli, 1996;
 - Zangrandi Antonello, *"Autonomia ed Economicità nelle Aziende Pubbliche"*, Giuffrè, Milano, 1994;
 - Zangrandi Antonello, *"Bilanci pubblici – Sistemi di contabilità negli enti pubblici"*, EGEA, Milano, 2005;
 - Zangrandi Antonello, Lodetti Laura, *"Bilancio, Programmazione e Controllo negli Enti Pubblici locali"*, Ed. Otto/Novecento, 2000;
 - Ziruolo A., *"il supporto informativo contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo"*, Torino, Giappichelli, 2000;
 - Zuccardi Merli M. (1995), *"Il sistema informativo contabile per l'azienda comune: dalla contabilità finanziaria all'introduzione della contabilità economica"*, in Anselmi L. (a cura di), *L'azienda "comune"*, pp. 229-272, Rimini, Maggioli;
 - Zuffada E. e Guarini E., *"Lo sfasamento temporale tra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria"*, in Caperchione E. (a cura di), *"Il regolamento di contabilità nell'ente locale"*, pp. 133-57, Rimini, Maggioli, 1996;

Sitografia

- www.anci.it;
- www.contare.provincia.fe.it;
- www.interno.it;
- www.upi.it;