

**La riforma del bilancio degli enti locali**  
**Analisi dell'adeguatezza ai fini della programmazione e**  
**del controllo di gestione**

Ubaldo Comite\*

Premessa.....	pag. 2
1. L'aziendalizzazione dell'ente locale.....	pag. 3
2. Le conseguenze derivanti dalla riforma del Titolo V della Costituzione.....	pag. 6
3. L'ordinamento contabile degli enti locali territoriali.....	pag. 8
4. Le diverse scelte adottate attualmente dagli enti locali.....	pag. 14
5. Le più recenti tendenze di riforma: sviluppi attuali e prospettive.....	pag. 17
Conclusioni.....	pag. 30
Bibliografia.....	pag. 32
Riferimenti normativi.....	pag. 33

---

\*Dottore di ricerca in Economia e Gestione delle Amministrazioni Pubbliche, docente di Bilancio degli Enti Pubblici presso l'Università della Calabria, Facoltà di Economia, Dipartimento di Scienze Aziendali.

## Premessa

Attualmente le riforme del sistema finanziario pubblico e le riforme dell'amministrazione coinvolgono sempre più il bilancio, il quale non esaurisce solo a livello statale l'indirizzo e il controllo della finanza pubblica, ma riverbera i suoi effetti anche e soprattutto in ambito locale. In tale ambito si presenta come atto di organizzazione di cui è precisa la funzione di dotare gli uffici dei mezzi necessari a consentirne l'attività e quindi va visto come un complesso di atti di destinazione<sup>1</sup>.

Nel sistema tradizionale riflesso nelle previsioni costituzionali, il bilancio si presenta come tipico atto di organizzazione e di indirizzo. La sua riconduzione alla funzione organizzatrice e la caratterizzazione come atto di indirizzo si lega alla tipizzazione delle previsioni di bilancio e alla sua funzione di distribuire le risorse nel quadro della definizione dell'equilibrio complessivo<sup>2</sup>.

Si evidenzia e si rende necessario, nell'analisi dell'evoluzione della disciplina, individuare una doppia anima nella configurazione del bilancio, conseguente alla tutela di interessi che sono indissolubilmente legati non soltanto al suo contenuto quantitativamente tipizzato, ma anche alla funzionalizzazione di questo nei confronti dei termini reali delle attività statali e locali. Alle riforme si aggiunge *de plano* la considerazione circa gli sviluppi concreti di queste, trattandosi di un campo dove sovente gli schemi teorici e legislativi sono avulsi dalla realtà<sup>3</sup>.

Il bilancio si presenta come sede dell'integrazione della legittimazione all'uso delle risorse per le diverse attività, nell'ambito della definizione dell'equilibrio complessivo, che non risulta altrimenti alterabile dalla legislazione di spesa. Attraverso le riforme succedutesi negli anni '90 si assiste alla tendenza al recupero della connessione tra la gestione, l'attività finanziaria e i risultati delle attività amministrative, sia nell'indirizzo, in termini di determinazione dei poteri di spesa, che nel sistema delle responsabilità e nei controlli.

L'impostazione delle riforme del bilancio degli enti locali, pur nella fluidità del dato normativo, indica la volontà espressa dal Legislatore di "responsabilizzare" gli stessi, attraverso nuove modalità di "fare contabilità".

---

<sup>1</sup> Il bilancio oltre alla funzione di strumento di controllo, deve rivestire anche quella insostituibile di strumento di comunicazione. Terzani S., *Il sistema dei bilanci*, F. Angeli, Milano, 2002

<sup>2</sup> Cassese S., *Le basi del Diritto amministrativo*, Garzanti, Milano, 2000

<sup>3</sup> Bartocci L., *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2000

La molteplicità delle fonti dottrinali, in uno con le modifiche apportate al Titolo V della Costituzione, in esito ad un processo evolutivo che ha trovato consacrazione nel principio formale di sussidiarietà<sup>4</sup>, incidono significativamente sulla necessità di affrontare tale problematica.

### **1. L'aziendalizzazione dell'ente locale**

L'azienda sorge come strumento adoperato dall'uomo per svolgere in modo economico attività di produzione e di consumo di beni destinati a soddisfare i suoi bisogni<sup>5</sup>.

Tutte le aziende, siano esse di consumo o di produzione, non lucrative o for profit, si caratterizzano per l'utilizzo di risorse limitate e scarse; per tale motivo occorre tenere conto del principio di economicità della gestione, finalizzato ad una tendenziale ottimizzazione del rapporto fra il valore delle risorse impiegate e il valore del risultato ottenuto. Pertanto, il principio di economicità non compete soltanto alle imprese con finalità di lucro, bensì a tutte le aziende di consumo o di produzione, private o pubbliche, le quali devono valutare nel periodo di gestione la circostanza concernente il corretto e conveniente impiego delle risorse per ottenere un determinato risultato e quindi per creare valore<sup>6</sup>. Introdurre logiche economico-aziendali nell'amministrazione pubblica vuol dire acquisire criteri decisionali e regole di funzionalità che permettono l'imporsi di un ben differente percorso di selezione delle alternative e di un controllo di gestione che supporti l'azione amministrativa dei responsabili delle aree operative affinché realizzino i risultati programmati<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> La sussidiarietà può essere verticale o orizzontale. La sussidiarietà orizzontale prevede che i pubblici poteri cedano il passo al soggetto privato nel caso in cui quest'ultimo realizzi nella gestione di un servizio pubblico quei requisiti di efficacia, efficienza ed economicità che consentono di ben erogare i pubblici servizi alla comunità degli utenti. La sussidiarietà verticale suggerisce invece, di portare il potere decisionale il più vicino possibile ai bisogni da soddisfare della comunità e, si pone quale sistema alternativo al modello amministrativo centralista. In questo caso, il potere decisionale viene individuato nel livello di governo più vicino alle esigenze da soddisfare. Esposito G. M., *Pianificazione e Pubblica Amministrazione a regime di mercato*, Cedam, Padova, 2002

<sup>5</sup> Giunta F., *Appunti di economia aziendale*, Cedam, Padova, 1996

<sup>6</sup> Possiamo perciò definire, in modo generale, il concetto di azienda come un sistema di forze che realizza in condizioni di autonomia e durabilità, all'interno di un ambiente di cui essa è parte complementare, un'attività economica, che consiste principalmente in due processi: produzione e distribuzione della ricchezza che, può poi essere a disposizione o del soggetto aziendale o di altre collettività di riferimento. Farneti G., *Ragioneria pubblica. Il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*. F. Angeli, Milano, 2004

<sup>7</sup> Borgonovi E. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005

Aziendalizzare significa ottimizzare il costo dei servizi erogati, i relativi benefici, introducendo modelli organizzativi:

1. *flessibili*, atti a rispondere prontamente alle nuove e mutevoli richieste di servizi per il cittadino;
2. *professionali*, in grado di relazionarsi coerentemente con l'evoluzione della tecnica e della cultura gestionale;
3. *accountable*, verso utenti ed amministratori per le scelte e i risultati raggiunti<sup>8</sup>.

La pubblica amministrazione tradizionalmente è stata, purtroppo, spesso disattenta all'aspetto economico della gestione. In controtendenza con il passato, si registra allo stato un maggiore interesse verso la cura e lo sviluppo delle funzioni amministrative pubbliche aventi finalità di progresso economico, sociale, culturale, di sicurezza e di tutela ambientale<sup>9</sup>.

In questi termini, interpretare l'ente locale come azienda comporta lo studio delle tipiche funzioni di amministrazione, gestione, organizzazione, rilevazione e controllo applicate all'attività degli enti pubblici locali<sup>10</sup>.

Per cercare di rendere più efficiente l'amministrazione locale si è tentato di incidere su alcuni punti focali: definizione dei diversi gradi di richiesta dell'utenza mediante l'individuazione delle fasce di popolazione di massimo bisogno; riformulazione funzionale della struttura organizzativa; richiesta di inserimento di nuovi sistemi contabili e di programmazione rivolti al controllo dell'aumento della spesa; previsione di una maggiore responsabilizzazione di risultato da parte degli attori chiave del sistema.

Più recentemente, considerata la difficoltà di agire sull'organizzazione quale dimensione economica dell'ente locale, a causa della rigidità strutturale, l'azione riformatrice si è concentrata sulle variabili non strutturali dell'organizzazione (sistemi operativi gestionali) e sulla dimensione delle risorse umane, fino a riguardare il vero e proprio orientamento strategico<sup>11</sup>.

L'evoluzione dell'interpretazione da istituto politico ad azienda richiede principi di buona gestione pubblica, di produttività, di economicità, di efficienza e di efficacia nell'impiego delle risorse e nell'ottenimento dei

---

<sup>8</sup> Caperchione E., Pezzani F., (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 1999

<sup>9</sup> De Guglielmo A., *L'organizzazione delle attività amministrative e gestionali negli enti locali*, articolo consultabile sul sito [www.formez.it](http://www.formez.it) (2002)

<sup>10</sup> Se volessimo dare una definizione di *ente locale* potremmo affermare che "è una realtà eterogenea, stabile e mutevole nel corso della storia unitaria e oggetto di un'abbondante regolamentazione di principio e di dettaglio". Vesperini G., *Gli enti locali*, Editori Laterza, Roma-Bari, 2004

<sup>11</sup> Zaccone A., *Il gigante dai piedi di argilla*, Azienda Pubblica n°3-1995, Maggioli, Rimini

risultati<sup>12</sup>. I principi teorici, le norme tecniche e le applicazioni pratiche di quelle funzioni aziendali devono essere adeguati e coerenti al perseguimento delle finalità istituzionali proprie dell'ente locale<sup>13</sup>. Ne consegue la necessità di riformare l'ordinamento della contabilità<sup>14</sup> generale finanziaria verso modelli contabili di tipo aziendale, attenti anche alla dimensione economica e patrimoniale delle operazioni di gestione. Ecco allora che il sistema e la metodologia contabile si sviluppano da modelli meramente finanziari autorizzatori a modelli, seppur autorizzatori, anche di tipo economico e patrimoniale.

La tendenza ad applicare i principi del settore privato alla pubblica amministrazione, quindi agli enti locali, va vista come volontà del Legislatore di migliorare il settore pubblico attraverso criteri di efficienza economica e di efficacia. In questo senso c'è stata un'evoluzione della pubblica amministrazione centrale e locale dal vecchio modello burocratico ad un moderno modello manageriale caratterizzato dalla presenza di funzioni di programmazione, alta direzione e controllo di gestione (tab. 1).

---

<sup>12</sup> Per *efficienza* si intende la capacità dell'azienda di ottenere il massimo prodotto finito dalle risorse impiegate; l'*efficacia* indica la capacità del prodotto di soddisfare i bisogni e le esigenze dei consumatori; l'*economicità* indica la capacità di produrre sostenendo bassi costi di produzione.

<sup>13</sup> Il nuovo contesto di funzionamento della pubblica amministrazione locale (modello manageriale) ha quale elemento base proprio il passaggio da una gestione "per norme e procedure" a una gestione "per obiettivi". A tal fine, un ruolo centrale è stato da sempre attribuito all'introduzione di indicatori di prestazione, ovvero a "numeri" che misurano l'efficienza (in termini di costo per unità di prodotto), l'efficacia (rilevata attraverso la qualità erogata e/o percepita e i tempi di risposta) o il completamento dei piani e dei progetti; questi "numeri" possono essere utilizzati, a preventivo, per esplicitare gli obiettivi delle unità organizzative e, a consuntivo, per determinarne le prestazioni effettivamente raggiunte. Nelle amministrazioni locali costruire e utilizzare indicatori in fase di programmazione e controllo è una necessità indefettibile. Purtroppo, la loro effettiva adozione ancora oggi è decisamente parziale e frammentaria. Mussari R., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali*. Rubbettino Editore, Catanzaro, 2002

<sup>14</sup>La contabilità è un approccio sistematico alla rilevazione dei fenomeni aziendali ed ha un inevitabile impatto sul comportamento delle organizzazioni oggetto di misurazione. Essa, all'interno di qualsiasi contesto organizzativo assume un duplice ruolo, ossia:

- Funzione informativa;
- Funzione di processo.

Scopo della prima funzione è quello di ottenere una corretta rappresentazione dei fenomeni aziendali rilevanti per l'assunzione di decisioni utili alla vita aziendale. Per tale motivo viene attribuita notevole importanza ai documenti contabili ed informativi destinati ai terzi.

La seconda funzione ha quale obiettivo il controllo organizzativo; essa è un insieme di meccanismi attraverso i quali l'attività di ogni singolo individuo, operante all'interno dell'ente, è connessa agli obiettivi che lo stesso ente si è prefissato di raggiungere. Farneti G. Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano 2005.

<b>Variabile</b>	<b>Modello burocratico</b>	<b>Modello manageriale</b>
<i>Sistema di responsabilità interne</i>	Completa dipendenza della amministrazione dalle norme di legge e regolamentari	Rafforzamento delle linee di responsabilità, tramite la eliminazione dei controlli esterni impeditivi
<i>Legame politica amministrazione</i>	Struttura gerarchica piramidale al cui vertice stava il responsabile politico	Chiara distinzione tra i compiti di indirizzo politico e quelli di direzione degli apparati
<i>Sistema di reclutamento</i>	Burocrazia interamente nominata per concorso	Meccanismo di provvista dei posti dirigenziali di vertice che prevede meccanismi flessibili di nomina
<i>Sistema di valori</i>	Orientamento di valori condivisi che antepone il rispetto della norma all'efficacia delle politiche o all'efficienza nel conseguimento dei risultati	Orientamento al cliente e all'efficacia dell'azione non disgiunto dall'attenzione all'economicità
<i>Sistema premiante</i>	Sostanziale assenza di responsabilità per i fallimenti, testimoniata dall'inesistenza di qualsiasi sistema di premi e sanzioni	Politica delle risorse umane che lascia spazio ai contratti individuali, a un sistema retribuito flessibile, alla promozione per merito

Tabella 1: Trasformazione del modello di funzionamento della pubblica amministrazione (Fonte: R. Mussari, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali*, Rubbettino Editore, Catanzaro, 2002).

## **2. Le conseguenze derivanti dalla riforma del Titolo V della Costituzione**

In questa complessa e in un certo senso problematica situazione si inserisce la riforma del Titolo V della parte II della Costituzione. La nuova cornice costituzionale derivante dalla riforma delinea, senza dubbio alcuno, un quadro di profondo mutamento istituzionale per il nostro Paese<sup>1</sup>.

Con la legge costituzionale 18 ottobre 2001 n° 3<sup>2</sup> è stato concepito un sistema, per vari aspetti ancora da definire compiutamente, che manifesta una pressante esigenza: per la tenuta del modello occorrono raccordi molto forti tra tutte le sue componenti e tra questi raccordi in primo luogo appare necessario un unico linguaggio contabile. Gli enti locali, in particolare,

<sup>1</sup> Groppi T., Olivetti M., *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Giappichelli, Torino, 2002

<sup>2</sup> Legge Costituzionale 18 ottobre 2001 n°3, *Modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione* (pubbl. in Gazz. Uff. n°284 del 24 ottobre 2001)

tenendo presente il mutato quadro costituzionale e tutto il nuovo assetto ordinamentale dell'amministrazione pubblica, devono compiere un salto di qualità nel recepire correttamente nei propri statuti le nuove e più ampie forme di autonomia e, nel contempo, di maggiore responsabilità rispetto al passato. Una piena trasparenza e comparabilità dei bilanci, conseguenza della gestione, è in effetti funzionale ad una compiuta democrazia. Poiché ogni componente del sistema determina esternalità su tutte le altre, l'autonomia esige responsabilità, e a tutti i cittadini deve risultare possibile un agevole controllo dell'operato degli amministratori locali. Un unico linguaggio contabile è indispensabile anche per il coordinamento fra gli enti del nuovo sistema.

Per il primo comma del nuovo articolo 117 della Costituzione, *la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario*. Tra questi vincoli risultano certo particolarmente rilevanti gli impegni derivanti dall'adesione al Patto di Stabilità e crescita. L'asimmetria tra la distribuzione di poteri in ambito nazionale e l'attribuzione di responsabilità stabilita a livello europeo potrebbe determinare per i governi locali un incentivo ad assumere comportamenti opportunistici, eccedendo nelle spese per poi lasciare al governo centrale il compito di compensare i conseguenti squilibri. Per evitare questo rischio sono quindi assolutamente necessarie contabilità omogenee, trasparenti e comparabili. In effetti, il nuovo articolo 117 comma 2 della Costituzione inserisce tra le materie di legislazione concorrente, per le quali le Regioni hanno potestà legislativa ma spetta allo Stato la determinazione dei principi fondamentali, anche la materia concernente l'armonizzazione dei bilanci pubblici, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Sembra quindi indubitabile che una legge dello Stato debba definire congrui principi fondamentali validi per la contabilità di tutti gli enti pubblici, in particolare dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Regioni<sup>3</sup>.

Dunque, sul tema del bilancio, la nuova situazione costituzionale presenta alcune rilevanti novità.

Il sistema contabile rileva formalmente come oggetto di legislazione, e non più solo in funzione sindacatoria, come ambito di giurisdizione speciale.

Il sistema finanziario locale si traduce da un regime autonomo soggetto al coordinamento statale ad uno di coordinamento condiviso.

---

<sup>3</sup> In tal senso si veda il Dlgs 12 aprile 2006 n°170 *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003 n°131* (pubbl. sulla Gazz. Uff. n°109 del 12 maggio 2006).

Il bilancio costituzionalmente rilevante non è più solo quello statale, ma assurgono al livello costituzionale i bilanci pubblici regionali, provinciali e comunali, in uno con l'esigenza della loro armonizzazione, anch'essa condivisa<sup>4</sup>.

La revisione della Costituzione deve essere quindi letta, in primo luogo, come la conseguenza quasi necessitata del processo politico che ha caratterizzato tutti gli anni '90, ma anche come il prodotto di un più lungo cammino che ha preso l'avvio dalla fine degli anni '70, quando iniziarono i dibattiti sulle grandi riforme.

Tale complessa operazione produce un forte impatto sull'assetto dei pubblici poteri, investendo non solo i rapporti fra i diversi livelli di governo, ma il funzionamento stesso della democrazia. Vengono posti sullo stesso piano tutti i soggetti della Repubblica, cancellando una visione gerarchica, di sovraordinazione invalsa per oltre un cinquantennio. La pari dignità istituzionale tra tutti i soggetti che costituiscono la Repubblica - Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato - congiuntamente all'affermazione dei principi di cooperazione e sussidiarietà e l'attribuzione primaria delle funzioni amministrative ai Comuni, sono i principi ineludibili che guidano l'attuazione di tale riforma<sup>5</sup>.

### **3. L'ordinamento contabile degli enti locali territoriali**

L'autonomia finanziaria dei Comuni e delle Province è stata affermata esplicitamente con la riforma introdotta dalla legge costituzionale n°3 del 2001, che ha attribuito ad essi autonomia sia di entrata che di spesa, con la potestà di stabilire tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica. Inoltre, si stabilisce che anche gli enti locali possono disporre di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio, fruiscono di risorse statali aggiuntive per equilibrare situazioni sfavorevoli, sono dotati di un proprio patrimonio e possono ricorrere all'indebitamento solo per il finanziamento di spese di investimento e senza garanzia dello Stato. L'esercizio dell'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali ha avuto attuazione sul piano normativo ordinario con il Dlgs 18 agosto 2000 n°267<sup>6</sup>. L'attribuzione agli enti locali di autonomia impositiva risponde al disegno di ridurne la dipendenza dal

---

<sup>4</sup> Cavallini Cadeddu L. *Il bilancio nella riforma della pubblica amministrazione*, Cedam, Padova, 2004

<sup>5</sup> Torchio G., *La pari dignità: Una conquista di tutti i comuni*, XIX Assemblea annuale Anci, Napoli 21 novembre 2002

<sup>6</sup> Dlgs 18 agosto 2000 n°267: *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali* (pubbl. sul suppl. ord. n°162/L alla Gazz. Uff. del 28 settembre 2000 n°227)

finanziamento statale. A tale proposito, l'articolo 149 T.U.E.L. stabilisce che le entrate dei comuni e delle province sono costituite da imposte proprie, addizionali e compartecipazioni a imposte erariali e regionali, tasse e diritti per servizi pubblici, trasferimenti erariali e regionali, altre entrate anche di natura patrimoniale, risorse per investimenti.

Per ciò che concerne il bilancio annuale di previsione degli enti locali, avente carattere autorizzatorio in quanto costituisce limite agli impegni di spesa, è redatto in termini di sola competenza, a differenza dei bilanci dello Stato e della Regione che sono invece formulati in termini sia di competenza che di cassa<sup>7</sup>.

Al bilancio preventivo sono allegati la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale, il rendiconto deliberato per il penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio, il programma triennale dei lavori pubblici, le deliberazioni con le quali sono determinate per l'esercizio successivo le tariffe, le aliquote di imposta e le eventuali maggiori detrazioni, la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, nonché gli altri documenti previsti dall'articolo 172 T.U.E.L..

La relazione previsionale e programmatica, che copre un periodo pari a quello del bilancio pluriennale, illustra le caratteristiche generali dell'ente. Per la parte entrate, la relazione comprende una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento; relativamente alla spesa è redatta per programmi e progetti.

---

<sup>7</sup> La scriminante tra il sistema di competenza e di cassa è rinvenibile dalla fase dell'entrata e della spesa cui si riferiscono gli stanziamenti. Nel sistema di competenza finanziaria, gli stanziamenti fanno riferimento ad accertamenti e impegni e sono denominati stanziamenti di competenza. Più specificamente, gli stanziamenti di competenza in entrata rappresentano accertamenti previsti; gli stanziamenti di competenza in uscita rappresentano impegni previsti, o un limite agli impegni che si possono assumere nel corso dell'esercizio. L'approvazione del bilancio preventivo autorizza quindi a compiere nel periodo di riferimento operazioni che determinino impegni non superiori ai relativi stanziamenti.

Nel sistema di cassa, gli stanziamenti fanno invece riferimento a riscossioni e pagamenti e sono denominati stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa in entrata rappresentano riscossioni previste; gli stanziamenti di cassa in uscita rappresentano un limite ai pagamenti che si possono effettuare nel corso dell'esercizio. L'approvazione del bilancio preventivo autorizza quindi a compiere nel periodo di riferimento operazioni che comportino pagamenti non superiori ai relativi stanziamenti, siano queste operazioni per le quali l'impegno è stato assunto nello stesso periodo amministrativo oppure in periodi precedenti. In sintesi, il sistema di competenza finanziaria si concentra sui momenti della decisione e dell'assunzione di obbligazioni giuridiche verso terzi, ossia sui momenti in cui si concretizzano le scelte politiche e di gestione. Il sistema di cassa si concentra invece sul momento degli effettivi movimenti monetari.

Borgonovi E. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005

Il bilancio pluriennale, di durata pari a quello della regione di appartenenza (perciò non superiore al quinquennio), comunque non inferiore a tre anni, indica il complesso dei mezzi finanziari che si prevede di destinare alla copertura delle spese in ciascuno degli anni considerati. Gli stanziamenti iscritti nel bilancio pluriennale, aggiornati annualmente all'atto dell'approvazione del bilancio di previsione, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale, costituiscono limite agli impegni di spesa e assumono pertanto carattere autorizzativo.

Gli articoli 151 e 152 del T.U.E.L. indicano le regole che devono essere seguite nella redazione del bilancio degli enti locali<sup>8</sup>.

L'articolo 162, infine, impone agli enti locali l'obbligo di deliberare il bilancio di previsione in pareggio finanziario. Al fine di garantire il rispetto del pareggio e dell'equilibrio di bilancio nel corso della gestione, l'organo consiliare deve provvedere almeno una volta l'anno ad effettuare una ricognizione dello stato di attuazione dei programmi.

Anche per i bilanci degli enti locali sono previsti strumenti per adeguare le previsioni alle nuove esigenze che possono manifestarsi durante l'esercizio. Infatti, entro il 30 novembre di ciascun anno l'organo consiliare dell'ente delibera la variazione di assestamento generale con la quale si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva, iscritto in bilancio in misura compresa tra lo 0,30 e il 2% delle spese correnti, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.

La struttura del bilancio degli enti locali è definita dall'articolo 165, il quale ne prevede la suddivisione in due parti, relative rispettivamente all'entrata e alla spesa.

Le entrate sono ripartite in:

- Titoli (complessivamente sei), in base alla fonte di provenienza, a seconda che siano di natura tributaria; che derivino da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici; che siano di natura extra tributaria; che derivino da alienazioni, da trasferimenti di

---

<sup>8</sup> In base al principio di annualità l'esercizio finanziario ha la durata di un anno e coincide con l'anno solare. Conformemente al principio di unità del bilancio il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, fatte comunque salve le deroghe previste dalla legge. Le entrate sono iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione o di altre spese ad esse connesse, e correlativamente le spese sono iscritte integralmente senza ridurle delle entrate corrispondenti (principio di integrità). Dal principio di universalità, che afferma l'obbligo di esporre in bilancio l'intera gestione, deriva il divieto di gestioni fuori bilancio. Il T.U.E.L. richiama, inoltre, i principi di veridicità e pubblicità. I bilanci degli enti locali ispirandosi al principio di specificazione, sono disaggregati in unità elementari che si distinguono, per la parte dell'entrata nella risorsa, e per la spesa nell'intervento.

capitale e da riscossione di crediti; che provengano da accensione di prestiti; che siano costituite da servizi per conto di terzi.

- Categorie, da intendersi come il risultato della disaggregazione dei titoli.
- Risorse, in relazione alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata.

La parte del bilancio relativa alle spese è ordinata in:

- Titoli (complessivamente quattro), in relazione ai principali aggregati economici: spese correnti, spese in conto capitale, spese per il rimborso di prestiti, spese per servizi per conto terzi.
- Funzioni, con riferimento alla funzione degli enti.
- Servizi, in relazione ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività. A ciascun servizio è correlato un reparto organizzativo dotato di mezzi personali e strumentali.
- Interventi, in base alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio.

La parte relativa alla spesa è inoltre articolata per programmi, che sono analiticamente illustrati in un apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica.

Prima dell'inizio dell'esercizio, il P.E.G. determina gli obiettivi di gestione e li assegna ai responsabili dei servizi, fornendo anche le dotazioni necessarie.

Analogamente a quanto previsto per l'esecuzione del bilancio statale, anche per gli enti locali vige il principio di procedimentalizzazione, sia per l'entrata che per la spesa. Il procedimento di entrata si svolge attraverso le fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento. Poiché l'ordinamento contabile degli enti locali è ispirato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, particolarmente rigoroso risulta il regime della spesa che si svolge attraverso le fasi dell'impegno, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento.

I risultati della gestione degli enti locali sono evidenziati mediante il rendiconto, il quale comprende: il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio<sup>9</sup>. Con l'introduzione della contabilità economica è possibile l'analisi dei risultati gestionali dal punto di vista economico, oltre che finanziario e patrimoniale (tab. 2).

Per ciò che concerne il sistema dei controlli sugli enti locali, questo si basa su un'adeguata tutela delle autonomie locali e sulla riduzione delle forme di

---

<sup>9</sup> Il *conto del bilancio* espone i risultati finali della gestione del bilancio confrontandoli con le previsioni. Il *conto economico* evidenzia secondo criteri economici gli elementi positivi e negativi dell'attività dell'ente. Il *conto del patrimonio* espone i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza alla fine dell'esercizio evidenziando le variazioni intervenute rispetto alla consistenza iniziale

controllo maggiormente pervasive. Si pone la distinzione fondamentale tra controlli interni e controlli esterni.

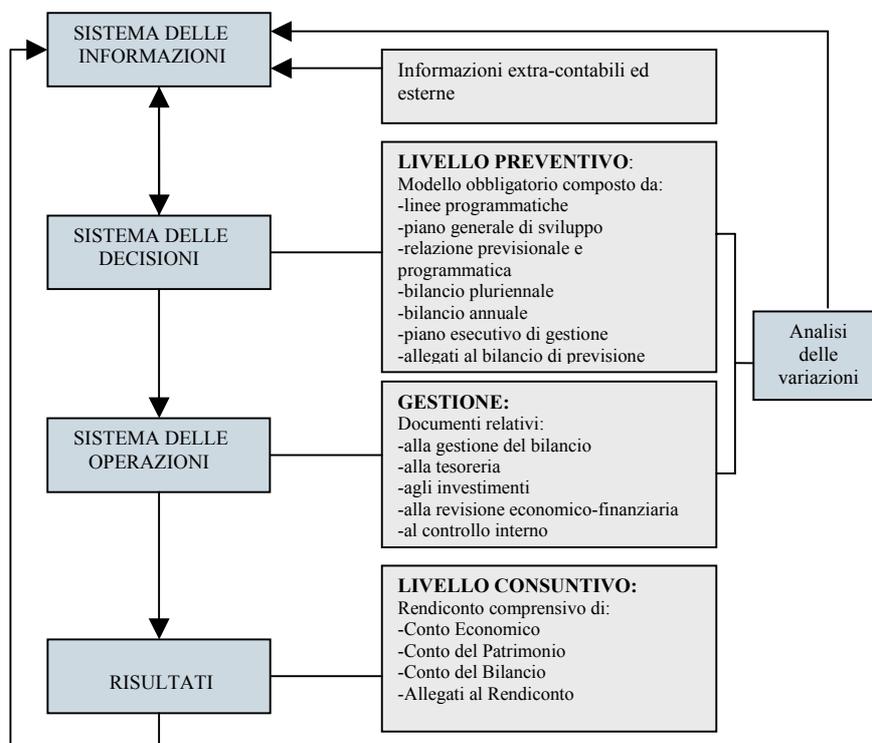


Tabella 2: Il Sistema informativo secondo il TUEL e i principi contabili.

Rientrano tra i controlli interni di tipo tradizionale: il controllo di regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione, la valutazione della dirigenza, la valutazione e il controllo strategico.<sup>10</sup> Quanto ai controlli esterni

<sup>10</sup> Secondo quanto previsto dall'art. 147, comma 1 del T.U.E.L. : *gli enti locali nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie adeguati a:*

- a) *garantire attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;*
- b) *verificare, attraverso il controllo di gestione, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;*
- c) *valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale;*

sugli enti locali, la legge costituzionale n°3 del 2001, sopprimendo i controlli tradizionali (CORECO), ha rafforzato il controllo “esterno successivo alla gestione”, affidandolo alla Corte dei Conti<sup>11</sup>.

L'ordinamento contabile degli enti locali si caratterizza, come è ormai chiaro, per determinate particolarità che lo distinguono da quello delle Regioni e dello Stato. Tali peculiarità introdotte dal Dlgs n° 77 del 1995, poi recepito nel testo unico approvato con il Dlgs n° 267 del 2000, sono state più volte evidenziate dalle Sezioni Enti locali della Corte dei Conti.

In effetti, si delinea un'articolazione delle entrate - titoli/categorie/risorse - e delle spese - titoli/funzioni/servizi/interventi - piuttosto diversa dalla classificazione vigente per lo Stato e per le altre amministrazioni pubbliche oggetto dell'armonizzazione disposta dalla legge 208 del 25 giugno 1999<sup>12</sup>. Soprattutto, viene disposto che il bilancio preventivo annuale va redatto solo in termini di competenza (giuridica) e non anche di cassa. Il rendiconto degli enti locali comprende poi non solo un conto del bilancio e un conto del patrimonio, ma anche un conto economico, per la cui redazione peraltro l'ordinamento sembra ritenere sufficiente la mera trasformazione ex post dei dati della contabilità finanziaria mediante un prospetto di conciliazione<sup>13</sup>.

Questo conto economico è comunque un conto a carattere generale. Per l'eventuale compilazione di conti economici di dettaglio per servizi e centri di costo, l'art. 229 del T.U.E.L. si rimette invece all'autonomia regolamentare di ciascun comune o provincia. Va rilevato che la logica del doppio bilancio è sostanzialmente presente anche nell'ordinamento contabile degli enti locali. Infatti, sulla base del bilancio di previsione approvato dal consiglio, la giunta definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione. Con il P.E.G. sono determinati gli obiettivi di gestione per i responsabili dei servizi e le dotazioni necessarie, ed è inoltre disposta un'ulteriore graduazione delle

---

d) *valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.*

<sup>11</sup> Cascone C., Di Martino R., *Il nuovo ruolo dei controlli alla luce della riforma costituzionale*, Azienditalia n°3-2002, Ipsoa, Milano

<sup>12</sup> Legge 25 giugno 1999 n°208 *Disposizioni in materia finanziaria e contabile* (pubbl. nella Gazz. Uff. n°151 del 30 giugno 1999)

<sup>13</sup> In realtà, va anche considerato che sotto la rubrica “contabilità economica” l'art. 232 del Dlgs n°267 del 2000 stabilisce che “gli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo alle proprie esigenze”. Di conseguenza, il prospetto di conciliazione da utilizzare ex post a chiusura di esercizio non escluderebbe la necessità di autonome rilevazioni di natura economico-patrimoniale nel corso dell'esercizio finanziario e fungerebbe più che altro da strumento di verifica della coerenza dei dati. Si tratta comunque di materia fonte di accessi dibattiti

risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli<sup>14</sup>.

L'adozione del P.E.G. si collega alla nuova visione dell'azione amministrativa in termini di produttività e non più di sola legalità, poiché consente di valutare i risultati conseguiti dai soggetti responsabili della gestione e garantisce la separazione tra il momento decisionale e la fase di attuazione.

#### **4. Le diverse scelte adottate attualmente dagli enti locali**

Il d.lgs n°77/1995 e in seguito il d.lgs n°267/2000 hanno reso obbligatorio per gli enti locali dimostrare i risultati di gestione tramite la redazione del conto economico e del conto del patrimonio, lasciando, nello stesso tempo, ciascun ente libero di utilizzare qualunque sistema di contabilità economica.

Tale libertà ha condotto non solo all'incertezza sui modelli da implementare, mancando schemi consolidati di riferimento, ma anche ad una sorta di scetticismo circa le reali utilità che un sistema di contabilità economica possa apportare.

La maggior parte degli enti locali ha finito col concentrarsi su modalità che hanno permesso di redigere i documenti previsti, senza adottare sistemi risultanti da un processo di crescita culturale e organizzativa. La riforma è stata concepita esclusivamente come innovazione contabile e non come opportunità di utilizzare sistemi economico-patrimoniali, in grado di supportare le decisioni ed integrare il processo di programmazione, gestione, controllo e organizzazione dell'ente.

Le principali soluzioni adottate dagli enti locali sono riassumibili nelle seguenti<sup>15</sup>:

1. Redazione *sic et simpliciter* dei rendiconti economico-patrimoniali, partendo dai dati consuntivi della contabilità finanziaria rettificati attraverso il prospetto di conciliazione.

Il prospetto di conciliazione è lo strumento che consente il passaggio dai valori di contabilità finanziaria a quelli di contabilità economico-patrimoniale, giungendo poi alla redazione del conto economico e del conto del patrimonio. In tal modo, i valori finanziari sono rettificati e integrati, determinando la competenza economica dei fatti accertati e

---

<sup>14</sup> Questi centri di costo sono più propriamente, ove manchi una contabilità economica analitica, centri di spesa. E, comunque, il P.E.G., obbligatorio per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti, facoltativo per gli enti di minori dimensioni e per le comunità montane, è delineato dall'ordinamento come una parcellizzazione del bilancio preventivo, che ha appunto carattere finanziario e non economico.

<sup>15</sup> Bertocchi M., Latella G., *I sistemi informativo-contabili tra "adempimento" e "supporto alle decisioni"*, in Azienditalia n°9-2003, Ipsos, Milano

impegnati. A ciò deve aggiungersi la rilevazione di quei dati che non hanno competenza finanziaria, come ammortamenti, ratei, risconti, accantonamenti per svalutazione crediti, che hanno invece valenza economica.

Si tratta di un metodo contabile che rispetta il dettato normativo, non implica per l'ente locale costi elevati di implementazione, non presuppone l'integrazione con le altre procedure di misurazione preventive o concomitanti perché la sua predisposizione nasce e si esaurisce nella fase di redazione del rendiconto e non necessita di tecnici esperti.

Nonostante ciò, tale tecnica non utilizza sistemi contabili in grado di integrarsi con le altre fasi di rilevazione, programmazione, controllo, organizzazione. Essa ha bisogno di essere accompagnata da rilevazioni extra-contabili che registrano i fatti di competenza economica non raccolti dalla contabilità finanziaria, esaurendosi durante la fase di rendicontazione, non permettendo alla dirigenza di compiere valutazioni economiche infrannuali sull'andamento della gestione.

Tutto ciò non incoraggia la diffusione della cultura manageriale, volta al controllo economico e, soprattutto, all'utilizzo di sistemi contabili in grado di rimanere, per quanto possibile, lontani dalle interferenze delle rilevazioni finanziarie.

2. Utilizzo della contabilità finanziaria, per ottenere informazioni di carattere economico analitico.

Alcuni enti, al fine di ottenere informazioni economiche, utilizzano le voci di entrata e di uscita. I rispettivi capitoli vengono dettagliati in centri di costo fino ad ottenere informazioni sui fattori produttivi impiegati dai singoli servizi.

Viene predisposto una sorta di Peg (Piano esecutivo di gestione) analitico a preventivo che si configura come una matrice, in cui le colonne corrispondono ai centri di costo (entità finanziaria minima), le righe ai capitoli e gli incroci alle risorse finanziarie da destinare al singolo servizio. Tale procedura trova riscontro nell'art. 169, comma 2, del Tuel che stabilisce che il Peg "contiene un'ulteriore graduazione delle risorse delle entrate in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli".

Anche in questo caso, è utilizzato il prospetto di conciliazione che consente di tenere una contabilità analitica per centri di costo.

Si tratta di una metodologia che non ha bisogno di integrazioni, in quanto utilizza esclusivamente la contabilità finanziaria, consente di avere, a differenza del precedente metodo, dati infrannuali per attuare modifiche ai

documenti durante la gestione annuale e non di rilevanti spese e tempi lunghi per l'utilizzo.

Tuttavia, l'aumento dei livelli di dettaglio può comportare non solo difficoltà nel rettificare ed integrare i dati finanziari in valori economici, ma anche l'aumento delle previsioni e delle variazioni durante l'anno, che, se non apportate, finiscono per fornire informazioni di scarso rilievo a causa del parallelismo tra impegni e accertamenti da un lato, costi e ricavi dall'altro. Tale sistema, quindi, necessita in ogni caso di rilevazioni extra-contabili per i fatti di gestione di esclusiva competenza economica che non transitano per la contabilità finanziaria.

Nonostante le criticità evidenziate, per la sua semplicità, attualmente tale strumento è utilizzato soprattutto dagli enti locali di minori dimensioni.

3. Tenuta di un sistema di rilevazioni di contabilità economica, parallelo alle rilevazioni di contabilità finanziaria;

La contabilità economica, tenuta in partita doppia, costituisce un sistema parallelo autonomo rispetto alla contabilità finanziaria tenuta in partita semplice. In questo modo non si ricorre né all'utilizzo del prospetto di conciliazione per redigere il conto economico e il conto del patrimonio, né alle variazioni di bilancio e di Peg, come accade per i metodi esaminati precedentemente.

Le rilevazioni economiche possono riguardare alcuni servizi, utilizzando delle tecniche di rilevazione a misura di ente, o favorire una graduale integrazione della contabilità economica, indirizzando le registrazioni ai servizi più importanti per poi estenderle a tutta l'attività dell'ente medesimo.

Tale metodologia consente anche di ottenere informazioni infrannuali. Tuttavia, è difficile garantire flussi informativi costanti, in quanto spesso il sistema di rilevazioni distinte è affidato ad altrettanti uffici e strutture. Gli enti locali inoltre, essendo obbligati a redigere il prospetto di conciliazione, incontrano difficoltà nell'accostare le informazioni che emergono da sistemi indipendenti.

4. Tenuta di un sistema di contabilità economica, integrato con le rilevazioni di contabilità finanziaria.

In questo caso, ogni fatto di gestione è considerato secondo gli aspetti connessi (economico, finanziario, patrimoniale, analitico, fiscale, ecc.).

La caratteristica principale risiede nel fatto che le rilevazioni finanziarie ed economico-patrimoniali si riferiscono ai medesimi fenomeni aziendali. Ciò presuppone di determinare un piano dei conti, un piano dei centri di costo e dei centri di responsabilità amministrativa, in quanto l'integrazione può comportare anche una rilevazione di contabilità analitica.

I dati di partenza sono ad ogni modo quelli finanziari, che vengono utilizzati per le determinazioni economico-patrimoniali. L'autonomia dei sistemi informativi e la simultaneità delle rilevazioni consentono, rispettivamente, di tenere integre le caratteristiche e di indirizzare il controllo su una situazione economico-patrimoniale aggiornata e, insieme, garantiscono flussi informativi omogenei tra gli uffici e le strutture addette all'utilizzo dei singoli strumenti contabili. È possibile implementare, proprio per tali peculiarità, un sistema di contabilità analitica su misura del singolo ente.

Nonostante ciò, le competenze richieste per l'utilizzo di tale metodo comportano, per l'ente locale, ingenti spese destinate alla formazione del personale e all'acquisto di software specifici. La disponibilità di informazioni circa gli aspetti dei fatti di gestione da rilevare, è acquisita dai vari uffici di competenza. In quest'ultimo caso accade che le rilevazioni eseguite dalle varie strutture che sono in possesso delle diverse informazioni hanno, in quanto distinte, tempi e procedure differenti.

Quindi l'ente, mentre è dotato di un sistema contabile integrato, nello stesso tempo è contraddistinto da rilevazioni disomogenee e separate, necessitando, di conseguenza, dell'integrazione dei flussi informativi.

È perciò difficile che un siffatto sistema possa essere utilizzato da enti minori che non hanno strutture dedicate ai vari aspetti di gestione e, contestualmente, integrate per permettere flussi di informazione tra le stesse.

## **5. Le più recenti tendenze di riforma: sviluppi attuali e prospettive**

Le esigenze di riforma del bilancio degli enti locali si esprimono e trovano realizzazione in una prolungata serie di studi e progetti, nei quali si evidenzia fondamentalmente la ricerca di fornire alle rappresentazioni di bilancio una significatività in riferimento alla destinazione delle spese in termini di funzioni e obiettivi, in stretta connessione con le responsabilità della gestione e con lo svolgimento di successivi controlli sulla realizzazione dei risultati. Tali proposte di riforma hanno avuto ad oggi uno sviluppo articolato.

La Corte dei Conti, attraverso la relazione sull'andamento generale della gestione finanziaria degli enti locali dell'esercizio finanziario 2000<sup>16</sup>, ha manifestato l'esigenza di razionalizzare negli enti locali i sistemi contabili e documentali. Si auspica l'introduzione di bilanci preventivi con unità

---

<sup>16</sup> Corte dei Conti, Sezione Autonomie, *Relazione con la quale riferisce al Parlamento sull'andamento generale della gestione finanziaria degli enti locali dell'esercizio finanziario 2000* (deliberazione n°3 del 17 maggio 2002)

elementari degli stanziamenti di spesa a livello di servizi, da intendersi quali servizi organizzativi dell'ente, a cui si ricollega la responsabilità dell'entrata e della spesa<sup>17</sup>. La semplificazione del sistema potrebbe attuarsi attraverso i seguenti passaggi:

- La parte spesa del bilancio annuale potrebbe essere articolata per titoli, funzioni e servizi. I servizi dovrebbero essere coincidenti con i servizi organizzativi dell'ente, a cui si ricollega la responsabilità amministrativa dei risultati. L'indicazione renderebbe omogenea nell'impostazione la parte spesa con l'entrata, all'interno della quale la risorsa è demandata alla definizione del singolo ente. Si può ipotizzare che, se l'informazione a livello dei servizi di bilancio non rileva ai fini del consolidamento dei conti pubblici, si potrebbe costruire il bilancio di previsione per titoli e funzioni, con allegato un prospetto riassuntivo delle spese per interventi, rivisitati e semplificati, all'interno di ciascuna funzione.
- Occorrerebbe prendere in considerazione la possibilità di redigere un unico documento contabile diviso in due sezioni, la prima riferita al bilancio annuale, la seconda al bilancio pluriennale, quest'ultimo sviluppato solamente per i due anni successivi al bilancio annuale.
- Il bilancio pluriennale dovrebbe alleggerirsi della parte redatta per programmi e della distinzione tra spesa consolidata e di sviluppo.
- La relazione previsionale e programmatica dovrebbe riferirsi temporalmente alla durata del mandato del rappresentante legale dell'ente e riassumere in sé gli elementi essenziali del bilancio di mandato.
- Bisognerebbe introdurre il bilancio di cassa, riportante le previsioni di cassa a livello di funzione e approvato dal Consiglio.
- Il rendiconto dovrebbe essere costituito esclusivamente dal conto del patrimonio, dal conto economico e dalla nota integrativa, in cui vengono esplicitati i criteri di formazione, i principi applicati e la descrizione in dettaglio delle singole voci.

Nel corso del convegno nazionale dell'ArdeI, tenutosi dal 21 al 23 ottobre del 2004<sup>18</sup>, è stata presentata una proposta per il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. Il testo presenta delle rilevanti peculiarità. All'art. 8 si sottolinea che la programmazione, oltre agli scopi che le sono propri, deve rispettare le compatibilità economico-finanziarie. Si evidenzia, quindi, che

---

<sup>17</sup> Giangiuliani S., *Sistemi contabili e sistemi documentali: quale futuro?* Azienditalia n°3-2003, Ipsoa, Milano

<sup>18</sup> Bruno F., *La proposta ArdeI per un nuovo testo dell'ordinamento finanziario e contabile*, XXXVI Convegno Nazionale di studi ARDEL *Verso un nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Maiori (Sa) 21/23 aprile 2004, consultabile sul sito [www.ardel.it](http://www.ardel.it). (Associazione Ragionieri Dipendenti Enti Locali)

anche tale fase deve rispettare il profilo economico per giungere ad una maggiore integrazione con gli strumenti della rendicontazione. Vengono riproposti quali strumenti: il documento programmatico di sviluppo e stabilità, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio di previsione annuale e pluriennale ed il piano esecutivo di gestione. Le innovazioni di rilievo riguardano il bilancio di previsione annuale che costituisce componente del bilancio di previsione pluriennale. In tal modo si dà maggiore importanza al documento pluriennale, che per molto tempo è atto relegato a semplice formalità, non comprendendone la valenza informativa di medio-lungo termine. La struttura proposta, anche in questo caso, prevede, per le entrate, la ripartizione in titoli, categorie e, in corrispondenza dei centri di responsabilità, in Upb (Unità Previsionali di Base) ; per le spese la ripartizione in funzioni, Upb (in corrispondenza dei centri di responsabilità) e titoli.

Per ciò che concerne la rendicontazione, si stabilisce come gli strumenti, oltre al conto del bilancio, al conto economico e al conto del patrimonio, comprendano anche una relazione della giunta che analizzi ed illustri i risultati ottenuti a raffronto con gli strumenti della programmazione e con i relativi obiettivi stabiliti, ed esprima valutazioni di efficacia, efficienza ed economicità. La relazione non deve essere considerata un allegato, ma uno dei documenti principali di primissimo controllo. Avendo, inoltre, il bilancio di previsione una struttura ad Upb, il conto di bilancio dovrà dimostrare i risultati finali della gestione autorizzatoria, riferendosi a ciascuna Upb ed a ciascun titolo sia dell'entrata che della spesa.

L'articolazione in unità previsionali di base mirerebbe a rendere più trasparenti e significative le politiche di bilancio, perché si stabilisce che a ciascuna unità deve corrispondere un centro di responsabilità cui è affidata, in seguito, la relativa gestione delle risorse e di conseguenza una maggiore individuazione del responsabile di ciascuna unità; da qui la maggiore coerenza e, quindi, confrontabilità tra i documenti di programmazione ed il Peg. Sarebbe auspicabile, per assicurare un raccordo tra politiche e responsabilità di indirizzo relativamente alle stesse Upb, articolare i programmi della relazione previsionale e programmatica con riferimento ai diversi assessorati.

Quanto evidenziato porta necessariamente a considerare una riforma degli strumenti contabili tenendo conto di temi e di argomenti da sviluppare per le peculiarità dell'azienda pubblica locale, quali<sup>19</sup>:

- definizione dei livelli di programmazione (strategica, di indirizzo, operativa) per garantire una migliore comunicazione tra Consiglio e Giunta

---

<sup>19</sup> Delfino F., *I principi a fondamento dell'innovazione di metodologie e strumenti per il governo locale*, Azienditalia n° 11- 2003, Ipsa, Milano

- e la coerenza tra la visione strategica e la programmazione annuale e triennale;
- utilizzo degli strumenti di programmazione per verificare il raggiungimento degli obiettivi del Patto di Stabilità;
  - verifica della coerenza tra i processi gestionali e di controllo e gli indirizzi programmatici;
  - attuazione dei collegamenti tra gli strumenti della rendicontazione e i vari livelli della programmazione;
  - attribuzione alla programmazione locale di una comparabilità con le linee programmatiche della regione d'appartenenza, dello Stato e dell'Unione Europea;
  - affidamento alla programmazione locale del compito di evidenziare l'attività caratteristica rispetto a quella non caratteristica, le ipotesi di sviluppo, i collegamenti con i programmi degli esercizi passati, al fine di rispettare il principio di continuità dell'ente e di equilibrio durevole;
  - formulazione di previsioni di bilancio, tenendo conto di una veritiera valutazione economica preventiva rivolta a determinare le risorse effettivamente impiegabili;
  - previsione di ipotesi di semplificazione per gli enti locali di minori dimensioni;
  - rivalutazione della funzione descrittiva della nota integrativa per aumentare la leggibilità e la comprensibilità del sistema di bilancio;
  - valorizzazione della funzione del bilancio pluriennale, prevedendone una maggiore coerenza con gli altri strumenti di programmazione;
  - riconsiderazione del piano esecutivo di gestione nell'ottica del contenuto economico delle previsioni;
  - attuazione di un processo di riallineamento temporale per l'approvazione dei documenti contabili, per arrivare ad una maggiore comparabilità dei dati ed utilizzo degli stessi come supporto al controllo di gestione.

Nell'ambito dell'esigenza avvertita dagli operatori di avere dei principi guida a cui rifarsi in sede di predisposizione del "sistema di bilancio", è intervenuto l'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali<sup>20</sup>, il cui gruppo

---

<sup>20</sup> L'Osservatorio è istituito in base all'art. 154 del Tuel. Si tratta di un organismo con compiti assai vasti e complessi, tesi a promuovere: la corretta gestione di tutte le risorse; la salvaguardia degli equilibri di bilancio; l'applicazione dei principi contabili, verificando altresì la congruità degli strumenti applicativi, anche attraverso un'attività di diffusione della conoscenza e, contemporaneamente, di approfondimento del contenuto delle norme. L'Osservatorio inoltre, nella sua relazione annuale, si sofferma sullo stato di applicazione delle norme, esprimendo al riguardo una specifica attività propositiva. Il presidente e i componenti (per un numero massimo di diciotto) sono nominati dal Ministro dell'Interno fra i funzionari della pubblica amministrazione, professori e ricercatori universitari o fra esperti, assicurando una specifica

di lavoro ha allo stato predisposto e pubblicato quattro documenti concernenti i principi contabili da adottare in sede di programmazione, previsione, gestione, tesoreria, investimento, revisione economica-finanziaria, controllo interno e rendicontazione:

- il documento “Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali” (4 luglio 2002);
- il “Principio contabile n. 1 per gli enti locali – Programmazione e previsione nel sistema del bilancio” (3 luglio 2003);
- il “Principio contabile n. 2 per gli enti locali – Gestione nel sistema di bilancio” (8 gennaio 2004);
- il “Principio contabile n. 3 per gli enti locali – Il rendiconto degli enti locali” (15 gennaio 2004).

I principi contabili, completando il quadro normativo di riferimento, delineano lo schema entro cui gli enti locali devono muoversi per giungere ad una corretta informazione, rappresentando punti di riferimento per tutti gli operatori del settore. La loro applicazione non è obbligatoria, ma gli enti difficilmente potranno sottrarsi alla loro implementazione, in quanto dovrà essere indicato, nella relazione previsionale e programmatica e nella relazione al rendiconto della gestione, il loro utilizzo, che è espressione di qualità d'informazione e di serietà posta nella redazione dei documenti di bilancio.

Nello specifico, attraverso il documento “Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali”, viene tracciato il quadro giuridico generale di riferimento, individuando le funzioni dei principi contabili, il loro rapporto con i principi contabili internazionali, l'ambito di applicazione, gli utilizzatori e le loro esigenze informative, nonché le finalità del sistema di bilancio<sup>21</sup>.

Il Principio contabile n°1 stabilisce che “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 dà contenuto ai piani ed ai programmi futuri. Deve essere rappresentata negli schemi di programmazione e previsione del sistema del 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 dell'affidabilità e credibilità dell'Amministrazione. Gli utilizzatori del sistema del bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli

---

rappresentanza alle autonomie locali. Per una consultazione dettagliata dei documenti dell'Osservatorio si veda [www.affariinterni.interno.it/osservatorio/studi.html#principi](http://www.affariinterni.interno.it/osservatorio/studi.html#principi).

<sup>21</sup> Leonori A., Ricci G., *Enti locali: dal bilancio al sistema di bilancio*, Azienditalia n°8-2003, Ipsoa, Milano

impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi<sup>22</sup>. Si individua quindi un nesso logico tra pianificazione, programmazione, previsione ed atti di gestione.

Il Principio contabile n°2 evidenzia la necessità da parte degli amministratori pubblici di operare un salto di qualità nella gestione dell'ente, che deve orientarsi verso grandezze misurabili (efficienza, efficacia e qualità), non solo per il contenimento della spesa e l'aumento della qualità dei servizi, ma soprattutto per accrescere il livello di accountability<sup>23</sup> e di consapevolezza dei ruoli per un continuo e costante processo di confronto, comunicazione e collaborazione<sup>24</sup>.

Il Principio contabile n°3 sottolinea i seguenti aspetti:

- la contabilità degli enti locali deve gestire primariamente l'aspetto finanziario della gestione, sia sotto il profilo programmatico che sotto quello autorizzatorio;
- la contabilità finanziaria diviene uno strumento limitato allo sviluppo e alla gestione di quelle finalità che le sono congeniali. Non sarà utilizzata (tranne nelle piccole realtà) per analizzare la gestione e per rilevare aspetti che non siano esclusivamente finanziari;
- la rilevazione economica ed analitica viene affidata ad appositi strumenti che, se pur integrati con quelli finanziari, rispondono a principi e logiche di analisi tipici di tali aspetti della contabilità;
- la conciliazione dei conti diviene un importante strumento che consente una visione multidimensionale dei risultati e l'appropriata analisi anche degli stessi elementi del risultato finanziario di ciascun esercizio<sup>25</sup>.

Con tale documento si chiude un percorso, nato con la predisposizione dei postulati (framework), proseguito con la considerazione della gestione e della programmazione ed ora conclusosi con il rendiconto<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Farneti G., *La relazione di presentazione del principio contabile n. 1*, Insetto di Azienditalia n°11-2003, Ipsoa, Milano

<sup>23</sup> Con tale termine si definisce l'esigenza di rendere conto da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate al loro operato ed alle loro azioni; tale esigenza nasce dal fatto che amministrare è un compito prima di tutto fiduciario basato su un contratto vincolante in termini economico-finanziari ed in termini morali. L'accountability si pone sia nei confronti delle parti direttamente interessate sia nei confronti di terzi che possono subire conseguenze di natura indiretta dalle azioni promosse. Pezzani F., *Il ruolo dell'accountability nella società civile*, in Azienda Pubblica n°4-2001, Ipsoa, Milano

<sup>24</sup> Bruno F., *La gestione nel sistema di bilancio e il principio contabile n. 2*, Azienditalia n°9-2004, Ipsoa, Milano

<sup>25</sup> Ravelli G., *Una moderna e avanzata interpretazione dell'ordinamento finanziario e contabile*, Azienditalia n°8-2004, Ipsoa, Milano

<sup>26</sup> Farneti G., *La conclusione di un percorso*, Azienditalia n° 8-2004, Ipsoa, Milano.

Lo scopo è naturalmente quello di favorire una migliore interpretazione delle norme applicabili alla fase di rendicontazione.

Il rendiconto delineato dal principio contabile deve, tra le altre finalità:

- rappresentare le operazioni compiute dall'ente al fine di rendere conto ai soggetti coinvolti e di fornire informazioni sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale;
- avere come obiettivo l'equilibrio economico, da analizzare e verificare costantemente;
- essere compreso come strumento in grado di soddisfare le esigenze informative dell'ente locale, avendo riguardo non solo della situazione economica, finanziaria e patrimoniale, ma anche dei risultati rilevanti in ambito sociale;
- essere accompagnato da una relazione in cui vengano spiegate le strutture contabili dello stesso;
- indicare se le risorse stanziare in sede di redazione del bilancio di previsione siano state utilizzate;
- tramite il conto di bilancio, evidenziare i risultati della gestione finanziaria, tramite il conto economico e il conto del patrimonio, indicare la quasi totalità delle informazioni di tipo contabile utilizzando la contabilità generale e, tramite il prospetto di conciliazione, integrare i dati finanziari con quelli economico-patrimoniali;
- tramite le relazioni allegate, fornire informazioni integrative, esplicative e complementari.

Da quanto evidenziato, il Principio contabile n°3 non rifiuta la contabilità finanziaria, ma affianca alla stessa un'informazione più completa desumibile attraverso l'implementazione della contabilità generale. I contenuti così delineati migliorano senza dubbio la comprensione dei risultati gestionali. Quello che ci si aspetta da parte dagli operatori è una maggiore attenzione nella delicata fase di comprensione e di successiva valutazione dei risultati consuntivi prodottisi durante la gestione nel tentativo di portare ad attuazione e compimento le scelte implicitamente contenute nelle decisioni strategiche dell'ente. Tutto questo al fine di favorire maggiori e migliori informazioni per gli stakeholders che chiedono alle amministrazioni pubbliche locali la possibilità di comprendere a fondo le relazioni di causa-effetto che legano il sistema delle decisioni e il momento attuativo delle operazioni e di poter conseguentemente esprimere il proprio assenso ed eventualmente il proprio dissenso verso l'operato dell'amministrazione di riferimento<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Mazzara L., *La relazione al rendiconto della gestione: il Pcel n. 3 e le potenzialità informative*, Azienditalia n° 8-2005.

Lo stesso Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, nella seduta pubblica del 13 aprile 2005 tenutasi a Prato, ha proposto, al fine di favorire il processo di armonizzazione e tenendo conto di quanto utilizzato dagli altri enti, il nuovo sistema di bilancio degli enti locali, che a preventivo dovrebbe includere:

- la relazione previsionale e programmatica;
- il bilancio annuale di previsione decisionale di competenza e di cassa;
- il bilancio pluriennale;
- il bilancio gestionale o PEG contenente anche i budget economici;
- gli allegati al bilancio di previsione.

Gli strumenti di programmazione constano del documento programmatico di sviluppo e di stabilità da approvare all'inizio del mandato, della relazione previsionale e programmatica da approvare annualmente e del piano esecutivo di gestione contenente i budget economici.

Il bilancio pluriennale deve essere redatto per centri di responsabilità corrispondenti alle unità previsionali di base e per la parte di spesa per programmi, titoli, unità previsionali ed interventi. Ha carattere autorizzatorio ed evidenzia l'andamento delle entrate e delle spese derivante da decisioni già assunte, le previsioni dell'andamento delle stesse tenendo conto degli indirizzi degli altri documenti programmatici e la realizzazione dei lavori pubblici.

Il bilancio programmatico o bilancio di previsione decisionale si riferisce agli strumenti di programmazione strategica e di indirizzo ed è basato su unità previsionali di base stabilite in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa cui affidare la relativa gestione.

Il bilancio gestionale o Peg dovrebbe essere basato su unità elementari ai fini della gestione e rendicontazione e contenere il preventivo economico scaturente dalla somma dei budget economici dei centri di responsabilità al fine di rappresentare le misurazioni economiche dei costi e dei ricavi che si prevede di realizzare durante la gestione dei diversi centri di responsabilità.

Il nuovo bilancio dovrebbe, quindi, esporre le dotazioni finanziarie (unità previsionali di base) da destinare agli ambiti d'intervento (funzioni/obiettivo). Le unità previsionali di base (Upb) andranno riferite ad aree omogenee di attività in cui si articolano le competenze dell'ente locale.

La struttura delle Upb di entrata potrebbe riguardare:

- al 1° livello il centro di responsabilità:
  - aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze dell'ente locale;
- al 2° livello i titoli:
  - entrate correnti;
  - entrate in conto capitale;

- entrate aventi natura di partita di giro;
- al 3° livello le categorie, secondo la natura dei cespiti:
  - per le entrate correnti: entrate tributarie, da trasferimenti correnti, extratributarie ed altre entrate;
  - per le entrate in conto capitale: entrate da alienazione di beni patrimoniali, entrate da trasferimenti in c/capitale, entrate da accensione di prestiti;
- al 4° livello le unità di voto o decisionali:
  - eventuale ulteriore articolazione delle categorie.

La struttura delle Upb di spesa potrebbe prevedere:

- al 1° livello il centro di responsabilità:
  - aree omogenee, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze dell'ente locale;
- al 2° livello i titoli:
  - spesa corrente;
  - spesa in conto capitale;
  - unità per rimborso di prestiti;
- al 3° livello i grandi aggregati di spesa:
  - per la spesa corrente: funzionamento, interventi, oneri comuni, altre spese;
  - per la spesa in conto capitale: investimenti, altre spese in c/capitale;
  - unità per rimborso di prestiti;
- al 4° livello le unità di voto o decisionali:
  - eventuale ulteriore articolazione dei grandi aggregati di spesa (ad es. funzionamento in personale, beni e servizi, ecc.).

Poiché la riforma contabile mal si presta all'abbandono della contabilità finanziaria, la stessa potrebbe essere utilizzata per fini autorizzatori e per la rilevazione dei flussi di cassa. Prima di assumere un impegno di spesa, sarà necessario verificare la copertura finanziaria e accertarsi del riflesso economico e se esso sia già previsto tra i costi di competenza del centro di responsabilità interessato<sup>28</sup>.

Il sistema di bilancio a livello di rendiconto includerebbe invece:

- il conto del bilancio;
- il conto del patrimonio;
- il conto economico scaturente dalla somma dei conti economici dei singoli centri di responsabilità;
- la nota integrativa;

---

<sup>28</sup> Cossiga C., Dente A.M., *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile?*, La Finanza Locale n°12-2005, Maggioli, Rimini

- gli altri eventuali strumenti di accountability quali il bilancio sociale e ambientale;
- la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative agli organismi pubblici e privati.

La finalità è quella di rendere, più razionali trasparenti e significative le politiche di bilancio e nello stesso tempo fissare le linee di indirizzo per un sistema unitario di principi contabili.

Si tratta di un sistema di bilancio che assicura, da un lato, l'attribuzione delle risorse finanziarie a programmi e progetti e, dall'altro, la valutazione dei costi e dei ricavi corrispondenti all'impiego delle risorse.

Il rafforzato ruolo della Corte dei Conti in tema di controlli dei bilanci trapelato dalla Finanziaria 2006, dimostra come i suoi interventi in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici siano di indiscutibile indirizzo per il Legislatore.

Per essere più precisi, la direzione che la riforma del sistema di bilancio dovrà prendere riguarda la redazione:

1. a preventivo, di stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario, tutti annuali e pluriennali, oltre ad un relazione previsionale e programmatica;
2. a consuntivo, di stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, relazione sulla gestione e nota integrativa.

La relazione previsionale e programmatica, per assurgere alla funzione di documento di programmazione strategica e divenire importante strumento di governo dell'ente, dovrà riferirsi alla durata dell'intero mandato ed essere approvata prima degli altri documenti previsionali, al fine di costituire elemento di collegamento tra strategia e pianificazione, prediligendo una maggiore e più razionale produzione informativa, evidenziando l'impatto delle decisioni politiche sui bisogni reali, sia in fase di previsione che in fase di valutazione dei risultati. È necessario, al riguardo, attuare una semplificazione dello stesso documento: la quarta sezione, descrittiva dello stato di avanzamento delle opere pubbliche, potrebbe essere inserita come allegato al rendiconto e la quinta e la sesta sezione, che analizzano i dati statistici necessari al consolidamento dei conti pubblici e le considerazioni sui programmi dell'ente rispetto ai programmi regionali, potrebbero essere eliminate. Il documento, in tal modo, cesserà di essere considerato quale elaborato di tipo burocratico, di difficile lettura e di scarso significato reale, per divenire strumento attraverso il quale la Giunta propone ed illustra al Consiglio le politiche relative all'entrata e alla spesa. In sede di rendicontazione la relazione della Giunta, descrivendo l'attività svolta

dall'ente locale, potrà essere redatta come uno stato di avanzamento di quanto descritto nella relazione previsionale e programmatica.

Lo stato patrimoniale ed il conto economico previsionali e a consuntivo dovranno essere redatti secondo schemi uniformi a quelli privati. Per il primo, il prospetto sarà diviso in due sezioni contrapposte, l'attivo ed il passivo, rispettivamente comprendenti immobilizzazioni, attivo circolante, ratei/risconti attivi e patrimonio netto, conferimenti, debiti, ratei/risconti passivi e conti d'ordine. Per il conto economico, lo schema sarà di forma scalare con l'indicazione dei risultati delle varie gestioni.

Il rendiconto finanziario dovrà prevedere uno schema che metta in evidenza il mantenimento degli equilibri e che rispetti l'articolazione in unità previsionali di base. In tal modo, i documenti risulteranno confrontabili e compatibili con quelli redatti dallo Stato e dalle Regioni e, nello stesso tempo, la nuova articolazione permetterà una più razionale divisione delle risorse tra i centri di responsabilità e, successivamente, una più agevole verifica del rispetto dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

Un esempio di unità previsionale di base relativamente alla parte spesa è contenuto nella tab. 3

<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1° livello – centro di responsabilità:</li> </ul>	→	<b>5.1 – ECOLOGIA</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2° livello – titoli:</li> </ul>	→	<b>5.1 – spese correnti</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 3° livello – grandi aggregati di spesa (secondo la natura economica):</li> </ul>	→	<b>5.1.1 FUNZIONAMENTO</b>
	→	<b>5.1.2 INTERVENTI</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 4° livello – unità di voto o decisionale</li> </ul>	→	- raccolta e smaltimento rifiuti - diserbamento
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2° livello- titoli:</li> </ul>	→	<b>5.2 - spese in conto capitale</b>
	→	<b>5.2.1 INVESTIMENTI</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 4° livello – unità di voto o decisionale</li> </ul>	→	- acquisto automezzi e attrezzature - manutenzioni straordinarie autoparco NU

Tabella 3: Esempio di unità previsionale di base della spesa (Fonte: Cossiga C., Dente A.M., *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile?*, La finanza Locale n°12 – 2005, Maggioli, Rimini).

Nella redazione del rendiconto finanziario si dovrà abbandonare il metodo,

ormai diffuso, della spesa storica incrementale<sup>29</sup>, optando per una successione logica delle operazioni necessarie per giungere ad una scelta più ragionata degli stanziamenti. Tale metodologia prevede la suddivisione della spesa in quattro categorie collegate al margine di discrezionalità di cui si dispone nella decisione. La prima serie riguarda, infatti, la spesa rigida (spese per il personale, per la corresponsione di rate di ammortamento dei mutui, ecc.), che per la sua natura deve essere obbligatoriamente sostenuta e che per essere modificata richiede interventi di tipo strutturale che agiscono sull'organizzazione dell'ente. La seconda serie riguarda la spesa massima, che è legata a previsioni lontane dall'analisi dei vincoli finanziari e vicine al controllo delle funzioni da svolgere. L'ammontare di tale spesa, richiedendo, in definitiva, analisi riferite ai programmi da svolgere delle diverse unità organizzative, dipende dalla capacità di tradurre gli indirizzi/obiettivi politici in progetti/programmi. La terza serie considera la spesa fattibile, ossia l'analisi della spesa massima in relazione alle reali possibilità di realizzazione, visto il contesto organizzativo e procedurale. L'ultima serie di previsioni è la spesa programmatica, che deriva dal confronto tra la spesa fattibile e le entrate che si prevedono di accertare durante l'anno. Dal momento che sicuramente la spesa sarà superiore all'entrata per la scarsità delle risorse, sarà necessario operare delle scelte, stabilendo una scala delle priorità. In tal modo il rendiconto finanziario potrà essere utilizzato come razionale strumento di governo dell'ente locale.

La nota integrativa è un documento poco utilizzato, ma di grande importanza, in quanto esplicita i criteri di formazione, i principi applicati e la descrizione in dettaglio delle singole voci. Si tratta di una rappresentazione quali-quantitativa delle informazioni sull'attività svolta e, contribuendo a rendere più leggibili i dati scaturenti dai documenti contabili, favorisce la comprensibilità del rendiconto e il rispetto del principio dell'accountability. È necessario, quindi, che l'ente locale ne segnali l'uso per dare conto delle scelte operate.

---

<sup>29</sup> Diffusa oggi in quasi tutti gli enti locali in fase di predisposizione del bilancio, la metodologia della "spesa storica incrementale" assume, come base di partenza il bilancio dell'anno in corso, consentendo modifiche in aumento o in diminuzione e/o aggiungendo o cancellando voci di bilancio. Si tratta di una metodologia di semplice applicazione che rischia però di influenzare negativamente l'analisi e la verifica dei singoli stanziamenti e di determinare una tendenza al rialzo che potrebbe portare all'irrigidimento di spesa ed all'esposizione dell'ente al pericolo del disavanzo. Le decisioni prese negli anni precedenti risultano in tal modo giuste necessitando di semplici aggiustamenti per adeguarle alle nuove iniziative. Colvecchio M., *Il bilancio di previsione come strumento di governo*, in Comuni D'Italia n°10-2004, Maggioli, Rimini.

Il tutto dovrà essere corredato dalla relazione sulla gestione da parte della Giunta che comprenderà informazioni sull'andamento della gestione, sulle strategie intraprese, sui programmi in atto e lo stato di attuazione, sugli obiettivi raggiunti o da raggiungere e su ogni altro elemento ritenuto utile sia per l'esposizione dei fatti che per la chiarezza del rendiconto.

*Last but not least*, in data 12 maggio 2006 è entrato in vigore il Dlgs 12 aprile 2006 n°170 recante: *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003 n°131*.

Scopo e oggetto della norma sono indicati all'articolo 1, in cui si spiega che il provvedimento è riferito alla omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali rispetto allo Stato, per conseguire il consolidamento dei conti pubblici (con esclusione delle disposizioni concernenti il Siope), volto alla garanzia degli equilibri della finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita. Sull'importanza data alla programmazione è interessante il richiamo alla disposizione dell'articolo 19, che attribuisce alle variazioni di bilancio, oltre al dato contabile, un rilievo programmatico, ribadito più avanti con riferimento agli investimenti. Dall'altro lato, va sottolineato l'ampliamento della gamma dei principi (rispetto a quelli già indicati dagli articoli 151 e 162 del Dlgs n°267 del 2000), sulla base delle elaborazioni dell'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, con specifico riferimento ai principi di coerenza, attendibilità e trasparenza. La funzione dei principi contabili è duplice. La prima è quella di interpretare in chiave tecnica le norme di legge che fissano alcune regole generali sulla formazione dei documenti contabili; la seconda è di natura integrativa, laddove le norme di legge risultano insufficienti e qualora sia fatto esplicito rinvio a normative di difficile applicazione al sistema contabile degli enti locali. Nel merito, la coerenza mira ad assicurare un nesso logico e conseguente tra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione. L'informazione attendibile deve esprimere fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare, scevra da errori e distorsioni rilevanti, onde evitare che la sua rappresentazione sia potenzialmente ingannevole. La trasparenza infine assicura che l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, fornita dal sistema di bilancio, sia verificabile attraverso una indipendente ricostruzione del procedimento contabile.

## Conclusioni

Attualmente gli enti locali hanno la libertà di scegliere il sistema contabile più idoneo, ferma restando la tenuta della contabilità finanziaria. La contabilità economico-patrimoniale sembra quindi essere concepita come un derivato di quella finanziaria, pur nascendo con finalità differenti, riscontrandosi oggetti e metodi di rilevazione diversi e due concetti distinti di competenza.

La contabilità finanziaria rileva i flussi di entrata e di spesa in partita semplice. È strumento autorizzativo, di definizione degli spazi in cui l'attività amministrativa può svolgersi, pone in secondo piano l'aspetto informativo. Tali finalità sono certo legittime, guardando alle caratteristiche dell'ente locale, ma mal si conciliano con un contesto che tende a privilegiare l'economicità della gestione e la sua corretta implementazione.

La contabilità economico-patrimoniale, invece, registra i valori numerari e non, generati dallo scambio, in partita doppia. È strumento di osservazione e rappresentazione dei risultati gestionali, di determinazione del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento, ed ha come finalità principale quella di informare i terzi.

La normativa attuale sembra raggiungere una sorta di compromesso tra l'introduzione di documenti di rappresentazione della gestione e la volontà di evitare agli enti locali l'onere per l'implementazione di strumenti per la tenuta sistematica della contabilità generale.

Salvo alcuni casi, gli enti locali hanno compiuto le proprie scelte senza conoscere preventivamente il costo e le conseguenze sulla gestione, che in queste condizioni non potrebbe certo essere svolta efficientemente. Per far funzionare al meglio l'attività pubblica, gli strumenti dell'economia aziendale sono in condizione di colmare le lacune circa la trasparenza, l'attendibilità e la completezza delle procedure. Gli enti locali nella produzione dei servizi pubblici si trovano, infatti, in questo momento ad affrontare un cambiamento culturale di rilievo perché occorre pensare al fruitore delle prestazioni non più come ad un soggetto "amministrato", bensì come ad un "cliente"<sup>30</sup>.

Nell'ambito di tale progettualità, occorre distinguere le due anime del contenuto del bilancio: le quantificazioni che esso definisce, componendole in equilibrio, costituiscono l'integrazione della disciplina delle attività "reali" per le quali si rappresentano le dotazioni. Ne risulta immanente alla disciplina di bilancio la conflittualità, collocandosi le scelte finanziarie tra equilibrio e funzioni.

---

<sup>30</sup> Arango V., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica negli enti locali*, in *La Finanza Locale* n°6-1999, Maggioli, Rimini

All'uno o alle altre, infatti, possono ricondursi i molteplici e configgenti interessi che sottostanno alle decisioni di bilancio e in ordine ai quali si rileva come si producano tensioni intorno al deficit e conflitti fra le amministrazioni di spesa. Da un lato, si individuano interessi che si pongono sul piano strettamente finanziario; dall'altro anche altri che attengono agli aspetti reali dell'azione, e che si configurano in termini di funzionalità in corrispondenza con il rilievo dei risultati.

L'incessante rincorsa nella direzione della sperimentazione di nuovi e diversi strumenti contabili da introdurre negli enti locali, dimostrano l'insuccesso (sia pure in parte) degli attuali processi di programmazione del bilancio. Alcuni dei motivi dell'insuccesso sono da ricercare nella difficoltà della relazione previsionale e programmatica a rivestire il ruolo di strumento generale di programmazione dell'ente locale capace di tradurre in obiettivi e progetti le decisioni politiche assunte. Ancora: la difficoltà tecnica di tradurre le scelte in termini finanziari nel medio periodo, attraverso la formazione di un bilancio pluriennale attendibile; l'incapacità strutturale del bilancio di cassa ad assumere il ruolo di strumento regolatore dei flussi di entrata e di spesa, complice la scarsa attenzione prestata nella ricerca di efficaci criteri di previsione; l'impossibilità di redigere la relazione dimostrativa del risultato economico della gestione, che pone in evidenza i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto, in mancanza di un sistema di contabilità analitica da cui attingere le informazioni.

L'amara conclusione a cui possiamo giungere è che gli strumenti di programmazione di bilancio non hanno sortito gli effetti sperati, poiché tutti i processi decisionali locali hanno continuato a fronteggiare situazioni emergenziali, frammentarie e riferite al breve periodo. Ne è derivata, di conseguenza, l'assoluta centralità del bilancio di previsione di competenza come strumento forte dell'ente locale, con funzione autorizzatoria, dalla cui mancata approvazione derivano rilevanti effetti sanzionatori per l'ente locale.

L'auspicio è che venga predisposto un forte intervento normativo, non di dettaglio ma di principio, per attuare l'armonizzazione contabile auspicata da molti e da quanti credono nel monitoraggio e nella comparazione dei dati pubblici nel tempo e soprattutto nello spazio<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Pozzoli S. , *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile*, Azienditalia n°12-2004, Ipsa, Milano

## Bibliografia

- Arango V., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica negli enti locali*, in La Finanza Locale n°6-1999, Maggioli, Rimini
- Bartocci L., *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2000
- Bertocchi M., Latella G., *I sistemi informativo-contabili tra "adempimento" e "supporto alle decisioni"*, in Azienditalia n°9-2003, Ipsoa, Milano
- Borgonovi E. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005
- Bruno F., *La gestione nel sistema di bilancio e il principio contabile n. 2*, Azienditalia n°9-2004, Ipsoa, Milano
- Bruno F., *La proposta Ardel per un nuovo testo dell'ordinamento finanziario e contabile*, XXXVI Convegno Nazionale di studi ARDEL *Verso un nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Maiori (Sa) 21/23 aprile 2004, consultabile sul sito [www.ardel.it](http://www.ardel.it).
- Caperchione E., Pezzani F., (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 1999
- Cascone C., Di Martino R., *Il nuovo ruolo dei controlli alla luce della riforma costituzionale*, Azienditalia n°3-2002, Ipsoa, Milano
- Cassese S., *Le basi del Diritto amministrativo*, Garzanti, Milano, 2000
- Cavallini Cadeddu L. *Il bilancio nella riforma della pubblica amministrazione*, Cedam, Padova, 2004
- Collevecchio M., *Il bilancio di previsione come strumento di governo*, in Comuni D'Italia n°10-2004, Maggioli, Rimini
- Cossiga C., Dente A.M., *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile?*, La Finanza Locale n° 12-2005, Maggioli, Rimini
- Delfino F., *I principi a fondamento dell'innovazione di metodologie e strumenti per il governo locale*, Azienditalia n°11-2003, Ipsoa, Milano
- De Guglielmo A., *L'organizzazione delle attività amministrative e gestionali negli enti locali*, articolo consultabile sul sito [www.formez.it](http://www.formez.it) (2002)
- Esposito G. M., *Pianificazione e Pubblica Amministrazione a regime di mercato*, Cedam, Padova, 2002
- Farneti G., *La relazione di presentazione del principio contabile n. 1*, Inserto di Azienditalia n°11-2003, Ipsoa, Milano
- Farneti G., *Ragioneria pubblica. Il nuovo sistema informativo delle aziende pubbliche*. F. Angeli, Milano, 2004
- Farneti G., *La conclusione di un percorso*, Azienditalia n° 8-2004, Ipsoa, Milano
- Farneti G. Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano 2005
- Giunta F., *Appunti di economia aziendale*, Cedam, Padova, 1996
- Giangiuliani S., *Sistemi contabili e sistemi documentali: quale futuro?* Azienditalia n°3-2003, Ipsoa, Milano
- Groppi T., Olivetti M., *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*, Giappichelli, Torino, 2002
- Leonori A., Ricci G., *Enti locali: dal bilancio al sistema di bilancio*, Azienditalia n°8-2003, Ipsoa, Milano

- Mazzara L., *La relazione al rendiconto della gestione: il Pcel n. 3 e le potenzialità informative*, Azienditalia n° 8-2005, Ipsoa, Milano
- Mussari R., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali*. Rubbettino Editore, Catanzaro, 2002
- Pezzani F., *Il ruolo dell'accountability nella società civile*, in Azienda Pubblica n°4-2001, Ipsoa, Milano
- Pozzoli S., *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile*, Azienditalia n°12-2004, Ipsoa, Milano
- Ravelli G., *Una moderna e avanzata interpretazione dell'ordinamento finanziario e contabile*, Azienditalia n°8-2004, Ipsoa, Milano
- Terzani S., *Il sistema dei bilanci*, F. Angeli, Milano, 2002
- Torchio G., *La pari dignità: Una conquista di tutti i comuni*, XIX Assemblea annuale Anci, Napoli 21 novembre 2002
- Vesperini G., *Gli enti locali*, Editori Laterza, Roma-Bari, 2004
- Zaccone A., *Il gigante dai piedi di argilla*, Azienda Pubblica n°3-1995, Maggioli, Rimini

### **Riferimenti normativi**

- Legge 25 giugno 1999 n°208 *Disposizioni in materia finanziaria e contabile* (pubbl. nella Gazz. Uff. n°151 del 30 giugno 1999)
- Dlgs 18 agosto 2000 n°267: *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali* (pubbl. sul suppl. ord. n°162/L alla Gazz. Uff. del 28 settembre 2000 n°227)
- Legge Costituzionale 18 ottobre 2001 n°3, *Modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione* (pubbl. in Gazz. Uff. n°284 del 24 ottobre 2001)
- Corte dei Conti, Sezione Autonomie, 17 maggio 2002 n°3, *Relazione con la quale riferisce al Parlamento sull'andamento generale della gestione finanziaria degli enti locali dell'esercizio finanziario 2000* (deliberazione n°3 del 17 maggio 2002)
- Dlgs 12 aprile 2006 n°170 *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003 n°131* (pubbl. sulla Gazz. Uff. n°109 del 12 maggio 2006)