

di investimento", "finalità che si intende conseguire", "risorse umane e strumentali" assegnate al programma o al progetto. Per converso, la programmazione in questione comprende anche, come si vedrà, documenti contabili strutturati secondo criteri in buona parte diversi: in particolare, la relazione previsionale e programmatica è articolata su specifici *programmi* e *progetti*, laddove il bilancio di previsione annuale è costruito nella parte spesa per grandi aggregati economici (i "titoli") e competenze omogenee (le "funzioni"), e soprattutto secondo una logica organizzativa (i "servizi") e per fattori produttivi (gli "interventi").<sup>10</sup>

### 2.3 La ripartizione delle risorse tra i vari servizi

2.3.1 L'art. 5 della già citata legge n. 94 del 1997 aveva tra l'altro stabilito che le scelte "sulla acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse" nel bilancio dello Stato dovessero essere rese "più razionali, significative e trasparenti" e dovessero aver "riguardo alla identificazione delle connesse responsabilità di gestione". L'art. 1 comma 1 del conseguente d.lgs. n. 279 del 1997 ha poi precisato che le "unità previsionali di base" oggetto di approvazione da parte del Parlamento "costituiscono l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa". Ed il comma 6 dello stesso art. 1 precisa che "il livello di responsabilità amministrativa, in relazione al quale sono determinate le unità previsionali di base, è individuato in modo da assicurare il costante adeguamento della struttura del bilancio dello Stato agli ordinamenti legislativi ed alle altre normative di organizzazione della amministrazione dello Stato, tenuto conto, fra l'altro, di quanto stabilito dalla legge 15 marzo 1997, n. 59". In definitiva, per lo Stato risulta prevista una stretta corrispondenza tra l'articolazione del bilancio preventivo e la concreta organizzazione amministrativa.

Per le amministrazioni locali, il d.lgs. n. 77 del 1995 sembra ispirarsi in linea di principio alla stessa finalità: l'art. 7 prevede infatti un'articolazione della parte spesa del bilancio preventivo annuale in titoli, funzioni, servizi ed interventi, ove i "servizi" dovrebbero corrispondere appunto "ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività". Lo stesso art. 7 precisa poi che "a ciascun servizio è correlato un reparto organizzativo, semplice o complesso, composto di persone e mezzi, cui è preposto un responsabile", ed è "affidato, col bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari, specificati negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio".

Senonchè, è innegabile che l'aver previsto per tutti gli enti una divisione del bilancio negli stessi predeterminati servizi - con il modello previsto dagli artt. 7 e 114 del d.lgs. n. 77 ed approvato con d.P.R. n. 194 del 1996 - non consente di "rispecchiare" in ogni caso, nel bilancio stesso, la multiforme concreta organizzazione degli enti che dipende tra l'altro, è evidente, dalle loro dimensioni.

Per fare solo un esempio: il modello di bilancio preventivo annuale dei comuni approvato con d.P.R. n. 194 del 1996 prevede, nell'ambito delle "funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo", un servizio denominato "gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione". Ora, almeno nei comuni medio-grandi può ben capitare che il responsabile del servizio finanziario non sia responsabile anche del provveditorato; e lo stesso controllo di gestione può essere posto, più correttamente, alle dirette dipendenze degli organi elettivi (cfr. l'art. 20 comma 3 del d.lgs. n. 29 del 1993).

L'art. 2 del d.P.R. n. 194 del 1996 precisa poi che "i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e le comunità montane, nell'ambito di ciascuna funzione, possono iscrivere gli interventi nel servizio che abbia carattere di prevalenza nello svolgimento delle attività".<sup>11</sup> Anche in questo caso viene meno - sembra evidente - l'effettiva corrispondenza tra articolazione del bilancio e concreta organizzazione.

<sup>10</sup> Sulla struttura dei bilanci annuale e pluriennale, v. il capitolo 3.

<sup>11</sup> Al limite, i piccoli comuni potrebbero approvare un bilancio articolato per la parte spesa in soli 12 servizi, tanti quanti sono le funzioni.

2.3.2 L'art. 1 della legge n. 94 del 1997 stabilisce, genericamente, che "entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio, i ministri assegnano le risorse ai dirigenti generali responsabili della gestione". Più dettagliatamente, l'art. 3 del d.lgs. n. 279 del 1997 dispone che "i ministri, entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio, assegnano, in conformità dell'art. 14 del citato d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 e successive modificazioni e integrazioni, le risorse ai dirigenti generali titolari dei centri di responsabilità delle rispettive amministrazioni, previa definizione degli obiettivi che l'amministrazione intende perseguire e indicazione del livello dei servizi, degli interventi e dei programmi e progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione".<sup>12</sup> In sostanza, la programmazione di bilancio è seguita nello Stato da una pianificazione operativa che ha come diretti destinatari i responsabili della gestione, cui sono assegnati insieme obiettivi e risorse. In tal modo, non solo viene assicurata un'ulteriore puntualizzazione delle finalità amministrative, ma vengono anche stabiliti i principali e più diretti parametri sulla base dei quali valutare poi la gestione dei dirigenti.

Ad un'analogia "logica" è ispirato il piano esecutivo di gestione previsto per gli enti locali dal d.lgs. n. 77 del 1995, con la differenza che per gli enti locali la pianificazione operativa viene demandata ad un organo collegiale (la giunta comunale o provinciale) anziché monocratico (il ministro). L'art. 11 del d.lgs. n. 77 stabilisce infatti che "sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione e affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi".<sup>13</sup> Per lo stesso art. 11, nel P.E.G. viene poi effettuata "una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli".<sup>14</sup>

2.3.3 La definizione nel P.E.G. degli obiettivi e delle risorse deve coinvolgere - si ritiene - gli stessi responsabili dei servizi, in un processo sostanzialmente circolare *down-top-down*. Una conferma di questa necessità, da molti sottolineata, si ricava anche dall'art. 19 del d.lgs. n. 77 del 1995, modificato dal d.lgs. n. 410 del 1998, per il quale "il responsabile del servizio, nel caso in cui ritiene necessaria una modifica della dotazione assegnata per sopravvenute esigenze successive alla adozione degli atti di programmazione, propone la modifica con modalità definite dal regolamento di contabilità. La mancata accettazione della proposta di modifica della dotazione deve essere motivata dall'organo esecutivo". D'altra parte, la necessità di un coinvolgimento dei dirigenti già nella fase di preparazione del P.E.G. è comunque connessa alle responsabilità che di fatto incombono sui funzionari preposti ai servizi, una volta che il P.E.G. sia stato definito: l'art. 6 della legge n. 127 del 1997 ha infatti stabilito che gli "incarichi dirigenziali" presso gli enti locali possono essere revocati, tra l'altro, "in caso di mancato raggiungimento al termine di ciascun anno finanziario degli obiettivi" che sono stati assegnati ai dirigenti "nel piano esecutivo di gestione previsto dall'art. 11 del d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77". Inoltre, una dettagliata articolazione in capitoli dei *budget* dei responsabili della gestione può limitare in misura assai pesante la loro autonomia, vanificandone nella sostanza l'auspicata "managerialità": un pericolo in effetti ben concreto, che sembra rendere comunque ancor più necessaria la negoziazione *down-top-down* in questione.

<sup>12</sup> L'art. 14 del d.lgs. n. 29 richiamato nel testo prevede, nella sua attuale formulazione, che "periodicamente, e comunque ogni anno entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio", il ministro "definisce obiettivi, priorità, piani e programmi da attuare ed emana le conseguenti direttive generali per l'attività amministrativa e la gestione": a tal fine, provvede all' "assegnazione" delle "risorse" ai "dirigenti preposti ai centri di responsabilità".

<sup>13</sup> L'utilizzazione del P.E.G. è facoltativa per i comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane. Sulle caratteristiche dei P.E.G. rilevate dalla Sezione, in concreto, in un limitato campione di enti, v. *infra*, al capitolo 3.3.

<sup>14</sup> Questa suddivisione nel P.E.G. dei centri di responsabilità in centri di costo, mentre non esclude la responsabilità dei vertici delle strutture per il raggiungimento degli obiettivi stabiliti, ha il pregio tra l'altro di responsabilizzare e coinvolgere nel raggiungimento dei risultati anche i quadri intermedi preposti appunto ai centri di costi.

Va rilevato che la ricordata lettera dell'art. 11 del d.lgs. n. 77 - "sulla base del bilancio preventivo annuale deliberato dal consiglio..." - sembra far riferimento ad un P.E.G. con valenza annuale. La possibilità per i dirigenti di assumere "impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese" (v. *infra*) induce invece a non escludere, o addirittura a consigliare, piani esecutivi di gestione della stessa durata del bilancio pluriennale.

L'ora ricordata lettera dell'art. 11 sembra poi anche configurare una precisa scansione temporale - prima il bilancio e poi il P.E.G. - e sotto il profilo formale in effetti non possono sussistere dubbi, dal momento che solo una volta che gli stanziamenti di bilancio siano stati definitivamente approvati può procedersi ad una loro ulteriore articolazione. Nella sostanza, deve peraltro riconoscersi che la formulazione di programmi, progetti e previsioni di bilancio è tanto più realistica quanto più in qualche misura ha già considerato la loro concreta "gestibilità" da parte dei responsabili dei servizi e dei centri di costo. In ogni caso, una contestuale predisposizione da parte della giunta dei due documenti - schema di bilancio e P.E.G. - risulta ora di fatto inevitabile per l'art. 31 della legge n. 448 del 1998, che ha spostato il termine per l'approvazione dei bilanci di previsione dal 31 ottobre al 31 dicembre di ogni anno.

## 2.4 La verifica dei risultati

Nella delega al Governo disposta dal già citato art. 2 della legge n. 421 del 1992, veniva prevista "la verifica dei risultati mediante appositi nuclei di valutazione composti da dirigenti generali ed esperti, ovvero attraverso convenzioni con organismi pubblici e privati particolarmente qualificati nel controllo di gestione". Il conseguente d.lgs. n. 29 del 1993 ha poi istituito "servizi di controllo interno, o nuclei di valutazione, con il compito di verificare, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa" (art. 20).

Per le amministrazioni locali, un "controllo economico interno della gestione" era previsto già dall'art. 57 della legge n. 142 del 1990. Un "controllo di gestione" è ora dettagliatamente disciplinato dagli artt. 39, 40 e 41 del d.lgs. n. 77 del 1995:<sup>15</sup> si tratta peraltro di un istituto che com'è noto stenta ad affermarsi compiutamente (sul punto, v. *infra*, al pertinente capitolo di questa Relazione).

Una verifica sui risultati effettivamente conseguiti - in sostanza: dell'efficacia dell'azione amministrativa - dovrebbe essere comunque assicurata dalle stesse deliberazioni con le quali l'organo consiliare provvede ad una "ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi", ai sensi dell'art. 36 comma 2 del d.lgs. n. 77 del 1995, e soprattutto dalle relazioni della giunta allegate al rendiconto con le quali vengono formulate "valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti", ai sensi dell'art. 69 del d.lgs. n. 77 del 1995. Sia per le ricognizioni ai sensi dell'art. 36 che per le valutazioni ai sensi dell'art. 69, sembra peraltro innegabile che la possibilità di effettive verifiche sull'attuazione dei programmi approvati dal consiglio è direttamente proporzionale alla chiarezza ed alla puntualità dei programmi stessi: formulazioni generiche e confuse rendono evidentemente difficili e problematici monitoraggi e verifiche *ex post* sui risultati conseguiti.

<sup>15</sup> L'art. 39 del d.lgs. n. 77 richiama anche le "modalità" di controllo di gestione "stabilite dal d.lgs. 3 febbraio 1993 n. 29". Per l'art. 9 della legge n. 127 del 1997, le disposizioni degli artt. 40 e 41 del d.lgs. n. 77 del 1995 sono derogabili dai regolamenti degli enti locali.

### **3 Innovazioni in tema di ordinamento finanziario-contabile**

#### **3.1 I nuovi bilanci preventivi**

##### **3.1.1 I bilanci preventivi annuali**

La prima differenza di rilievo tra i vecchi ed i nuovi bilanci preventivi annuali consiste nell'abolizione delle previsioni di cassa.

L'abolizione del bilancio di cassa previsto dal d.P.R. n. 421 del 1979 deriva dalle difficoltà incontrate nella sua gestione da parte delle amministrazioni, e dalla diffusa convinzione che per i controlli dei flussi di cassa fossero più utili il sistema della tesoreria unica previsto dalla legge n. 720 del 1984, e successive modificazioni, e le comunicazioni periodiche previste dalla legge n. 468 del 1978, e successive modificazioni. Peraltro, va ricordato che le norme più recenti - ci si riferisce in particolare all'art. 28 della legge n. 448 del 1998 - prevedono proprio manovre di cassa (*v. supra* al capitolo 1).

Tra le colonne della parte entrata e quelle della parte spesa del modello approvato con il d.P.R. n. 194 del 1996 non si rinvencono più, rispettivamente, la colonna dei residui attivi e quella dei residui passivi. Poiché in effetti nella nuova contabilità l'autorizzazione di bilancio riguarda ora solo gli accertamenti di entrate e gli impegni di spese - e non anche le riscossioni ed i pagamenti - risulta certo sotto questo aspetto superfluo indicare quanto è già stato accertato (ma non riscosso), o impegnato (ma non pagato).<sup>16</sup>

Peraltro, è appena il caso di sottolineare che l'organo consiliare non è affatto escluso dalla necessaria quantificazione del volume dei residui degli esercizi precedenti. La "revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui" prevista dall'art. 70 comma 3 del d.lgs. n. 77 del 1995 è infatti attività propedeutica alla redazione del conto del bilancio ed alla conseguente iscrizione del risultato di amministrazione nel bilancio preventivo dell'esercizio successivo, ai sensi degli artt. 30 e segg. dello stesso d.lgs. n. 77. A questo proposito, si deve anzi ribadire la necessità - in relazione ai nuovi requisiti degli "accertamenti" ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 77 del 1995 - che le contabilità degli enti locali non siano "gonfiate" da presunti crediti che in realtà sono tali solo sulla carta e che prima o poi dovranno essere cancellati dalla contabilità senza aver dato luogo ad alcuna effettiva riscossione.

Le colonne della parte entrata e della parte spesa, che come si è ora ricordato non menzionano i residui, riguardano invece, nell'ordine, gli accertamenti o gli impegni dell'"ultimo esercizio chiuso" - una colonna questa che mancava nel precedente modello di bilancio - le "previsioni definitive dell'esercizio in corso" al momento della predisposizione del bilancio ed infine le "previsioni di competenza per l'esercizio al quale si riferisce il presente bilancio". Queste ultime corrispondono alle "somme risultanti" dalle "variazioni", "in aumento" o "in diminuzione", rispetto alle previsioni "definitive dell'esercizio precedente". È chiaro che quest'impostazione tende a dare una visione d'insieme dell'andamento nel tempo degli accertamenti e degli impegni dell'ente: si tratta peraltro di un andamento la cui significatività risulta limitata, anche in questo caso, dall'attuale mutevolezza sia del regime delle entrate che delle stesse funzioni degli enti locali, e comunque dall'insufficienza di una considerazione meramente incrementale, o decrementale, degli accertamenti e degli impegni.

Con riferimento alle classificazioni di bilancio, va rilevato che le entrate non presentano rilevanti differenze rispetto al passato. Per l'art. 7 del d.lgs. n. 77, la parte entrata è infatti "ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse, in relazione, rispettivamente, alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata": in sostanza, la denominazione dell'unità elementare è ora la "risorsa" anziché il capitolo.

Per la struttura della parte spesa, le innovazioni sono invece molto più rilevanti. Mentre infatti il d.P.R. n. 421 del 1979 prevedeva una divisione in titoli, sezioni, rubriche, categorie e

<sup>16</sup> Riscossioni e pagamenti vengono invece evidenziati, al fine della rilevazione dei risultati della gestione, nel conto del bilancio secondo il modello approvato con il d.P.R. n. 194 del 1996.

capitoli, con il d.lgs. n. 77 la parte spesa risulta ora "ordinata gradualmente in titoli, funzioni, servizi ed interventi, in relazione, rispettivamente, ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività ed alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio". Gli ultimi titoli dell'entrata e della spesa, riguardanti "servizi per conto di terzi" e corrispondenti sostanzialmente alle "partite di giro" previste dal vecchio ordinamento, sono ancora articolati in (predefinite categorie e) capitoli.

In prima approssimazione, può dirsi che al posto delle sezioni previste dal d.P.R. n. 421 del 1979 sono ora previste le funzioni, al posto delle rubriche risultano i servizi ed al posto delle categorie gli interventi. In alcuni casi non vi sono però precise o agevoli corrispondenze tra le vecchie e le nuove classificazioni, e ciò ha comportato certo difficoltà nel passaggio alla nuova contabilità. Ad esempio, la vecchia sezione IX "oneri non ripartibili" non trova più alcun riferimento specifico nel nuovo bilancio: i capitoli di spesa che a suo tempo vi erano compresi vanno pertanto allocati nell'ambito dei servizi delle varie funzioni. Le vecchie sezioni VI "azioni ed interventi nel campo sociale" ed VIII "azioni ed interventi nel campo economico" sono state invece disaggregate in almeno sei funzioni: funzioni nel settore sportivo e ricreativo, riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, nel settore sociale; funzioni nel campo turistico, nel campo dello sviluppo economico, relative a servizi produttivi. La vecchia categoria 2 "acquisto di beni e servizi" è stata disaggregata in quattro interventi: "acquisto di beni di consumo e/o di materie prime", "prestazioni di servizi", "utilizzo di beni di terzi", "imposte e tasse". Gli esempi potrebbero continuare.

La parte spesa è seguita da un "riepilogo generale", dove si incrociano funzioni e servizi (in orizzontale) ed interventi (in verticale), e da due nuovi "quadri analitici": uno sulle spese per le funzioni delegate dalla regione, ed uno sull'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali.

Chiudono il bilancio un "quadro generale riassuntivo" per titoli di entrate e di spese (rispettivamente più l'avanzo e più il disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente) ed i "risultati differenziali", ovverosia l'"equilibrio economico finanziario" - con la specificazione dei mezzi di finanziamento dell'eventuale saldo negativo - e l'"equilibrio finale". Il primo di questi equilibri si ottiene sottraendo alle entrate correnti le spese correnti e le quote di capitale dell'ammortamento dei mutui, il secondo si ottiene sottraendo dalle entrate finali (più l'avanzo dell'esercizio precedente) le spese finali (più il disavanzo dell'esercizio precedente).

Sembra opportuno qualche cenno ad alcuni particolari ed importanti interventi, sui quali non possono essere assunti impegni: si tratta del "fondo svalutazione crediti" e del "fondo di riserva" (per i comuni, nel servizio 08 "altri servizi generali" della funzione 01 "funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo"), ed inoltre degli "ammortamenti di esercizio" (in ogni servizio).

La previsione di un "fondo svalutazione crediti", sul quale non sono possibili impegni, concorre a migliorare prudenzialmente il risultato di amministrazione. In un sistema contabile secondo il quale ogni anno devono essere "stralciati dal conto del bilancio" i crediti "inesigibili" (cfr. l'art. 72 comma 5 del d.lgs. n. 77 del 1995), l'inserimento in bilancio del "fondo" in questione sembra in effetti del tutto coerente ed opportuno, in vista di una sempre maggiore attendibilità delle previsioni di bilancio e dei suoi equilibri: non resta pertanto che auspicare che l'innovazione venga adeguatamente assimilata dagli enti ed attuata con grande diligenza.

In passato, l'art. 13 del d.P.R. n. 421 del 1979 prevedeva "un fondo di riserva ordinario ed un fondo di riserva per le spese imprevedute che, nel loro insieme", non potevano "superare il 2 per cento del totale delle spese correnti": non era previsto un limite minimo. L'art. 8 del d.lgs. n. 77 del 1995 prevede ora un unico "fondo di riserva", la cui utilizzazione per "esigenze straordinarie di bilancio", rimpinguando altri stanziamenti o creandone di nuovi, è di competenza della giunta, che deve darne comunicazione al consiglio. Per evitare che il fondo risulti insufficiente ai fini di flessibilità cui è destinato e, per converso, che sia eccessivo in

relazione alle finalità di chiarezza e precisione che dovrebbero ispirare nei limiti del possibile la formulazione dei bilanci preventivi, la norma ora citata stabilisce che nell'intervento in questione siano iscritte somme comprese tra lo 0,30% ed il 2% del totale delle spese correnti. Sembra peraltro opportuno sottolineare che in ogni servizio è anche previsto un apposito intervento denominato "oneri straordinari della gestione corrente": la gestione della straordinarietà presuppone quindi una ponderata e corretta quantificazione sia del fondo di riserva che degli interventi in questione.

Gli interventi denominati "ammortamenti di esercizio" costituiscono, o meglio dovrebbero costituire, una delle più importanti innovazioni della nuova contabilità degli enti locali. Sulla base di predeterminati coefficienti di ammortamento per tipologie di beni, e per una quota non inferiore al 30% del valore di ammortamento che ne deriva, vengono stanziati somme che non possono essere impegnate e quindi concorrono inevitabilmente a formare, con segno positivo ma con vincolo di destinazione, il risultato di amministrazione (cfr. gli artt. 9 e 31 del d.lgs. n. 77). In effetti, sembra chiara la finalità dell'innovazione: evidenziare nella contabilità finanziaria, e sia pure secondo criteri che si addicono più ad una contabilità economica, spese per la ricostituzione di beni durevoli che in linea di massima prima o poi dovrebbero comunque gravare sulla finanza dell'ente. Solamente, va rilevato che per l'art. 117 del d.lgs. n. 77 la percentuale di accantonamento del 30% sul risultato dell'applicazione al valore del bene dei coefficienti previsti (che spaziano dal 2% per strade, ponti ed altri beni demaniali al 20% per attrezzature, automezzi etc.) non risultava subito vincolante, ma sarebbe stata raggiunta nel 2001 al termine di un processo graduale: 6% nel 1997, 12% nel 1998, 18% nel 1999, 24% nel 2.000, 30% nel 2.001. Orbene, questo graduale e prudente adeguamento non è ancora iniziato, dal momento che ben tre proroghe - l'ultima con l'art. 31 comma 5 della legge n. 448 del 1998 - hanno fatto slittare l'inizio del processo al 2.000. Queste ripetute proroghe, dovute evidentemente alle difficoltà che gli enti attualmente già incontrano nel raggiungere i prescritti equilibri di bilancio, suscitano invero qualche perplessità.

Il bilancio articolato su capitoli previsto dal d.P.R. n. 421 del 1979 era senz'altro più complesso e sovrabbondante di quello per (risorse ed) interventi ora previsto dal d.lgs. n. 77 del 1995. E l'aver introdotto un documento contabile *ictu oculi* molto più snello costituisce un risultato indubbiamente positivo.<sup>17</sup>

Secondo l'art. 7 del d.lgs. n. 77, la parte spesa del bilancio preventivo annuale dovrebbe essere "leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio": una previsione che non ha trovato però alcun seguito nei modelli definiti con il d.P.R. n. 194 del 1996.

### 3.1.2 I bilanci pluriennali

Il d.lgs. n. 77 del 1995 ha ridisciplinato anche i bilanci pluriennali. In effetti, i bilanci in questione erano già stati previsti dall'art. 1 del d.P.R. n. 421 del 1979, sia pure solo per "le province, i comuni capoluogo e quelli con popolazione superiore a ventimila abitanti" poichè si era ritenuto che gli enti più piccoli non fossero in grado di produrre un adeguato sforzo programmatico. Peraltro, l'attuazione di quest'innovazione era stata in genere ritenuta molto deludente, principalmente per due ragioni: la mancanza nel d.P.R. n. 421 di congrue precisazioni sulla struttura dei bilanci in questione<sup>18</sup> e la carenza di adeguate programmazioni amministrative di medio periodo a supporto dei dati contabili.

Con l'art. 55 della legge n. 142 del 1990, il bilancio pluriennale è divenuto obbligatorio per tutti gli enti locali. Con l'art. 13 del d.lgs. n. 77 del 1995, è stato poi strutturato per la parte spesa in "programmi, titoli, servizi ed interventi" ed ha assunto "carattere autorizzatorio".

<sup>17</sup> Per quest'aspetto, si consideri anche, per i piccoli comuni e le comunità montane, la facoltà di accorpamento degli interventi nei servizi principali prevista dall'art. 2 del d.P.R. n. 194 del 1996 e ricordata al paragrafo 3.3.1.

<sup>18</sup> L'art. 1 del d.P.R. n. 421 si limitava a precisare che "la classificazione funzionale della spesa" nei bilanci pluriennali doveva "consentire una analisi per programmi e, ove siano specificati, per progetti".

Quest'ultimo aspetto è ribadito all'art. 27 dello stesso d.lgs. n. 77, per il quale "possono essere assunti impegni di spesa negli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni dello stesso comprese". Ad avviso della Sezione, trattasi di veri e propri impegni, che vanno quindi a suo tempo automaticamente riportati nei bilanci annuali di pertinenza ("senza la necessità di ulteriori atti": cfr. anche l'art. 27 comma 2 del d.lgs. n. 77).

Anche se questo nuovo "carattere autorizzatorio" del bilancio pluriennale va certo gestito con grande prudenza, resta il fatto che all'innovazione non può non darsi compiuta e corretta applicazione. Per fare solo un esempio, l'eventuale "piano di rateizzazione" dei debiti fuori bilancio di cui sia stata riconosciuta la legittimità ai sensi dell'art. 37 del d.lgs. n. 77, comporta evidentemente "impegni" anche sui due esercizi successivi a quello in corso.

Nel modello di bilancio pluriennale approvato con d.P.R. n. 194 del 1996, la cui utilizzazione è stata resa peraltro facoltativa dall'art. 9 della legge n. 127 del 1997,<sup>19</sup> la parte entrata presenta, per ciascun anno considerato e per il totale del triennio, le previsioni aggregate per titoli, categorie e risorse. Nella parte spesa, gli interventi sono parimenti aggregati per ciascun anno e per il totale del triennio; sono previsti specifici prospetti per ogni programma e per ogni servizio; viene distinta la spesa corrente "consolidata" - che tiene cioè conto del livello dei servizi e delle prestazioni attuali - da quella "di sviluppo" - cioè prevista per nuovi o migliori livelli di servizi e prestazioni.

### 3.1.3 Alcune considerazioni conclusive

Considerato che in questi ultimi anni le innovazioni normative si succedono con un ritmo serrato,<sup>20</sup> che per molte amministrazioni locali risulta non ancora agevole assimilare i nuovi moduli organizzativi e funzionali,<sup>21</sup> e che un po' in tutti gli enti in questione si avverte un certo disagio per l'incertezza del mutevole quadro normativo di riferimento, sembra doversi ritenere che al momento la prima esigenza da soddisfare sia costituita proprio da una pur minima stabilità dell'assetto normativo.

Inoltre, se ogni riforma richiede una congrua applicazione che ne evidenzii i punti meritevoli di conservazione e quelli invece che necessitano di una migliore definizione, si deve anche riconoscere che le complesse innovazioni disposte con il d.lgs. n. 77 del 1995<sup>22</sup> non sono state ancora sufficientemente sperimentate per potersene dare una congrua valutazione.

Tutto ciò premesso e riconosciuto, risulta però anche innegabile che la norma giuridica positiva è per sua natura contingente, e destinata a più o meno frequenti affinamenti e superamenti. In questa prospettiva, ed indipendentemente da ogni possibile valutazione sull'opportunità e sui tempi di un'eventuale ulteriore riforma, la cui necessità e tempestività deve essere ovviamente accertata nelle sedi competenti, è forse non inutile prospettare qualche breve considerazione *de iure condendo*.<sup>23</sup>

In primo luogo, si è già visto che la riforma dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali attuata con il d.lgs. n. 77 del 1995 è stata seguita dopo due anni dalla riforma

<sup>19</sup> È rimasto vincolante solo il sistema di codifica dei titoli di entrata e di spesa.

<sup>20</sup> V. *supra* al capitolo 1 e cfr. anche le relazioni di questa Sezione sugli esercizi finanziari 1995 e 1996.

<sup>21</sup> Cfr. anche i risultati dell'indagine della Sezione illustrata nel capitolo 3.3.

<sup>22</sup> Peraltro ripetutamente modificato e per quanto riguarda la nuova struttura dei bilanci solo dall'esercizio 1998 in vigore per tutti gli enti.

<sup>23</sup> Si prescinde qui dalle prospettive che l'instaurazione di un "sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo" (art. 10 del d.lgs. n. 279 del 1997, ma per gli enti locali v. già l'art. 71 comma 8 del d.lgs. n. 77 del 1995) può aprire per le "pubbliche amministrazioni" in genere (art. 10 cit.) e per le amministrazioni locali in particolare, non solo in sede di rendiconto (art. 11 del d.lgs. n. 279 e art. 71 comma 9 del d.lgs. n. 77) ma anche, eventualmente, in relazione alle caratteristiche dei bilanci preventivi, tuttora strutturati secondo una logica meramente finanziaria (per gli ammortamenti degli enti locali v. *supra* al paragrafo 3.1.3). L'argomento potrà essere eventualmente ripreso quando risulteranno effettivamente impiantate diffuse ed adeguate rilevazioni analitiche per centri di costo.

del bilancio dello Stato, disposta con la legge n. 94 del 1997 ed il conseguente d.lgs. n. 279 del 1997.

Nel nuovo bilancio statale, sono chiaramente distinte le "unità previsionali di base" che formano "oggetto di approvazione parlamentare" (art. 1 della legge n. 94 del 1997) dai "capitoli" nei quali, "in apposito allegato allo stato di previsione, le unità previsionali di base sono ripartite ... ai fini della gestione e della rendicontazione".<sup>24</sup>

In sostanza, nel bilancio dello Stato l'unità elementare ai fini dell'approvazione parlamentare coincide ora con un "centro di responsabilità amministrativa", cui è affidato un "insieme organico" di "risorse finanziarie" (cfr. l'art. 1 del d.lgs. n. 279 del 1997).

Orbene, anche per gli enti locali si potrebbe prendere in considerazione l'ipotesi di un'analoga soluzione. Le unità elementari del bilancio ai fini dell'approvazione da parte del consiglio dovrebbero pertanto diventare i "servizi" in cui gli enti sono realmente articolati. Il P.E.G., con la ripartizione delle dotazioni dei servizi in "interventi" a fini di gestione e controllo, verrebbe predisposto dalla giunta contestualmente allo schema di bilancio, e sarebbe allegato a quest'ultimo a fini conoscitivi.<sup>25</sup>

In tal modo, si renderebbero effettivamente "più razionali, significative e trasparenti" le scelte di bilancio dell'ente locale "riguardo alla identificazione delle connesse responsabilità di gestione" - come ha appunto richiesto per il bilancio dello Stato l'art. 5 della legge n. 94 del 1997 - e si eviterebbe altresì di sottoporre al consiglio ogni minima modificazione della distribuzione dei fattori produttivi nell'ambito di uno stesso servizio.

Eventuali esigenze di consolidamento dei dati a livello nazionale, richiedenti per ipotesi aggregazioni dei dati in predeterminati "servizi", potrebbero essere ugualmente soddisfatte, ma con altri strumenti: ad esempio, con le "certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del conto consuntivo" previste dall'art. 44 del d.lgs. n. 504 del 1992.

Inoltre, potrebbe essere riconsiderata l'effettiva opportunità di una suddivisione nel P.E.G. (delle risorse e soprattutto degli interventi) in capitoli. Questa logica della moltiplicazione delle previsioni contabili è certo non ignota alle amministrazioni locali, ed è già stato ricordato che i bilanci formulati secondo le previsioni del d.P.R. n. 421 del 1979 erano appunto più complessi e sovrabbondanti dei bilanci strutturati secondo le norme del d.lgs. n. 77 del 1995. Ma sembra doversi dubitare che la conservazione nell'ambito del P.E.G. di un'accentuata frammentazione degli stanziamenti sia poi effettivamente utile per una reale aziendalizzazione dell'amministrazione locale, e per la pur necessaria valorizzazione della managerialità dei dirigenti (sul punto v. *supra* al capitolo 2).

Infine, potrebbe essere esaminata anche un'ulteriore razionalizzazione della sequenza relazione previsionale e programmatica / bilancio pluriennale / bilancio annuale.

Mentre la relazione dovrebbe essere ancora strutturata per programmi, il bilancio pluriennale ed il bilancio annuale potrebbero essere invece ambedue articolati, per la parte spesa, in programmi,<sup>26</sup> titoli e servizi, e con un riepilogo per funzioni.

<sup>24</sup> In una logica *lato sensu* programmatica, le spese dello Stato sono poi ripartite anche in "funzioni-obiettivo", indicate in "allegato allo stato di previsione della spesa del ministero del Tesoro" ed individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini" (art. 4 della legge n. 94 del 1997).

<sup>25</sup> La formulazione del P.E.G., che già ora alcuni consigliano per tutti gli enti, non dovrebbe comportare eccessive difficoltà per le amministrazioni più piccole, che possono evidentemente anche essere articolate in pochi servizi.

<sup>26</sup> È già stato ricordato che una leggibilità per programmi della parte spesa dei bilanci era stata in effetti prevista dall'art. 7 del d.lgs. n. 77 del 1995, ma la norma non ha avuto poi alcun seguito nel d.P.R. n. 194 del 1996 che ha approvato i modelli da utilizzare per i bilanci stessi.

### **3.2 Il nuovo rendiconto**

#### **3.2.1 L'evoluzione normativa**

Può risultare una constatazione comune, considerando non tanto la vecchia normativa contabile degli enti locali territoriali, quanto l'interpretazione corrente che se ne è data in ragione della essenzialità e preponderanza della gestione finanziaria, che il rendiconto di tali enti sia stato generalmente identificato con il conto consuntivo (finanziario), con la conseguenza che l'altro documento complementare al rendiconto, il conto del patrimonio, sia stato considerato quasi accessivo rispetto al primo.

Secondo il senso comune, insomma, il conto consuntivo è stato ritenuto per antonomasia il rendiconto dell'ente, a ciò avendo contribuito da ultimo la legge n.51 del 1982 che ha recato l'obbligo di trasmissione alla Corte dei conti, da parte di date categorie di enti, non del rendiconto, bensì del consuntivo.

Senonché questa considerazione, assunta soprattutto per la mole della gestione finanziaria e per i suoi effetti, ma anche per una carente disciplina organica dell'istituto, non corrispondeva a quanto si attuava nella prassi contabile, sia pure dapprima da parte di un numero esiguo di enti, che redigevano il conto del patrimonio e lo allegavano al conto consuntivo.

Al mantenimento della distinzione, ma contemporaneamente all'affermazione dell'esigenza di una giustapposizione che ambedue li comprendesse, si ispiravano però non tanto le frammentarie implicazioni, esistenti nella stessa normativa, di due documenti di contenuto diverso - pur senza la prescrizione di un modello ufficiale di conto patrimoniale -, quanto le rigorose puntualizzazioni adottate sulla questione da parte degli organi di controllo, compresa questa Sezione.

Onde conviene qui anteporre, rispetto a quanto più pertinentemente si andrà esponendo intorno al nuovo rendiconto, che una certa regolamentazione della contabilità patrimoniale di questi enti, con differenziazione rispetto a quella di pretto contenuto finanziario, ebbe la sua origine già nel R.D. 6 luglio 1890 con cui fu per essi recepito lo stesso modello di contabilità che era stato istituito per lo Stato.

Nell'anno 1911, poi, la materia venne disciplinata con il regolamento approvato con il R.D. 12 febbraio 1911, n. 297, del quale diversi principi si trovano ora trasfusi in quelli sanciti nelle successive riforme.

Alcuni punti centrali di tale regolamentazione erano e sono i seguenti:

- a) la contabilità generale dell'ente, con qualunque metodo tenuta, rappresenta sia operazioni aventi natura finanziaria, sia variazioni di consistenza e di valore che accadono nel patrimonio, e mette capo, a chiusura di esercizio, a documenti che sinteticamente le rappresentano (cfr. artt. 55, comma 6, legge n. 142 del 1990; 69, comma 1, 72, comma 1, e 74 d.lgs. n. 77 del 1995);
- b) il patrimonio rappresentato nella contabilità patrimoniale è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, cosicché resta determinata mediante il risultato finale differenziale la consistenza netta della dotazione patrimoniale (cfr. art. 72 d.lgs. 77 del 1995);  
sono inclusi nel conto del patrimonio i beni demaniali (stesso articolo);
- c) l'obbligo della tenuta degli inventari e del loro annuale aggiornamento (art. 72, comma 7, del d.lgs. 77 del 1995 e art. 2217 c.c.);

Le vecchie norme però, pur prescrivendo che i dati di provenienza finanziaria e di provenienza patrimoniale confluissero in unico documento, questo non denominavano rendiconto bensì "conto consuntivo", obliterando altresì quella distinzione fra le due gestioni in altri punti da esse medesime stabilita, e favorendo così una commistione concettuale tra i due documenti, la quale non verrà eliminata, come si vedrà in prosieguo, se non con l'ultima riforma contabile del 1995.

Le quali cose sono visibili ancora nella legge n. 142 del 1990 la quale dispone all'art. 55, comma 6, che i risultati di gestione sono rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel <rendiconto> comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio, al comma 7 che al "conto consuntivo" è allegata una relazione illustrativa della giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporti ai programmi ed ai costi sostenuti, e al comma 8 che il "conto consuntivo" è deliberato dal consiglio entro il 30 giugno dell'anno successivo. All'art. 57 dispone poi che il collegio dei revisori attesta la corrispondenza del <rendiconto> alle risultanze della gestione, redigendo apposita relazione che accompagna la proposta di deliberazione consiliare del "conto consuntivo".

Nonostante la persistente instabilità terminologica, appare tuttavia ovvio in questo sistema di principi e di regole particolari il concetto della unitarietà sistematica tra la contabilità finanziaria e la contabilità patrimoniale; e anche si scorge come implicito lo stretto collegamento tra l'inventario ed il conto generale del patrimonio che su quello è fondato: un concetto, questo, che viene reso esplicito nell'ambito delle norme sulle scritture contabili delle imprese commerciali di cui all'art. 2217 del c.c. emanato nel 1942, laddove si è stabilito che l'inventario *si chiude* con il bilancio, ossia si riassume nel bilancio (cioè nel documento che espone la "situazione patrimoniale" dei cespiti e delle passività da quello individuati) e con il conto dei profitti e delle perdite.

Una caratteristica peculiare resta comunque costante, nonostante le imprecisioni normative, a connotare il documento che in queste istituzioni locali raccoglie i dati terminali e sintetici delle gestioni, ossia il rendiconto, ed è che in questo confluiscono sia i dati della gestione finanziaria, conto del bilancio, sia quelli attinenti alla gestione del patrimonio. Ma formulazioni esplicite ed organiche sul punto non si avranno – si ripete – che con la riforma apportata dal d.lgs. 77 del 1995.

Atteso che una chiarezza applicativa ha sempre circondato il conto consuntivo *stricto sensu*, ossia il conto consuntivo di natura finanziaria, mentre è rimasta solo adombrata per molto tempo una distinta disciplina del conto patrimoniale, benché ambedue siano parti di un unico documento, ossia il rendiconto dell'ente, giova qui richiamare anzitutto che la disciplina giuridico-contabile del patrimonio degli enti locali ha recepito implicitamente il concetto di patrimonio stabilito dalle norme di contabilità di Stato e dal diritto civile.

Onde si è ricordato che il conto generale del patrimonio doveva indicare, anche sulla scorta delle norme surrichiamate, le attività comprendenti i beni immobili, i beni mobili ed i crediti, nonché il denaro, e le passività comprendenti i mutui ed i prestiti, assieme ad altri debiti. La differenza tra i totali delle attività e delle passività dava luogo al patrimonio netto.

Ma una configurazione giuscontabile del conto in discorso più conforme alla specificità delle consistenze e della funzione dei beni pubblici negli enti locali territoriali sta nella distinzione fra i beni di uso pubblico, demaniali e patrimoniali indisponibili, e i beni del patrimonio disponibile, amministrabili *iure privato*, col rispetto delle prescrizioni di legge.

Infatti, gli art. 822 e 824 c.c. hanno stabilito che sono soggetti al regime del demanio pubblico i beni di questi enti consistenti nelle strade, autostrade, strade ferrate, aerodromi, acquedotti, immobili riconosciuti d'interesse storico, archeologico ed artistico, le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche, ed altri che dalle norme siano assoggettati al regime del demanio pubblico.<sup>27</sup>

L'art. 826, comma 2, c.c. ha poi stabilito che fanno parte del patrimonio indisponibile degli enti di cui trattasi gli edifici destinati a sede degli uffici, con i loro arredi e gli altri beni destinati ad un pubblico servizio.

Ancora va detto che una configurazione del conto del patrimonio ancora più aderente e agli aspetti giuridici e, alla funzione economico-aziendale che i beni assolvono perché l'ente

<sup>27</sup> Va qui ricordato che norme inserite nel collegato alla l. finanziaria 1999 (l. 488/1998, art. 32) consentono di vendere beni di interesse storico ed artistico, nel rispetto delle condizioni di legge.

consegua le sue pubbliche finalità, è quella che distingue da un lato le dotazioni concrete di carattere stabile (vi si comprendono, tra le attività, i beni del demanio e quelli del patrimonio ordinariamente strumentale e di uso pubblico; fra le passività i debiti di media e lunga scadenza), entità costituenti il patrimonio cosiddetto permanente, dall'altro le concrete entità di carattere finanziario e monetario, ossia il denaro e i crediti e debiti di breve durata, costituenti il patrimonio finanziario, il quale alimenta in modo incessante la gestione preminente di questi enti erogativi, che è gestione essenzialmente finanziaria.

La separazione funzionale fra patrimonio permanente e patrimonio finanziario e fra quello indisponibile e disponibile è stata tenuta sempre presente, mercé l'oculato indirizzo pratico su accennato, nella contabilità degli enti locali, i quali fino agli ultimi documenti redatti secondo il vecchio modello abrogato, hanno redatto il conto generale del patrimonio secondo siffatte separazioni, quantunque in presenza delle scarse indicazioni modulistiche della normativa allora vigente.

E deve dirsi che questa separazione si rivela e permane tuttora di grande utilità ai fini della gestione e ai fini dei controlli che si debbono espletare intorno alla conservazione e all'uso dei beni pubblici.

Deve però aggiungersi che attualmente queste distinzioni non entrano nella struttura del nuovo modello di conto, giacché questa è informata ad altri criteri (*infra*, § 7.2.2), ma compaiono con indicazioni connesse ai singoli cespiti patrimoniali, dei quali si dirà in prosieguo.

La Sezione enti locali, subito dopo la sua istituzione avvenuta nell'anno 1982, si è data carico di procedere prioritariamente e preminentemente all'esame annuale degli esiti delle cospicue gestioni finanziarie, giusta le prescrizioni dell'art. 13 della legge 26.2.1982, n. 51 (esame dei conti consuntivi di province e di comuni con più di 8000 abitanti, nonché di quei conti che presentassero disavanzi e/o debiti fuori bilancio).

Ma già negli anni di poco successivi, per la ravvisata importanza di esaminare anche le gestioni patrimoniali, ha adottato delle iniziative miranti ad ottenere che gli enti di competenza inviassero anche il conto del patrimonio, tosto che ebbe valutato che agli amministratori, pur nella genericità delle espressioni legislative, incombeva anche l'obbligo della trasmissione del detto conto.

Difatti si era da essa rilevato che la situazione statistica era segnata da numerosi inadempimenti in ordine alla tenuta sia degli inventari sia dei conti patrimoniali, e che peraltro i conti patrimoniali che pervenivano in allegato ai conti consuntivi presentavano notevoli difformità d'impostazione.

Cosicché con una prima deliberazione, n. 32 del 1986, rilevato che la materia dei conti consuntivi non era stata regolata con completezza dal legislatore allorché con il d.P.R. 19.6.1979, n.421, aveva disciplinato la contabilità delle province e dei comuni, si ribadì la permanenza in vigore dell'art. 303 della legge comunale e degli articoli 183 e 184 del regolamento dell'anno 1911 per affermare la unitarietà del conto consuntivo finanziario e del conto del patrimonio nonché l'obbligo correlativo della loro congiunta trasmissione.

Veniva anche argomentato che laddove l'art.22 del d.P.R. n. 421 imponeva agli enti di allegare ai propri rendiconti una relazione illustrativa dei dati consuntivi, per evidenziarne il significato amministrativo ed economico, esso implicitamente presupponeva che i documenti consuntivi dovessero rappresentare ed esporre dati finanziari e dati del patrimonio.

Con una seconda deliberazione, n.650 del 1988, si puntualizzava che nella contabilità patrimoniale dovevano evidenziarsi i "debiti fuori bilancio" dopo che di essi il consiglio, secondo la procedura introdotta dall'art. 1 bis del d.l. n. 318 del 1986, come convertito nella legge n. 488 del 1986, ne avesse riconosciuto la specifica natura e l'ammontare, e avesse riferito alla gestione dell'ente la relativa obbligazione contratta.

Veniva altresì richiamato che secondo le norme in vigore la rappresentazione e descrizione dei beni doveva essere effettuata secondo il sistema degli inventari generali,

costituiti per i beni demaniali da uno stato descrittivo degli stessi e per gli altri tipi di beni da un apposito registro di consistenze.

D'altra parte, in assenza di specifiche prescrizioni di metodo di scritture contabili, si richiamarono per gli enti le direttive operative contenute nella circolare n. 152000/2 del 20.7.1904 del Ministero dell'interno, circa la necessità di indicare in moneta quegli elementi patrimoniali consistenti in beni fisici o in rapporti giuridici, operazione che serviva ad indicare il valore del patrimonio e a tenerlo costantemente aggiornato in relazione alle variazioni qualitative e quantitative intervenute nel periodo di riferimento ed alle cause che le avevano prodotte.

Si accordò favore ad argomenti espressi dall'A.N.C.I (preludenti ad una contabilità generale cronologico-sistematica) secondo cui la rilevazione dei valori del patrimonio effettuata con il sistema degli inventari consente di avere soltanto una conoscenza statica di tali valori; una conoscenza che può assumere maggiore o minore validità in relazione al grado di completezza e continuità secondo cui i documenti vengono impostati e aggiornati. Poiché - rilevava l'Associazione - la tecnica inventariale non consente di avere cognizione "puntuale" delle singole variazioni, né tampoco delle loro giustificazioni gestionali: benefici questi conseguibili soltanto con un sistema di scritture contabili atto a rilevare le mutazioni patrimoniali "in concomitanza" al loro verificarsi ed a farle rifluire a modificazione del patrimonio.<sup>28</sup>

Peraltro l'A.N.C.I. aveva anche richiamato, con anticipato riferimento alla contabilità patrimonial-economica, recentissime aperture normative con le quali si tendeva a far sì che almeno gli enti locali di media e grande dimensione adottassero la contabilità analitica. Il riferimento era all'art. 10, comma 3 lett. a) del d.P.R. n. 267 dell'8.5.1987, ivi introdotto con l'art. 27 del d.P.R. 494 del 17.9.1987, il cui testo dispone che: nella revisione delle strutture organizzative, almeno gli enti locali di media e grande dimensione, dovranno introdurre "sistemi di contabilità analitica per consentire, in relazione ai singoli obiettivi-programma o progetti, la valutazione dei costi, l'analisi dei relativi benefici e l'introduzione del controllo di gestione".

Dal che emergeva già che la riforma generale dei sistemi di scritture e di controllo esigeva una sostanziale modifica degli strumenti amministrativo-contabili vigenti, onde renderli idonei a fornire risposte adeguate ai problemi posti nel tempo e dall'esigenza della riorganizzazione dei servizi e dallo stesso ordinamento positivo, come ad esempio gli adempimenti fiscali, l'obbligo di valutare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa, i riscontri di costi e benefici, ecc. La riforma veniva ritenuta dall'A.N.C.I. improcrastinabile, per lo meno per l'ammodernamento della contabilità dei pubblici servizi produttivi; perciò in tale direzione veniva auspicato l'intervento di questa Sezione<sup>29</sup>

Intanto con la legge 19.5.1976, n. 335, si sanciva che le regioni sono tenute ad includere nel proprio conto patrimoniale il valore di tutti i beni mobili ed immobili, compresi quelli demaniali; e di lì a poco le Sezioni Riunite di questa Corte nelle relazioni annuali sul rendiconto generale dello Stato (ad esempio relazioni 1984 e 1986) ripetutamente censuravano la mancata inclusione nel conto patrimoniale della valutazione di "taluni beni demaniali (es. le autostrade) i cui oneri sostenuti dallo Stato avrebbero dovuto comportare l'inserimento dei beni stessi in apposite categorie del conto patrimoniale e la valutazione del relativo costo".

Peraltro l'emanazione da un lato della legge 5.8.1978, n. 468, la quale ha stabilito all'art. 22 che il conto generale del patrimonio comprende: "a) le attività e le passività finanziarie e patrimoniali con le variazioni derivanti dalla gestione del bilancio e quelle verificatesi per qualsiasi altra causa", dall'altro la generale concordanza di avvisi registrati su questa tematica nei diversi comparti pubblici, spingevano la Sezione a sostenere, nella detta delibera n. 650 del 1988, che fosse possibile modificare in via amministrativa le regole di tenuta degli inventari, potendosi integrare in tal senso le direttive contenute nella richiamata circolare

<sup>28</sup> Attualmente la materia contabile, tranne i principi inderogabili fissati per legge, è disciplinabile con regolamenti locali, giusta l'art.9) della l. n. 127/1997.

<sup>29</sup> Ultima deliberazione citata, pagg. 28-31

ministeriale, prevedendosi così di indicare fra gli elementi contenutistici anche quello della valutazione monetaria dei beni demaniali artificiali.

I ripetuti interventi della Sezione, sia per la regolare tenuta degli inventari che per la compilazione e la trasmissione ad essa del conto del patrimonio, a cui si è aggiunta la faticosa adesione di numerosi CO.RE.CO e delle loro sezioni decentrate, anche mediante nomine di commissari "ad acta", hanno prodotto il risultato di sempre crescenti adempimenti, come è mostrato dal fatto che le situazioni patrimoniali trasmesse a quest'Organo relative all'anno 1992 risultarono del 95% del dovuto per le province e del 79% per i comuni.

Questi erano lo stato della legislazione e la cronistoria degli interventi che sulla sua scorta la Sezione enti locali ha potuto spiegare fino alla data di transizione verso il riformato ordinamento della contabilità locale.

### 3.2.2 Il rendiconto attuale

Ampla di contenuti, e per molti versi chiarificante, può dirsi la portata delle innovazioni recate su tutti questi temi dalla novella del 1995, principalmente dall'art. 69 del d.lgs. 77 del 1995, e ciò sotto un duplice profilo:

- a) per un lato risulta normativamente presupposta la scindibilità concettuale, e realizzata l'effettiva scissione formale, del conto finanziario dal conto patrimoniale;
- b) per l'altro, risulta riaffermata l'unitarietà dell'obbligo del *redde rationem* per ambedue i documenti da parte degli amministratori, e, con maggior cura terminologica, il primo, di natura precipuamente finanziaria, viene ora denominato conto del bilancio, mentre il secondo, di contenuto spiccatamente patrimoniale, è denominato conto del patrimonio;
- c) si fissa nell'approvazione del rendiconto, secondo un principio già esistente nel T.U. della legge comunale e provinciale (R.D. 3.3.1934, n. 383), il momento in cui vanno posti in rilievo il risultato economico dell'esercizio e le variazioni che la gestione del bilancio ha determinato rispetto ai beni demaniali e a quelli patrimoniali dell'ente (art. 69, commi 1 e 2, art. 71, commi 1 e 9, e art. 72, comma 1, del d.lgs. 77 del 1995).

Quest'ultima è un'innovazione di marcato rilievo, in quanto con essa si è introdotto nell'ordinamento contabile locale il conto economico, documento prescritto prima solo per le imprese commerciali, e documento qui di ovvio coordinamento con i due precedenti, volto ad evidenziare, al termine di ciascun esercizio, anche con l'impiego di un apposito modello detto "prospetto di conciliazione", il risultato complessivo della gestione come incidenza prodotta sul patrimonio, vuoi da fatti di ordine finanziario, che sono quelli preponderanti, vuoi da variazioni di ordine non finanziario.

Resta peraltro confermato, anche nella prassi, il principio dell'annualità del rendiconto, come simmetrico a quello dell'annualità del bilancio di cui all'art. 4 del d.lgs. 77 del 1995, e come desumibile dalle norme di adempimento di cui all'art. 69 dello stesso testo, nonché dalla norma di diritto comune che sancisce il principio dell'annualità dell'inventario di cui all'art. 2217 c.c. Sembra quindi da intendersi che rimanga escluso l'obbligo formale di un rendiconto pluriennale.

Quanto agli aspetti procedurali della materia, vanno ricordate quattro importanti regole:

- 1) il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 giugno dell'anno successivo, tenuto conto della relazione dell'organo di revisione (art. 69, comma 2);
- 2) il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso (art. 30 d.lgs. 77 del 1995);
- 3) il rendiconto deliberato è inviato al comitato regionale di controllo, ai sensi e con le modalità degli artt. 45 e 46 della legge 142 del 1990 (art. 69, comma 2, del testo 77 del 1995);
- 4) al documento sono allegati la relazione dell'organo esecutivo, la relazione dei revisori dei conti, l'elenco dei residui attivi e passivi (art. 69, comma 5, del testo 77 del 1995).

La Sezione non ripercorrerà qui, siccome superflui, dei punti di vista critici sulla portata formale e sistematica dei singoli documenti componenti il rendiconto, che ebbe modo di

svolgere ampiamente in sede di pareri su singoli schemi di testi normativi sulla materia che più volte le vennero sottoposti dal governo.

Essa si soffermerà invece sui contenuti di questi strumenti contabili in relazione a due specifiche angolazioni che si pongono direttamente in rapporto ai compiti di cui essa è titolare, e cioè:

- a) in che modo la novella impostazione di questi conti contribuisca alla buona amministrazione degli enti;
- b) in che modo la medesima contribuisca a migliorare l'esercizio del controllo sia interno che esterno, il quale ultimo a sé medesima compete.

E ciò effettuerà in questa sede suffragando questa prospettiva anche mediante una esplorazione sommaria delle prime applicazioni e dei primi adattamenti dei dati di gestione alla nuova morfologia dei documenti di rendiconto (eccetto che per il conto del bilancio, le cui risultanze sono oggetto, per tutti gli enti di competenza e in altra parte della relazione, di un'estesa rilevazione di ordine finanziario).

Non appare superfluo allora enunciare che i presupposti di fatto di un approccio ad un complessivo indirizzo di controllo della Sezione, anche per la vigenza della legge n. 20 del 1994 a fianco della legge n. 51 del 1982, si possono sintetizzare nel modo seguente:

- a) l'ingente volume delle gestioni finanziarie movimentate e dei considerevoli aspetti giuscontabili ed economico-finanziari connessi con le manovre di entrata e di spesa locale, anche riguardabili in rapporto agli equilibri finanziari pubblici d'insieme ed alle ripercussioni patrimoniali;
- b) il notevole incremento dei beni degli enti locali territoriali acquistati o prodotti per dotare gli uffici e le strutture di arredi ed attrezzature strumentali necessari per la erogazione di pubblici servizi, con conseguente sviluppo dell'attività contrattuale;
- c) l'esigenza di considerare i beni strumentali e le attrezzature come rilevanti fattori produttivi nella gestione dei servizi offerti alle comunità e la necessità di evitare il loro svilimento fisico e funzionale attraverso le occorrenti e programmabili opere di manutenzione, rinnovo e riqualificazione;
- d) la considerevole quantità di beni trasferiti a comuni e province sia dallo Stato per effetto del decentramento amministrativo tuttora in corso, sia a seguito della soppressione di taluni enti minori;
- e) l'estesa serie di servizi finali offerti alle comunità locali, anche qui con ragguardevole incremento dell'attività contrattuale e con il ricorso a forme di gestioni partecipate e assunzione onerosa di risorse sul mercato del credito;
- f) il notevole sviluppo urbano che ha comportato la costituzione di diffusi interessi pubblici e di diritti di uso pubblico sul territorio;
- g) l'abbandono o l'incuria per l'amministrazione di antichi e a volte ingenti patrimoni urbani e rurali, da sempre considerati fonte di reddito (e tuttavia spesso con gestioni onerose e passive), non sempre inventariati né adibiti a collocazione proficua<sup>30</sup>;
- h) l'esigenza di tenere conto della formazione del costo degli investimenti e del costo di esercizio dei vari servizi, sia per pervenire in ogni tempo alla loro ragionevole riduzione o contenimento a parità di livello di servizi (l'importante parametro dell'efficienza, se ha radici nell'assetto organizzativo, è mostrato dai livelli dei vari costi, anche in relazione a standards da prefissarsi), sia per tenerne conto nella determinazione di tasse e di tariffe dei servizi pubblici, affinché queste perdano quanto più possibile aspetti di arbitarietà;
- i) l'esigenza di conoscere il grado di legittimità e regolarità delle gestioni, anzitutto in quegli aspetti che sono desumibili dai documenti terminali e sintetici;
- j) l'esigenza di conoscere risultati analitici e globali, economici e finanziari insieme, delle gestioni tutte.

<sup>30</sup> Viene qui richiamato quanto detto alla precedente nota n.2.

Per ciò che concerne gli aspetti del controllo esercitabile mediante i tre documenti costituenti il rendiconto, va premesso subito che per l'art. 69 del d.l.gs. n. 77 del 1995, vengono presentati alla Corte dei conti i rendiconti delle province, delle città metropolitane, dei comuni con popolazione superiore a 8 mila abitanti e quelli degli enti che li chiudono in disavanzo o con l'indicazione di debiti fuori bilancio, e ciò ai fini del referto di carattere finanziario previsto dalla legge n. 51 del 1982, ma che per lo stesso articolo la Corte potrà richiedere quelli di tutti gli altri enti locali, ai fini del referto di cui all'art. 3, commi 4 e 7, della legge n. 20 del 1994, e per il consolidamento dei conti pubblici.

E poiché il comma 4 statuisce che la Corte esercita il controllo successivo di legittimità e regolarità sulla gestione del patrimonio e del bilancio, se ne deduce che appaiono in tal modo determinabili approcci di controllo in relazione non soltanto alla redazione del fondamentale documento costituito dall'inventario, ma anche a puntuali aspetti contabili dei tre documenti qui in esame, con particolare riferimento sia alla loro esatta compilazione ed alla equivalenza delle loro espressioni terminali con l'intero sistema di scritture che in essi trovano la sintesi finale, sia all'esatta corrispondenza delle loro espressioni sintetiche alla realtà giuridico-economica.

Conviene ora prendere in esame partitamente i documenti che compongono unitariamente il rendiconto di questi enti locali, non tralasciando peraltro di richiamare che attualmente i corrispondenti modelli si ascrivono nei principi contabili che dal legislatore nazionale hanno ricevuto stabilità non derogabile dai regolamenti locali, e che sull'intero rendiconto si esercita il controllo di legittimità del CO.RE.CO. (art. 9, comma 4, e art. 17, comma 33, della legge n. 127 del 1997).

### 3.2.3 Conto del patrimonio

Il conto del patrimonio è ora disciplinato dall'art. 72 del d.l.gs. 77 del 1995.

Ne sono norme principali quella per cui esso riassume la consistenza patrimoniale al termine di ogni esercizio evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso rispetto alla consistenza iniziale, e l'altra secondo cui i beni sia patrimoniali sia demaniali che vi sono iscritti debbono essere valutati in base ai criteri che lo stesso articolo detta diversificandoli in relazione alla natura dei cespiti e delle passività. La scelta del legislatore di prescrivere i criteri di valutazione degli elementi del patrimonio è conforme al dettato del codice civile per le società per azioni ed è chiara espressione del perseguito accostamento tendenziale tra la gestione delle imprese commerciali e molta parte delle gestioni economico-finanziarie degli enti locali.

Di rilievo complementare è la novità della valutazione dei beni demaniali, la quale contribuisce alla fisionomia interamente economica di tutte le dotazioni di cui l'ente dispone.

Altra norma di tendenza assimilatrice alle gestioni commerciali stabilisce che il regolamento di contabilità dell'ente può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne (comma 6).

Di effetti affatto innovativi è poi la regola (comma 5) in forza della quale gli enti conservano nel patrimonio in apposita voce i crediti inesigibili stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento della prescrizione. Senonché la voce che figura nel modello del conto, fra le immobilizzazioni finanziarie, è denominata "crediti inesigibili" (al netto del fondo svalutazione crediti), dando adito a un problema d'interpretazione.

È ribadita dal comma 2 una regola già esistente nel vecchio ordinamento, vale a dire che in virtù della valutazione dei rapporti giuridici costituenti il patrimonio e della loro rappresentazione contabile, evidenziante anche il risultato differenziale, resta determinata la consistenza netta di fine esercizio della dotazione patrimoniale.<sup>31</sup> La regola non è tanto

<sup>31</sup> È appena il caso di richiamare che il Patrimonio netto è dato dalla differenza tra il valore totale dell'Attivo e il valore totale del Passivo.

importante per la verità matematica circa la derivazione della consistenza netta, quanto perché giunge a dare enfasi al risultato finale differenziale della gestione del patrimonio, una voce questa che si collega e trova riscontro, come si mostrerà, con altre parti del rendiconto.

Va precisato che la classificazione dei cespiti e delle passività riportata nel modello di conto approvato con il d.P.R. 194 del 1996, nonché i criteri di valutazione dei beni, sono stati ispirati in linea di massima, secondo che si è accennato, a quelli in uso per il bilancio di esercizio delle società per azioni, dettati complessivamente dagli artt. 2423, 2423 bis, 2424 e 2424 bis c.c., nella ultima formulazione dettata dal d.lgs. 9.4.1991, n. 127.

Di conseguenza nel modello di conto del patrimonio figurano, nell' Attivo:

a) le immobilizzazioni immateriali, b) le immobilizzazioni materiali, c) le immobilizzazioni finanziarie, d) le rimanenze, e) i crediti a vario titolo, f) le attività finanziarie non costituenti immobilizzi, g) le disponibilità liquide, h) i ratei ed i risconti attivi. La somma di queste voci dà il totale dell'attivo. Per le somme indicanti il valore delle immobilizzazioni, fatta eccezione per quelle non ancora realizzate, è in ogni caso detratto il relativo fondo di ammortamento.

Figurano nel Passivo:

i) il patrimonio netto, l) i conferimenti, m) i debiti a vario titolo, tra le cui voci emergono distintamente i debiti di finanziamento e i debiti di funzionamento, n) i ratei ed i risconti passivi. La somma di queste voci dà il totale del passivo, a bilanciamento di quello dell'attivo.

Completano il conto del patrimonio i cosiddetti Conti d'ordine, in cui sono iscritte, generalmente per poste equivalenti di attivo e di passivo, gli impegni per opere da realizzare, i conferimenti in aziende speciali ed i beni di terzi.

Il recepito modello civilistico rende possibile, ad avviso della Sezione, che talune parti di alcuni degli articoli succitati trovino applicazione in dati ambiti operativi non minutamente regolati dal d.lgs. 77 del 1995 e in cui si esercita una discrezionalità di apprezzamenti o valutazioni da parte dei dirigenti delle istituzioni locali.

Così, può ritenersi che su ogni criterio deve prevalere il principio che la situazione patrimoniale (conto del patrimonio) deve essere redatta secondo chiarezza e verità (art. 2423, comma 2 c.c.); inoltre può utilmente assumersi il principio che la valutazione degli elementi deve farsi secondo il prudente apprezzamento dei dirigenti e nella prospettiva della continuazione dell'attività (art. 2423 bis comma 1, n. 1 c.c.), parendo sicuramente adottabile per la valutazione delle rimanenze, dei costi capitalizzati, delle percentuali degli ammortamenti da applicare annualmente, dei ratei e dei risconti attivi e passivi, delle plusvalenze o minusvalenze patrimoniali, della svalutazione dei crediti, della revisione dei residui alla stregua del grado di attualità delle ragioni debitorie o creditorie, ecc.

Specifiche indicazioni annesse alle singole voci dell'Attivo pongono in evidenza i beni demaniali, i beni del patrimonio indisponibile e quelli del patrimonio disponibile, in virtù delle quali può asserirsi non essere state tralasciate dal legislatore queste altre categorie di carattere funzionale dei beni degli enti, peculiarmente connesse all'esercizio dei compiti istituzionali.

Svolgendo l'assunto dinanzi posto, viene qui proponibile la domanda di quali possano essere i punti o le aree di controllo in relazione alla nuova struttura che questo primo conto ha ricevuto per effetto della riforma.

In disparte l'esercizio di controlli interni, e in relazione invece alle disposizioni della legge n. 20 del 1994, si ritiene di poter dire che trattandosi qui del riferimento a documenti di estremo carattere sintetico, il controllo esterno può indirizzarsi, secondo scelte opportune della Sezione, così ad aspetti di regolarità scritturale complessiva delle poste patrimoniali, come ad aspetti di regolarità di gestione desumibili dalle entità dei diversi aggregati allocati nel conto e da possibili indicatori a questi associabili.

Un primo punto di controllo possibile si mostra allora quello di assodare se vengano esattamente allocati i cespiti e le passività, come individuati dall'inventario, all'interno delle nuove categorie di conto fissate dal legislatore, e più in particolare se i cespiti ascritti all'ampia categoria dei beni destinati all'uso pubblico (demaniali e patrimoniali indisponibili), in questo