

uso permangano alla fine dell'esercizio e non abbiano subito detrimento di valore, il che equivale a verificare - con il sussidio di allegati analitici del conto - che ogni trasferimento di beni dal demanio al patrimonio disponibile, o anche ogni trasferimento dal patrimonio indisponibile al patrimonio disponibile, ovvero anche qualsiasi dismissione patrimoniale, sia visibile attraverso il conto del patrimonio; e anche, ove occorra, per esigenze espresse dagli organi di controllo, siano giustificati con il corretto impiego delle procedure previste dalle norme legislative e regolamentari.

Altro ambito di un controllo possibile si appalesa quello di verificare se la reiscrizione dei valori immobiliari e mobiliari, immateriali e materiali, si trovi esattamente riallineata con i valori attribuiti con l'aggiornamento dell'inventario (ad esempio a seguito di constatate insussistenze di attivo o di passivo, ovvero per la decurtazione di valori da apportarsi a seguito del calcolo dell'ammortamento, verifica questa che va fatta congiuntamente con quella del calcolo delle quote di ammortamento secondo le norme e/o secondo il prudente apprezzamento degli amministratori - art. 9 d.lgs. 77 del 1995).

Possibile appare anche un indirizzo di controllo sull'entità e qualità delle partecipazioni dell'ente in imprese controllate e collegate e su quelle dei titoli in portafoglio per investimenti a medio e lungo termine, nonché sui depositi bancari, e sui crediti di dubbia esigibilità (figuranti tra le immobilizzazioni finanziarie).

Costante attenzione sembra doversi accordare al rapporto tra patrimonio netto e debiti complessivi, il quale sta a denotare quanta parte delle dotazioni attive dell'ente è supportata da finanziamento proprio e da trasferimenti attivi, e quant'altra invece trova ausilio nell'indebitamento che a vario titolo l'ente contrae e per la cui estinzione si pongono noti e differenziati problemi di liquidità.

Particolari acclaramenti possono poi ritenersi utili sugli impegni presi dall'ente per conferimenti in conto capitale e per concessioni comportanti effetti passivi sul patrimonio.

Può risultare altresì utile accertare la correlazione dei debiti di finanziamento e dei debiti di funzionamento con la qualità ed il volume dei beni per i quali i diversi finanziamenti sono stati utilizzati, nonché il livello delle anticipazioni di cassa e di somme anticipate da terzi, in rapporto ai gradi di autonomia finanziaria e di liquidità raggiunti dall'ente.

Altri indirizzi di controllo potranno essere suggeriti da evidenze di illegittimità e irregolarità ed anche basarsi su opportuni indicatori.

Al termine di questo paragrafo della relazione verrà mostrato dalla Sezione l'esito di un sommario esame, condotto su ristretti campioni di comuni, intorno alle prime impostazioni scritturali relative al conto del patrimonio, nonché al conto economico ed al prospetto di conciliazione (di cui si dirà in prosieguo); e per quanto riguarda la sperimentazione scritturale intorno al conto del patrimonio si mostreranno opportune riaggregazioni di dati operate da quest'Organo in quanto ritenute segnaletiche di condizioni patrimoniali secondo quanto or ora detto, condizioni desumibili anche mediante cinque indicatori appositamente instaurati.

Va avvertito però che si tratta di indici tratti dal compendio patrimoniale al 31.12.1997 e perciò di valore statico, e come tali la loro significatività trova il limite connesso alla datazione del conto. Difatti, una cosa sono, per la comunità rappresentata nell'ente, le infrastrutture pubbliche (beni di uso pubblico permanente, come le immobilizzazioni, le dotazioni finanziarie e gli uffici di dotazione), altra cosa sono i servizi di cui essa ha bisogno e che richiedono il dinamico passaggio dalla situazione patrimoniale all'attività amministrativa e alla gestione, principalmente finanziaria, che è come dire il passaggio dalla potenza all'atto.

Saranno peraltro dichiarate le correlazioni tra i saldi di fine esercizio del conto del bilancio, del conto del patrimonio e del conto economico, una triade coesistente ed ostensibile all'interno del prospetto di conciliazione.

Conseguente si rivelerà un *excursus*, sempre nell'ottica dei controlli, sulla contabilità generale economico-patrimoniale e su quella ausiliaria economico-analitica. A tale riguardo può anticiparsi che, fermo rimanendo che i risultati di gestione vanno rilevati mediante contabilità

economica e dimostrati nel rendiconto (surrichiamato art. 55, comma 6, della legge n. 142 del 1990), gli enti però adottano, per predisporre appunto il rendiconto, il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze (art. 74 d.lgs. n. 77 del 1995).

Giova ora richiamare che in forza della legge 3.4.1997, n. 94 e del d.lgs. 7.8.1997, n. 279, il bilancio e il rendiconto generale dello Stato hanno ricevuto una nuova riforma.

Di essa non si farebbe qui espresso richiamo, se non fosse per il fatto che detta riforma rivela almeno due importanti implicazioni di ordine generale: a) ancora riallinea tra loro per molti versi il conto del patrimonio dello Stato e quello degli enti locali, mutuando di massima anch'essa dall'ordinamento contabile aziendalistico l'impostazione di talune parti dei documenti contabili finali; b) avvicina anche il conto del bilancio (speculare nel suo schema al bilancio di previsione) a quello degli enti locali, conferendogli una struttura che, a parte la novità affatto speciale di un bilancio e rendiconto politici, soli soggetti all'approvazione parlamentare, si fonda su una classificazione dei dati finanziari per funzioni-obiettivo e per centri di responsabilità dotati di mezzi reali e personali.

La riforma del rendiconto dello Stato comporta che esso espone nel conto del bilancio (art. 13 del d.lgs. 279 del 1997) le risultanze della gestione delle entrate e delle spese secondo la stessa struttura del bilancio di previsione, recata dalla legge 3.4.1997, n. 94 (le entrate vi sono previste distinte in Titoli, Unità previsionali di base - ai fini dell'approvazione parlamentare -, categorie e capitoli - ai fini del bilancio amministrativo; le spese vi sono previste distinte in funzioni-obiettivo, Unità previsionali di base, suddivise in rapporto alle spese correnti e alle spese in conto capitale, e quelle per spese correnti ulteriormente frazionate in spese di funzionamento e spese per interventi. Le spese in conto capitale comprendono le uscite per investimenti, partecipazioni, conferimenti, concessioni di crediti).

Il conto generale del patrimonio statale è disciplinato dall'art. 14, il quale recita che ferma restando l'attuale distinzione in categorie dei beni dello Stato (demaniali, patrimoniali indisponibili e disponibili, mobili ed immobili, ecc.), è introdotta un'ulteriore classificazione, valevole per i beni patrimoniali suscettibili di utilizzazione economica, secondo la tipologia della tabella C allegata al decreto, tipologia il cui 1° livello è dato dalla seguente ripartizione: a) immobilizzazioni immateriali, b) immobilizzazioni materiali (beni immobili, compresi quelli demaniali), c) immobilizzazioni materiali (beni mobili), immobilizzazioni finanziarie (tra cui i crediti).

L'articolo prevede altresì che i beni demaniali sono valutati in base a criteri economici ed inseriti nel conto.

Infine prescrive che per l'analisi economica della gestione dei beni, al conto generale del patrimonio è allegato un documento contabile in cui sono rappresentati i componenti positivi e negativi della stessa.

Che in tale contesto possano ravvisarsi criteri di carattere generale che siano utilmente tenuti presenti nell'esame dei rendiconti e dello Stato e delle istituzioni locali, è un indirizzo di ricerca e di azione di cui si rinviene già un segno fecondo nella dichiarazione, da parte delle Sezioni Riunite, di taluni obiettivi fondamentali costituenti il tessuto unificante di tutti i controlli svolti dalla Corte dei conti, quali i seguenti:

la tutela della legittimità e della regolarità contabile della gestione e dell'attività delle amministrazioni pubbliche;

la salvaguardia degli equilibri complessivi della finanza pubblica;

la razionalizzazione e l'ammodernamento delle amministrazioni pubbliche che devono essere guidate da criteri di efficienza, efficacia ed economicità della gestione;

la prevenzione delle disfunzioni e delle patologie generatrici della corruzione.³²

³² SS.RR. Criteri e indirizzi generali dei controlli sulla gestione - Controllo sul rendiconto dello Stato, esercizio 1998

3.2.4 Conto del bilancio

Il conto del bilancio nel vecchio ordinamento era disciplinato dal D.M. 23.2.1983.

Il modello contabile che ne fissava le caratteristiche prevedeva in linea grafica orizzontale, per le entrate, quattro voci fondamentali, costituite dagli stanziamenti definitivi provenienti dal bilancio di previsione, dal conto del tesoriere, dal totale degli accertamenti di entrata (distinti questi in riscossi e non riscossi, o residui attivi) e dalle differenze tra gli accertamenti e gli stanziamenti definitivi; analogamente per le uscite il conto recava le quattro voci degli stanziamenti definitivi di bilancio, del conto del tesoriere, del totale degli impegni di spesa (distinti questi in pagati e non pagati, o residui passivi) e delle differenze tra stanziamenti definitivi ed impegni.

Altre voci riguardavano la gestione dei residui così attivi come passivi esistenti al principio dell'esercizio.

La struttura del nuovo conto del bilancio è del tutto parallela a quella del bilancio preventivo (art. 12 del d.lgs. 77 del 1995), ma pur con la disciplina introdotta dall'art. 70 dello stesso dlgs, può dirsi che di massima, rispetto al vecchio modello di conto, il nuovo è rimasto, nella sua grafica orizzontale, in gran parte identico. Ne differisce per la eliminazione degli stanziamenti provenienti dal bilancio di cassa, che è stato soppresso, per la eliminazione del conto del tesoriere, e per una diversa esposizione della gestione dei residui a seguito delle norme riguardanti il loro riaccertamento.

In linea verticale invece più marcate sono le differenze. Il nuovo modello iscrive nell'Entrata:

Tit.I Entrate tributarie

Tit.II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici, anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione (quest'ultima voce inesistente nel vecchio schema, come anche quelle attinenti ai fondi della regione e di organismi comunitari e internazionali, *infra* § 4.4)

Tit.III Entrate extratributarie

Tit.IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti (non più esistente la voce relativa all'ammortamento finanziario)

Tit. V Entrate derivanti da accensione di prestiti

Tit.VI Entrate da servizi per conto di terzi (con denominazione più lata ha sostituito quella delle Partite di giro del vecchio schema).

Iscrive poi nella Spesa:

Tit.I Spese correnti

Tit.II Spese in conto capitale

Tit.III Spese per rimborso di prestiti

Tit.IV Spese per servizi per conto di terzi (in sostituzione delle Partite di giro).

Per il resto, il conto in parola ha di massima le medesime indicazioni e riepiloghi formali che aveva il conto contemplato dal vecchio ordinamento, salvo che la denominazione e l'ordine di inserimento in esso delle varie voci di entrata e di spesa riproducono, come detto, lo schema stesso del bilancio preventivo secondo la nuova struttura che alle sue voci hanno conferito gli artt. 7, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 77 del 1995.

L'innovazione principale portata nel conto del bilancio non sta tanto nella soppressione degli stanziamenti di cassa, ch  la gestione di cassa resta pur presente, priva per  di implicazioni autorizzatorie, nelle colonne delle riscossioni e dei pagamenti a qualsiasi titolo, quanto nella ablazione del conto del tesoriere, in quanto questo agente rende all'ente locale, ai sensi dell'art. 58, comma 2, della legge n. 142 del 1990, il conto della propria gestione, ed   soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le procedure vigenti, come modificate dal d.l. n. 543 del 1996, convertito nella legge 20.12.1996, n. 639.

Il conto del bilancio, recita l'art. 70 surrichiamato, dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria (ossia di competenza) rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio

annuale. Aggiunge che esso si conclude con la dimostrazione del risultato contabile di gestione (ossia di competenza) e con quello contabile di amministrazione, in termini di avanzo, pareggio o disavanzo.

Il prospetto contabile che mostra poi tale conclusione è il Quadro riassuntivo della gestione finanziaria che mette distintamente in evidenza il risultato differenziale della gestione di competenza e il risultato differenziale cumulativo per competenza e residui pregressi. Il Quadro in parola non è difforme da quello che vigeva nell'ordinamento abolito, se non per tre punti particolari:

1. il fondo di cassa al 31 dicembre risultava nel vecchio Quadro distinto in due parti, e cioè fondo di cassa presso il tesoriere dell'ente e fondo di cassa presso la Tesoreria statale, mentre nel nuovo modello il fondo risulta unificato in un'unica voce che evidenzia in tutta sintesi la consistenza liquida;
2. la eliminazione dal conto in parola dei residui passivi perenti, ossia di dubbia pagabilità, la quale è speculare alla soppressione dal Passivo del conto del patrimonio della posta dei Residui passivi perenti, nel passato sempre evidenziata, pur nell'assenza di un modello ufficiale. L'eliminazione è conseguente all'abrogazione, avvenuta con la riforma del 1995, dell'istituto della perenzione dei residui passivi, ossia della loro cancellazione dal conto del bilancio dopo trascorso un biennio di permanenza, ma del loro mantenimento nel conto del patrimonio fino alla prescrizione: in sostanza la riforma del modello si armonizza con la regola del tutto nuova del riaccertamento delle ragioni creditorie e debitorie prima del loro inserimento nel conto consuntivo, di cui al comma 3 dell'art. 70 del d.lgs. 77 del 1995, la quale ultima è volta ad una determinazione più veridica del risultato d'amministrazione e della consistenza patrimoniale;
3. l'avanzo di amministrazione, che nel vecchio Quadro emergeva da un'unica voce, si evidenzia invece nel nuovo modello con la ripartizione fissata dall'art. 31 del d.lgs. n. 77 del 1995, e cioè anzitutto in fondi vincolati e fondi non vincolati, fondi per il finanziamento di spese in conto capitale e fondi di ammortamento, e con le destinazioni previste dallo stesso articolo.

Il conto è altresì corredato dal Quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali, a spiegare il quale giova richiamare il principio dell'equilibrio economico e finanziario del bilancio di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 77 del 1995. Esso prescrive che il bilancio di previsione è deliberato in pareggio complessivo ed indica le correlazioni tra voci di entrata e di spesa che debbono instaurare tale equilibrio.

Si mette in evidenza con quest'ultimo Quadro la situazione consuntiva accertata, rispetto a quella che si era programmata nel bilancio, e quindi si mostra se gli equilibri economico e finanziario esposti in previsione si siano poi effettivamente mantenuti.

Il Quadro di cui si dice esisteva anche nella modulistica ormai abolita; senonché il nuovo modello, innovando rispetto al precedente, indica le risorse impiegate per mantenere il prescritto equilibrio complessivo (sono indicati, oltre ovviamente alle entrate tributarie, a quelle extratributarie ed ai trasferimenti attivi, anche: contributi di urbanizzazione, avanzo di amministrazione destinato a spese correnti, mutui per debiti fuori bilancio), e mostra contestualmente gli effetti alternativi di un eventuale disequilibrio effettivo (se +, saldo netto da impiegare; se -, saldo netto da finanziare).

In definitiva, i due Quadri qui illustrati espongono gli esiti essenziali della gestione finanziaria e mostrano come questa influisca sugli equilibri tutti di bilancio. Ne deriva logicamente il ruolo centrale che nel nuovo rendiconto permane al conto del bilancio, rimanendo inoppugnabile che, pur con le aperture di contabilità economica di cui si dirà appresso, l'ente istituzionale deve necessariamente commisurare, su basi autorizzative, lo svolgimento delle proprie funzioni al livello delle risorse finanziarie di cui storicamente dispone.

Appare comprensibile, in virtù delle accennate novità, il miglioramento d'insieme conferito al conto del bilancio in tema di amministrazione e di controllo. L'affinamento delle possibilità di controllo consiste principalmente:

- a) nell'aver ben delimitato, con la soppressione del conto del tesoriere, soggetto estraneo all'amministrazione dell'ente, le partite di conto a cui si riconnette la responsabilità degli amministratori e dei dipendenti dell'ente per atti e fatti gestori viziati, rimanendo peraltro ovvio che tali responsabilità sussistono anche se atti e fatti non vengano in tutto o in parte evidenziati già dal documento in parola ma siano *aliunde* desumibili o ricostruibili;
- b) nell'aver posto l'obbligo per gli amministratori di indicare, nel Quadro riassuntivo della gestione finanziaria, quali sono state, tra quelle possibili indicate dall'art. 31 del d.lgs. n. 77 del 1995, le destinazioni concrete deliberate per l'avanzo di amministrazione, tenendo fermo che questo è distinto secondo la norma in fondi non vincolati, fondi vincolati, fondo per spese in conto capitale e fondi di ammortamento (quindi, specificazione del reinvestimento di quote di ammortamento accumulate, copertura di debiti fuori bilancio riconoscibili a norma dell'art. 37, misure di salvaguardia degli equilibri di bilancio a norma dell'art. 36 e per fronteggiare spese correnti *una tantum*, per finanziare spese d'investimento; ma per il primo anno di applicazione del modello, il 1999, si è dettato in via prioritaria, l'impiego per la reiscrizione dei residui passivi perenti, a mente dell'art. 41 del d.lgs. n. 336 del 1996);
- c) nell'aver prescritto di evidenziare, nel Quadro dei risultati differenziali, nuove misure finanziarie adottate per il mantenimento degli equilibri di bilancio (l'avanzo di amministrazione destinato a spese correnti, le entrate per contributi di urbanizzazione, i mutui per la copertura di debiti fuori bilancio);
- d) nell'aver disposto che prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del loro mantenimento in tutto o in parte.

Di particolare importanza come strumento di controllo si rivela nell'attuale fase di politica finanziaria questo Quadro dei risultati differenziali, che il nuovo modello esattamente distingue, rispetto a quello precedente, in due parti: equilibrio economico-finanziario (cfr. situazione economica di cui all'art. 4, commi 1 e 6, del d.lgs. n. 77 del 1995) ed equilibrio finale (situazione finanziaria complessiva, stesso articolo, comma 6). Infatti i dati che vi sono iscritti si collegano con vincoli e con livelli di finanza pubblica tracciati annualmente dal Documento di programmazione economica e finanziaria nonché dalle leggi finanziaria e collegate.

Ad esempio, con il DPEF 1999-2001 il governo centrale, in ossequio agli impegni comunitari adottati con il Patto di stabilità e crescita, e come conseguenziale indirizzo governativo del *patto di stabilità interno* (valevole per il triennio 1999-2001) ha posto in proiezione, anche per gli enti locali (art. 28, comma 1, della legge 23.12.1998, n. 488), una spesa primaria ed un indebitamento netto in diminuzione rispetto al PIL, nonostante il favore accordato alla ripresa della spesa per investimenti, con l'implicazione di una riduzione del disavanzo finanziario del settore (province e comuni), da conseguirsi principalmente in termini di cassa, stimata per l'anno 1999 ad 820 miliardi di lire, peraltro prescrivendo (comma 7) che nella riduzione del disavanzo annuo deve essere mantenuta la corrispondenza tra funzioni e risorse, al fine di assicurare l'efficienza e l'efficacia dell'attività amministrativa, e che gli enti verificano tale corrispondenza attraverso le procedure del controllo economico di gestione.

In più, una circolare del Ministero del Tesoro e del bilancio e della programmazione economica precisa che sono effettuabili verifiche finanziario-contabili periodiche ed in ogni caso su base annuale. Precisa altresì che il Patto di stabilità interno è prescrittivo ma non pone vincoli sulle modalità per raggiungere l'obiettivo, sicché le indicazioni del richiamato art. 28 non costituirebbero requisiti di legittimità dei documenti di bilancio, ma la loro inosservanza avrebbe rilievo come responsabilità del sistema in ordine alle sanzioni previste dalla legge.

Il che, sempre a mo' d'esempio, e alla stregua dei parametri normativi quivi indicati, sembra in definitiva lasciare spazio, con angolazione del tutto complessiva, a tre implicazioni di

controllo: a) circa l'efficiente rapporto tra risorse e funzioni ed il contenimento del tasso di crescita della spesa corrente, verificabili principalmente al livello *micro* (di servizi organizzati in centri di costo, anche grazie alle conclusioni delle strutture di controllo interno poste nel referto ex art. 41 d.lgs. 77 del 1995) e cioè nel processo della razionale riorganizzazione dei servizi strumentali e finali, con l'obiettivo della riduzione o contenimento dei costi e dell'aumento della produttività, espressamente prescritto, sempre nell'esempio recato, dal comma 2, lett.a) dell'art.28; b) circa il contenimento del tasso di crescita della spesa corrente rispetto ai valori dell'anno precedente, il potenziamento delle attività di accertamento dei tributi propri, l'aumento del finanziamento a mezzo prezzi e tariffe dei servizi a domanda individuale, la dismissione degli immobili di proprietà non funzionali allo svolgimento dell'attività istituzionale, giusta le disposizione di cui allo stesso comma 2, lettere b, c, d ed e : obiettivi questi verificabili principalmente al livello *meso* (di funzioni e di servizi di primo livello (non *micro*) in cui si articola l'azione amministrativa) e sinteticamente nell'esito messo in evidenza appunto dal Quadro dei risultati differenziali; b) circa l'esercizio del controllo sintetico-finanziario periodico e finale.

Non è chi non si avveda comunque come la base, in ambito finanziario, della impostazione del piano programmatico di risparmio pubblico sia il conto consuntivo dell'anno 1998, così come la base di verifica dei traguardi annuali siano per ultimo i consuntivi correlativi ed i quadri dei risultati differenziali (come lievemente modificati in alcune voci dalla legge n. 488 del 1998).

Sono dunque i risultati differenziali punti di controlli sintetico-finanziari di gestione complessiva, e potenzialmente analitici sulle funzioni ed i servizi, e competono così alle strutture interne degli enti come a questa Sezione *ex lege* n. 20 del 1994.

Ma a parte quanto testé detto in ordine a particolari esigenze di controllo finanziario di gestione, è da considerare che in generale ben vasta si presenta l'area di controllo finanziario-contabile esercitabile mediante il conto del bilancio.

Tenuto conto che ai sensi dell'art. 13 della legge n. 51 del 1982 e del già citato art. 3, comma 4, della legge n. 20 del 1994, la Corte esercita il controllo successivo di legittimità e regolarità sulla gestione del bilancio, v'è da dire che, a parte i controlli in ordine a singole fasi di accertamento di entrata e d'impegno di spese, che possono mettersi in atto anche a sviluppo di un controllo particolareggiato sulle gestioni, i punti di controllo ordinario, effettuabili già sulla base del documento appaiono essere principalmente i seguenti:

- veridicità del risultato di competenza (accertamenti di entrate - impegni di spese);
- veridicità del risultato di amministrazione (fondo di cassa finale + residui attivi - residui passivi);
- regolare destinazione dell'avanzo di amministrazione;
- esatta determinazione dell'equilibrio o dello squilibrio economico-finanziario finale (differenza fra: entrate tributarie + trasferimenti attivi + entrate extratributarie + quote di oneri di urbanizzazione + quota dell'avanzo d'amministrazione devoluto a spese correnti + mutui per debiti fuori bilancio - spese correnti - quote-capitale di mutui in estinzione);
- esatta determinazione dell'equilibrio o dello squilibrio finale (differenza fra: le stesse entrate del capo precedente + entrate derivanti da alienazioni, trasferimenti attivi di capitale, riscossione di crediti - spese correnti - spese in conto capitale);
- valutazioni in ordine ai risultati finanziari e/o economico-finanziari della gestione dei servizi istituzionali, in economia, a domanda individuale, produttivi.

Un particolare meccanismo di controllo si connette ora ad un'altra novità recata dal d.lgs. n. 77 del 1995, la quale sta in questo, che al conto del bilancio sono annesse la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, (un insieme di dati prodromici di stati di disavanzo e/o di dissesto) e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale (la cui utilità sta nel riferimento ad una rilevazione dell'andamento triennale, a livello di aggregati, sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali che pubblica il Ministero

dell'Interno, talché è desumibile una certa *performance* di un dato ente in riferimento all'efficacia e all'efficienza della gestione dei propri servizi).

È da aggiungere che l'abrogato D.M. 23.2.1983 prevedeva all'art.1 che il conto del bilancio comprendeva per ultimo:

- il riepilogo degli impegni delle spese correnti e delle spese in conto capitale, classificati secondo l'analisi economico-funzionale;
- il riepilogo dei pagamenti delle spese correnti e delle spese in conto capitale, classificati secondo l'analisi economico-funzionale.

Una norma simile non esiste per il conto del bilancio regolato dall'art. 70 del d.lgs. 77 del 1995. Tuttavia come appendice al modello di conto approvato con il d.P.R. 194 del 1996 sono attualmente previsti:

- il prospetto recante il riepilogo generale degli impegni per spese correnti;
- il prospetto recante il riepilogo generale degli impegni in conto capitale;
- il prospetto recante il riepilogo delle spese per rimborso di prestiti;
- il prospetto dell'utilizzo dei trasferimenti correnti della regione per le funzioni dalla stessa delegate;
- il prospetto dell'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali.

Nello schema dei primi due prospetti tutte le spese impegnate con il bilancio sono elencate in senso verticale venendo ripartite in Funzioni (in ordine si susseguono le varie Funzioni dell'ente, ossia Funzioni generali, Funzioni relative alla giustizia, Funzioni di polizia locale, ecc.) e ciascun gruppo di spese ascrivito ad una Funzione è a sua volta ripartito tra i vari Servizi (di primo livello) che rientrano in quella Funzione.

Lo schema contiene anche l'elencazione orizzontale degli interventi che sono di supporto ai vari Servizi (in ordine si susseguono Personale, Acquisto di beni, Prestazioni in servizi, Trasferimenti, ecc.).

Ne deriva un incrocio di dati finanziari i quali evidenziano per ciascun Servizio (es. Illuminazione, Idrico), e distintamente per il settore del funzionamento e per quello degli investimenti, le spese impegnate nell'esercizio per ciascuno dei fattori produttivi che hanno concorso a realizzarlo (es. Personale, Acquisto di beni, Interessi passivi, Espropri e servitù, Incarichi professionali). È così possibile apprendere, ad esempio, quale sia stata l'entità degli impegni finanziari assunti nell'esercizio di riferimento (non esiste un analogo prospetto per cassa), suddivisi per personale, utilizzazione di beni e servizi altrui, interessi passivi, materie prime, ecc. per offrire alla comunità il Servizio di illuminazione o per costruire un Ufficio giudiziario.

Rispetto ai riepiloghi precedenti ogni dato incrociato ha acquistato un grado in più di analisi, poiché nei vecchi riepiloghi le Sezioni di spesa, corrispondenti press'a poco alle odierne Funzioni, non contemplavano una ripartizione in Servizi, stabilita invece nei nuovi modelli.

Nondimeno la nuova formulazione, al pari della vecchia, non supera la cortina costituita dalla esposizione di dati incrociati che restano degli *aggregati* di natura economico-finanziaria, e solo con questo limite interpretabili e utilizzabili. Incongruo sarebbe ipotizzare di dedurre da questi dati, ancora sintetici e propagantisi oltre l'esercizio di riferimento, spessissimo peraltro non corrispondenti alle reali micro-unità operative di gestione, indici propri di una contabilità economico-analitica per centri di costo, la quale abbisogna di basi empiriche di tutt'altro genere. Del che è riprova il fatto che questi stessi prospetti odierni di riepiloghi mostrano alcune voci di spese per fattori produttivi ivi nominati, le quali però restano schemi vuoti, non compilabili, in quanto si tratta di costi di natura bensì economica, ma privi affatto di espressione finanziaria (ammortamenti d'esercizio, quote di svalutazione crediti, insussistenze di attivo, plusvalenze, ecc.).

Innovativi si presentano gli ultimi due prospetti, i quali mostrano, con la successione orizzontale delle stesse finche adottate per il conto del bilancio, a quali esiti abbia dato luogo la

gestione finanziaria (per competenza e per residui), dei fondi provenienti, rispettivamente, dalla regione di appartenenza per le funzioni delegate e dagli organismi comunitari e internazionali.

Questi due prospetti sono da porre in correlazione con le apposite categorie 3^a e 4^a dell'Entrata, Titolo II, in cui sono allocati i fondi di rispettiva provenienza. Per quanto riguarda poi i fondi regionali, il prospetto richiama espressamente l'art. 7, comma 12, del d.lgs. 77 del 1995, servendo esso anche alla finalità di consentire il controllo della regione sulla destinazione dei fondi erogati per le funzioni delegate.

3.2.5 Conto economico

Questo conto costituisce la novità assoluta nel quadro del nuovo ordinamento contabile introdotto con il d.lgs. n. 77 del 1995.

Si è già detto prima come fosse invalso già negli anni 1980 un indirizzo di pensiero secondo cui una contabilità di ordine generale e cronologico dovesse costituire lo strumento per rappresentare con simultaneità e compiutezza contabile le variazioni che si verificano negli elementi del patrimonio durante il quotidiano processo della gestione, fornendo così già con queste scritture e in maniera esaustiva tutti gli elementi quantitativi che poi confluiscono alla fine dell'esercizio nel conto del bilancio, nel conto del patrimonio e, può aggiungersi ora, nel conto economico.

Questo indirizzo era stato invero mutuato dal regime contabile dettato dal codice civile per le imprese, laddove è prescritta la tenuta del libro giornale nel quale vanno indicate giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio (artt. 2214 e 2216 c.c.); ma esso non costituisce che uno degli aspetti di una più ampia corrente riformistica incentrantesi nell'assimilazione di istituti e procedimenti di natura privatistica per l'amministrazione di enti istituzionali a gestione essenzialmente finanziaria.

L'avvento di queste idee, che hanno spinto a modellare per molti versi gli istituti contabili degli enti locali su sistemi di scritture di tipo aziendalistico, ha dato come primo effetto positivo l'art. 55 della legge n. 142 del 1990, il quale, dichiarando che i risultati della gestione "sono *rilevati* mediante contabilità economica" e poi "*dimostrati* nel rendiconto" "comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio", inquadra già la contabilità patrimoniale-economica come sistema di scritture propedeutiche rispetto al documento terminale costituito dal rendiconto.

Né il legislatore aveva bisogno di menzionare, in una normativa che è di principi, anche il conto economico, sia perché una contabilità economica mette capo necessariamente a questo conto (vuoi per prassi contabilistica d'impresa vuoi per la disposizione dell'art. 2217 c.c., comma 2, secondo la quale l'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite), sia perché una voce specifica del conto del patrimonio (la variazione netta finale) si collega con il saldo del conto economico, che è costituito dal risultato economico dell'esercizio.

Dal che non può giungersi certo a dedurre che debba intendersi come generalmente obbligatoria, per gli enti in discorso, una contabilità cronologico-sistematica di carattere patrimoniale per redigere il conto del patrimonio ed il conto economico, poiché la scelta dei sistemi contabili adottabili è - come si è prima accennato - materia della potestà regolamentare locale.

Si è solo indotti a ritenere che una siffatta contabilità, del resto comunque esistente, anche se in maniera informale e discontinua, e come tale soggetta però ad accidentalità, incompletezza ed errori, troverebbe una impostazione rigorosa e razionale in una sistematica dell'altro tipo. Similmente del resto a quanto sempre si è praticato nella contabilità finanziaria, dove resta fondamentale per la gestione delle fasi della spesa, sia di competenza che dei residui, la tenuta cronologico-sistematica del libro mastro degli impegni e dei pagamenti (oltre che degli accertamenti di entrate) per avere l'intero risultato di bilancio.

Il conto economico è disciplinato dall'art. 71 del d.lgs. 77 del 1995³³, il cui enunciato fondamentale sta in questo, che gli effetti economici positivi e negativi dell'attività dell'ente sono evidenziati secondo criteri di competenza economica, ossia non identificandoli *sic et simpliciter* con le entrate e le uscite di competenza finanziaria di un esercizio, ma solo assumendo che le entrate e le spese d'esercizio rappresentino dei valori, rispettivamente positivi e negativi, temporalmente ascrivibili (ed in effetti ascritti) a quel dato esercizio (la competenza economica appunto).

Ed infatti il corollario che vi si collega in termini normativi, è che gli accertamenti finanziari di competenza sono rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi, i proventi (comma 4), e che gli impegni finanziari di competenza sono rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici negativi, i costi (comma 6).

Una norma del tutto particolare sancisce che il conto evidenzia altresì gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio (comma 1, ultima parte), che è quanto dire di origine non finanziaria.

Il comma 8 recita che il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi e centri di costo: la norma si collega con la presentazione di un conto del bilancio per servizi, ciascuno dotato di persone e mezzi finanziari, e ciò in simmetria con il bilancio preventivo schematizzato allo stesso modo (commi 8 e 9 dell'art. 7 del d.lgs. 77 del 1995) ed in particolare con la ulteriore ripartizione delle risorse e dei fondi attuata con il piano esecutivo di gestione (art. 11 dello stesso testo).

Va da sé che la possibilità di un conto economico di dettaglio resta limitata ai casi di servizi capaci di dar vita autogenamente a proventi, e quindi a sfondo produttivo, mentre un'analoga possibilità non si dà, né acquisterebbe senso, nei casi di servizi finanziati solo con le entrate dell'ente o con trasferimenti attivi. In tal senso alla norma non sembra possa accordarsi che un'interpretazione restrittiva.

Il comma 2 del succitato articolo dispone che il conto è redatto in maniera da mettere in evidenza sia risultati parziali, sia il risultato economico finale (forma scalare). Di conseguenza il modello di conto approvato con il d.P.R. n. 194 del 1996, dopo l'elencazione dei proventi e dei costi della gestione (finanziaria), mostra il primo risultato differenziale costituito dal Risultato della gestione. Aggiungendo a questo primo gruppo di dati quelli originati dai rapporti finanziari con aziende speciali e partecipate, il prospetto porta in evidenza il secondo risultato differenziale, costituito dal Risultato della gestione operativa. Ed ancora aggiungendo proventi ed oneri di natura prettamente finanziaria, nonché proventi ed oneri di natura solo economica e non finanziaria, il conto si conclude con il Risultato economico dell'esercizio.

Importanti si rivelano le informazioni desumibili dalle aggregazioni costi/proventi del conto in argomento, utili per l'amministrazione e per il controllo.

Anzitutto il Risultato della gestione, a differenza del risultato finanziario di competenza (che mette in evidenza l'avanzo, il disavanzo o il pareggio finanziario accertato con il consuntivo) include solo le partite finanziarie di parte corrente, e a queste conferisce una determinazione più adeguata a significare la conclusione di questa fascia della gestione finanziaria: difatti sottrae a questa gestione le partite in conto capitale e quelle per conto di terzi, e rettifica la stessa gestione corrente di tutte quelle parti di entrate e di spese che non sono temporalmente ascrivibili all'esercizio di riferimento, nel contempo però incrementandola di altre che non hanno esecuzione nell'esercizio ma che pure sono ad esso temporalmente riferibili.

³³ È il caso di richiamare che l'obbligo della presentazione del conto economico sta avendo applicazione temporale graduale, salva restando la facoltà di anticipata presentazione. Per l'esercizio 1997 riguardava i comuni con 100.000 abitanti ed oltre - esclusi quei capoluoghi di province compresi nelle aree metropolitane - nonché le province i cui capoluoghi avevano 100.000 e oltre abitanti (art. 115 del d.lgs. 77/1995 e art. 8 d.l. n. 444/1995, convertito nella l. 539/1995). Per lo stesso anno erano escluse le comunità montane, in quanto non possono avere comuni di 100.000 ab. (art. 28, 2° co. l. 142/1990).

Il Risultato della gestione operativa integra il risultato precedente adducendogli valori o disvalori che provengono da aree operative gravitanti direttamente o indirettamente nell'area funzionale dell'ente, e pertanto mostra di quanto e per quali fattori il primo Risultato resti modificato da questi elementi aggiuntivi.

Il Risultato economico dell'esercizio, che viene ottenuto dal secondo con l'aggiunta di proventi ed oneri di origine prettamente finanziaria, e di altri di origine solo economica, esprime infine l'esito di tutte le gestioni particolari, identificandolo in una complessiva risultanza economica finale, la quale peraltro influenza direttamente la consistenza netta del patrimonio.

È palese che le informazioni ottenute col conto economico schiudono la possibilità di accertamenti e verifiche in ordine alle modificazioni, ed alle loro cause, che da ciascun risultato precedente, in maniera visibilmente scalare come prescrive il comma 2 dell'art. 71, hanno portato al finale esito economico dell'esercizio.

Guardando più dettagliatamente alla struttura del conto, e rilevato, come si è fatto, che esso raggruppa in una sezione i costi e nell'altra i proventi - categorie sconosciute prima nelle contabilità degli enti istituzionali - occorre peraltro rendersi conto di che tipo di costi e di proventi si tratti.

Invano si cercherebbero fra i costi quelli complessivi di determinati servizi (ad esempio il costo di esercizio delle strade comunali o anche di una data strada comunale, o ancora di una tratta di strada), i quali costi si rilevano solo nella contabilità extra-bilancio o analitica (impiantata nel Servizio stradale o nel Reparto stradale costituito in centro di costo), idonea a determinarli nei loro singoli fattori produttivi e nelle sue varie stratificazioni e ramificazioni, ossia quelle di primo costo, costo complessivo, costo economico-tecnico, costo unitario, costo marginale, costo di tratta stradale, costo annuo, costo mensile, costo standard, ecc.

Nemmeno si troverebbero fra i proventi un singolo provento tributario e le sue possibili analisi oppure il provento netto di un singolo cespite patrimoniale, né quelli di determinati servizi, ad esempio quello degli approdi di imbarcazioni, perché anche qui la rilevazione è commessa al Servizio approdi o al Reparto approdi turistici, costituito in centro di costo o centro produttivo, abilitato a determinarli analiticamente nei loro vari aspetti di rendimento primo, rendimento complessivo, rendimento netto, mensile, annuo, ecc.

Invece il conto economico mostra sì, nella sua configurazione scalare, la contrapposizione di costi e proventi di date gestioni, ma ciascuno dei costi quivi allocati, rappresenta la spesa occorsa per ciascun fattore produttivo, ed è quindi la somma dei costi di quel dato fattore produttivo, impiegato nell'ente tante volte quanti sono i servizi nei quali è entrato in combinazione produttiva con gli altri fattori. Analogamente ciascuno dei proventi che vi figurano è la somma di vari-proventi della stessa natura od origine.

In altre parole i proventi di varia natura ed i costi dei fattori produttivi che si evidenziano nel conto economico sono proventi e costi, per così dire, piramidali, nei quali i singoli proventi ed i singoli costi affluiscono per stratificazione contabile.

Ma la struttura analitica di questa stratificazione non è conoscibile attraverso il conto economico, schema assegnato alla unificazione del molteplice economico che scaturisce dalle diverse gestioni particolari di un dato esercizio, sibbene con altre metodologie congiunte, e principalmente con la contabilità analitica, con le stime dei valori, con le informazioni delle scritture contabili intermedie la cui chiusura porta in ultimo alla compilazione del conto economico.

Per meglio considerare ora la portata di questo nuovo documento nell'ordinamento contabile locale, vale tenere presente che l'ente agisce per il raggiungimento dei suoi fini mediante una gestione che - com'è noto - è essenzialmente finanziaria, poiché è con i mezzi finanziari che esso si provvede dei fattori che combina produttivamente per offrire i servizi finali di cui la propria comunità esprime bisogno. Da qui l'importanza che assume l'autosufficienza finanziaria.

Di questo concetto esiste una versione comune, quella di autonomia finanziaria, che lo configura come il rapporto tra le entrate dell'ente (tributarie ed extratributarie) e le entrate complessive comprensive dei trasferimenti attivi. Si tratta invero di uno schema limitato al versante delle entrate, e che pertanto esprime più che altro il grado di autosufficienza delle risorse.

È possibile poi ipotizzare un secondo schema che includa la movimentazione non delle sole entrate ma anche delle spese, talché viene a identificarsi l'autonomia finanziaria quale grado di sufficienza che l'ente ha di gestire il livello delle spese occorse in bilancio, per i servizi correnti, con le entrate di cui dispone, ma in questa ipotesi converrebbe parlare più esattamente di autarchia finanziaria.

Sennonché questa autonomia (o autarchia) finanziaria, calcolata sui dati di competenza, sarebbe anche espressione di vincoli sia di ordine normativo vigente sia di ordine contabile che la influenzerebbero (basti pensare agli sfasamenti temporali che si registrano tra le fasi rispettivamente dell'entrata e della spesa, e all'inclusione in bilancio, a volte inevitabile, di partite pregresse o future). Essa quindi esprime valori di cui gli effetti si ascrivono ad esercizi anche collaterali, con la conseguenza che ben difficilmente rappresenta l'autonomia reale di un dato esercizio finanziario.

Per contro, è anche configurabile la capacità che l'ente stesso ha di esplicare le sue funzioni in termini di acquisizioni di risorse attribuibili esclusivamente ad un determinato anno, e di gestirle per l'erogazione di servizi finali, riferendo all'anno medesimo, in termini di costi, nulla di più e nulla di meno che le risorse assorbite dalla gestione, e cioè sia per la stessa acquisizione delle risorse, sia per la produzione di quote di servizi strumentali, nonché per quella dei servizi finali erogati in quel medesimo anno alla comunità.

La rappresentazione *ex post* di questa capacità viene fornita appunto dall'esito del conto economico e la sua significazione più autentica, lungi da ogni suggestiva ipotesi di una sua assimilazione reddituale di tipo commerciale, appare essere quella di grado di autonomia economica raggiunta dall'ente nella gestione complessiva relativa ad un dato esercizio finanziario.

Nella categoria degli indicatori degli esiti di gestione, questa autonomia (ma anche qui meglio direbbesi autarchia) economica meglio delle altre sembra rappresentare verosimilmente la potenzialità amministrativo-patrimoniale dell'ente tradotta in atto. Le sue informazioni cardinali restano da un lato le risorse acquisite complessivamente e in via istituzionale e per via gestionale, dall'altro i costi sopportati per fornire i servizi finali, ed agli amministratori sapienti additano la via futura di una espansione ragionevole delle risorse, ma soprattutto della razionale riduzione o del contenimento dei costi.

3.2.6 Prospetto di conciliazione

Questo prospetto è prescritto dallo stesso art 71, il cui comma 9 stabilisce che esso è accluso al conto economico, e che "partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio." Queste scarse indicazioni normative sono integrate da numerosi riferimenti contabili contenuti nel modello approvato, assieme agli altri, con il d.P.R. 194 del 1996, ma abbisognano di qualche delucidazione.

Se si assume come assiomatico che il patrimonio finanziario, su cui è basata la gestione finanziaria, non è che una parte dell'intero patrimonio degli enti in discorso (categoria sicuramente economica, data, fra l'altro, la sua rappresentatività in valori monetari), si deduce che non v'è consistenza finanziaria, o variazione di tale consistenza che non abbia una corrispondente significazione economico-patrimoniale. Infatti, i suoi mutamenti sono, rispetto al patrimonio, o solamente qualitativi, e in questi casi non ne alterano la consistenza netta, venendosi a sostituire il valore di un bene al posto di un altro per entità equivalenti (fatti permutativi), o sono quantitativi ma non equivalenti con altri (fatti modificativi), e in questi casi

determinano una variazione positiva o negativa immediata nel patrimonio netto che trova rappresentazione mediata nel conto economico.

Orbene, il prospetto di conciliazione è basato su queste premesse, e svolgendone le conseguenze logiche consente di verificare praticamente quanto segue:

Assumendo le entrate correnti accertate come proventi di esercizio e contrapponendole alle uscite correnti impegnate, assunte come costi di esercizio, partite che tutte però vengono contestualmente rettificare in termini di competenza economica del solo esercizio di riferimento, ed aggiungendovi valori di natura soltanto economica e non finanziaria, si giunge al Risultato economico.

Inoltre si trova che le entrate accertate per alienazioni di beni immobili comportano diminuzione di corrispondenti valori del patrimonio; mentre le spese in conto capitale impegnate per acquisizioni di immobili comportano aumento di corrispondenti valori delle immobilizzazioni figuranti nel patrimonio.

Particolari iscrizioni, sempre basate sul principio di equivalenza, riguardano le entrate da trasferimenti attivi di capitali e per riscossione di crediti ed accensione di prestiti; analogamente particolari iscrizioni equivalenti sono previste per le spese in conto capitale per realizzazioni in economia, per acquisizione di mobili ed attrezzature, per trasferimenti passivi di capitali e per il rimborso di prestiti.

Completano le iscrizioni le già menzionate voci di natura non finanziaria (ammortamenti, svalutazioni, ecc.) che sono incidenti sul patrimonio netto tramite il conto economico.

Da tutto ciò si ottiene la riprova che il prospetto di conciliazione è uno schema che rende ostensiva l'adeguazione della gestione finanziaria al patrimonio, sotto la forma di apodittiche corrispondenze economico-finanziarie, le quali inverano il principio, anche normativamente rinvenibile, che la gestione finanziaria e la gestione patrimoniale sono sì entità separate nelle scritture contabili, ma sono a un tempo un'entità complessivamente unitaria. Necessario è però ribadire, in rapporto a quanto testé detto, che fatti di gestione rilevati nella contabilità finanziaria sono sicuramente e in ogni caso traducibili nella contabilità patrimoniale-economica, mentre non può affermarsi l'inverso in quanto esistono fatti economici di gestione che non assumono espressione di contabilità finanziaria, quali le rivalutazioni, le svalutazioni, le insussistenze di attivo, ecc.

In altre parole, il prospetto di cui trattasi, non reca dati originali di gestione - e perciò non è un conto - bensì dati attinti da altre fonti contabili. Non si mostra tanto uno strumento di controllo, se non, come si è mostrato, in quell'accezione *lato sensu* di un riscontro aritmetico-contabile, quanto piuttosto di uno schema di verifica della verità assiomatica che gestione finanziaria e gestione del patrimonio sono aspetti simultanei di un unico processo economico-finanziario. Donde si trae l'importante corollario di ordine pratico, che la gestione finanziaria è interpretabile ed ostensibile in termini economici, ossia che è fondabile ed applicabile a queste caratteristiche gestioni locali la contabilità patrimoniale-economica, come è ormai in buona parte recepito dall'ordinamento vigente.

Resta dunque superata nel sistema dei documenti contabili odierni la dicotomia, per lungo tempo e incertamente mantenuta, fra gestione finanziaria e gestione patrimoniale fra le risultanze dell'una e le risultanze dell'altra.

Traendo la portata pratica di questi enunciati, molti enti costruiscono il conto economico derivandolo dall'accessione dei valori provenienti dal prospetto di conciliazione, che assume così anche una valenza metodologica. Altri, dotatisi di una contabilità generale sistematica, lo costruiscono direttamente dai dati originali delle gestioni. In questi casi il prospetto di conciliazione ha l'accennata funzione verificatoria.

Appare conseguente rispetto a quanto fin qui esposto, di stabilire quali siano le correlazioni tra i principali saldi dei tre documenti esaminati. In ordine d'importanza esse appaiono le seguenti:

- il Fondo di cassa figurante nell'Attivo del conto del patrimonio è eguale nella sua consistenza al fondo di cassa risultante dal Quadro riassuntivo della gestione finanziaria redatto in appendice al conto del bilancio;
- il Risultato economico finale figurante a saldo del conto economico (comprendente costi e proventi finanziari di parte corrente rettificati secondo competenza economica, con l'aggiunta di oneri e proventi da altre cause finanziarie e non finanziarie) è eguale nella sua consistenza al Risultato finale economico cui giunge il prospetto di conciliazione;
- il Netto patrimoniale alla fine dell'esercizio, figurante nel conto del patrimonio, è eguale nella sua consistenza al Netto patrimoniale iniziale modificato dal Risultato economico finale dell'esercizio;
- il Risultato di competenza finanziaria, di parte corrente, emergente dal conto del bilancio è diseguale rispetto al Risultato della gestione che emerge dal conto economico (primo risultato differenziale visibile in questo conto), perché comprende entrate accertate ed uscite impegnate non rettifiche secondo i criteri della competenza economica, e perché non ingloba partite di contenuto economico ma non finanziario;
- per le stesse ragioni il Risultato d'amministrazione accertato mediante il Quadro riassuntivo della gestione finanziaria non è eguale al Risultato della gestione;
- per le stesse ragioni l'Equilibrio (o lo squilibrio) economico-finanziario che si registra nel Quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali, redatto in appendice al conto del bilancio, non è eguale al Risultato della gestione figurante nel conto economico;
- ancora per le medesime ragioni l'Equilibrio (o lo squilibrio) finale con cui si chiude il Quadro dei risultati differenziali torna diseguale rispetto al Risultato economico dell'esercizio con cui si chiude il conto economico.

3.2.7 La contabilità economica

Si dice comunemente la contabilità economica consistere in un sistema di scritture idonee a rilevare la redditività della gestione.

Negli enti locali i servizi a carattere commerciale (acquedotti, parcheggi, farmacie, distribuzione del gas, ecc.) vanno sempre più abbandonando la forma della gestione in economia per passare alle nuove forme dell'azienda speciale o delle società miste o partecipate, con il vantaggio dell'assunzione di moduli gestionali imprenditoriali e della misurazione economica dei risultati.

A fianco di detti servizi permangono quelli di area istituzionale per i quali però presenta non poche difficoltà la misurazione di risultati in termini prettamente economici.

Tuttavia se per questi ultimi resta di regola esclusa la possibilità di esatte misurazioni economiche, è comunemente accettato che la loro conduzione deve avvenire secondo i criteri dell'efficienza, dell'economicità e dell'efficacia.

Il primo consiste, com'è noto, nella condizione di offrire un servizio minimizzando il costo di produzione e massimizzando il prodotto sia qualitativo che quantitativo. Il secondo sta nella situazione gestionale in cui il costo del servizio è interamente coperto dalle risorse ad esso destinate.

Le misure atte a conseguire tali obiettivi sono affidate alla ricerca delle combinazioni organizzative dei vari servizi più idonee a raggiungere le situazioni di massimo risultato con il minimo mezzo (compito questo dei dirigenti), nonché della verifica periodica degli andamenti mediante il controllo di gestione, inteso anche quale strumento correttivo per i casi che svelino deviazioni dalle condizioni programmate.

Per dare vita alla gestione occorrono ovviamente un complesso di beni in cui si è visto consistere il patrimonio, distinto nelle due categorie delle attività e delle passività. Per effetto poi della gestione dei servizi vengono comunque in essere due classi quantitative di elementi omogenei, cioè da un lato costi o risorse impiegate, dall'altro proventi o risorse acquisite.

L'antitetica significazione economica, sia fra le attività e le passività del patrimonio, sia fra i costi e i proventi della gestione, entità tutte misurabili, rende allora concettualmente ammissibile la contrapposizione algebrica delle classi, in maniera da ottenere due schemi contabili (conto del patrimonio, conto economico), ciascuno dei quali rappresenta l'interna antitesi ed il risultato finale che ne discende.

In ciò consiste la contabilità economica, la quale s'incentra principalmente su questi due documenti contabili formali.

S'incentra sul primo, perché qualsiasi programmazione della gestione non può non tenere in riguardo la situazione patrimoniale di partenza, compendiata nell'inventario, onde commisurare a questa le possibilità di conseguire, mediante manovre di entrata, le risorse aggiuntive, e di commisurare alla stessa gli oneri aggiuntivi richiesti dall'incipiente gestione dei servizi.

Sul secondo, perché il risultato dell'esercizio appena chiuso (ma anche retrospettivamente quelli precedenti) dà la visione della reale autonomia economico-finanziaria conseguita dall'ente, e quindi delle sue possibilità operative.

Il quadro della contabilità economica si completa con la contabilità analitica, la quale è intesa ad esplorare, con propria metodologia e rilevazioni extrabilancio, affiancate alle scritture contabili ordinarie, la formazione e la struttura di costi e di rendimenti nel seno di singole branche amministrative o servizi, costituiti in centri di costo, ovverosia in unità produttive, mettendo altresì i costi in relazione con i risultati e gli obiettivi prefissati.

Il quadro si completa altresì con la struttura stessa del bilancio e quindi del conto del bilancio.

Il legislatore con la legge n. 421 del 1992 aveva delegato il governo ad emanare norme miranti ad attribuire ai dirigenti, fra l'altro, la gestione delle risorse umane e materiali, nonché l'adozione di idonee tecniche di bilancio, che consentissero il raggiungimento della economicità (art. 1, lett. g). E per quanto riguarda gli enti locali, già nella legge n. 142 del 1990, all'art. 55, comma 6, ha poi dettato il principio che "i risultati di gestione sono rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto".

Successivamente con il d.lgs. n. 29 del 1993, attuandosi sul punto la delega della legge n. 421 ora citata, si sono sanciti, per tutte le amministrazioni pubbliche, una serie di principi e misure di carattere organizzatorio aventi sicure implicazioni precettive anche di contabilità economica. Si ricordano: 1) le amministrazioni pubbliche ispirano la loro organizzazione a funzionalità rispetto ai loro compiti e programmi, nel perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità (art. 2, comma 1, lett. a); 2) ai dirigenti spetta la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa, organizzazione delle risorse, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva, tra l'altro, dei risultati (art. 3, comma 2); 3) i dirigenti adottano misure organizzative idonee a consentire la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti della gestione (art. 18, comma 1).

Ancora per gli enti locali, va rammentato che la nuova struttura del bilancio preventivo, e quindi del conto del bilancio, ha un'interfaccia leggibile in chiave economica - che s'innesta sull'impianto autorizzatorio di competenza - essendo indicate particolareggiatamente le spese per i fattori produttivi (art. 7 del d.lgs. 77 del 1995), previsti *budgets* a supporto di strutture microaziendali (art. 11 stesso), oneri di ammortamento per il rinnovo di beni durevoli, nonché altre spese di significato schiettamente economico.

E sempre per gli enti locali va infine ricordato che l'art. 74 del d.lgs. n. 77 del 1995 ha stabilito che essi, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze.

Rispetto a quest'ultima norma è avviso della Sezione, tenuto conto che la legge n. 142 del 1990 aveva già sancito i risultati di gestione doversi rilevare mediante contabilità economica e dimostrare nel rendiconto, e che i modelli ufficiali del conto del patrimonio e del conto economico rientrano nei principi normativi inderogabili ai sensi dell'art. 9 della legge n. 127 del

1997, che all'espressione *il sistema di contabilità più idoneo* non possa che darsi un'interpretazione riduttiva, nel senso che la formulazione vada riferita, "rectius", al *metodo*, non al sistema di contabilità più idoneo, dacché non è dato di obliterare né la compilazione del conto del patrimonio e del conto economico, né le scritture contabili ordinarie che a tali documenti conducono, i quali tutti formano appunto insieme il *sistema* della contabilità patrimoniale-economica.

Va anche richiamato che con la legge 15.3.1997, n.59, il governo è stato delegato ad emanare decreti legislativi allo scopo, tra gli altri, di riordinare e potenziare gli strumenti di monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati, prevedendo che ciascuna amministrazione provveda periodicamente e comunque annualmente alla elaborazione di specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità ed alla valutazione comparativa dei costi, rendimenti e risultati (att. 11, comma 1, lett.c, e 17, comma 1, lett.c).

Da ultimo il d.lgs. 7.8.1997, n.279 sulla ristrutturazione del rendiconto dello Stato ha riaffermato le precedenti prescrizioni, come quella che al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotte, tutte le pubbliche amministrazioni adottano un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo (art. 10, comma 1), e come l'altra che le amministrazioni pubbliche adottano le misure organizzative necessarie per la rilevazione e per l'analisi dei costi e dei rendimenti della gestione dei singoli centri di costo. La chiara espressione delle norme non lascia dubbi sulla imperatività della contabilità economica, anche analitica, nei confronti degli enti locali.

Sennonché si tratta di prescrizioni e di deleghe sicuramente necessarie al completamento del disegno contabile in senso economico-finanziario per l'amministrazione statale, iniziato con la legge n. 94 del 1996, ma che per il settore degli enti locali, se si eccettua l'utile aspetto di unitarietà per l'intero settore pubblico, si rivelano decisamente ripetitive e denotano lo sforzo di contrastare le disfunzioni attribuibili al ritardo di osservanza di precedenti disposizioni in cui versa la gran parte delle istituzioni interessate.

Ed invero sono già stati riscontrati dalla Sezione diffusi casi di inerzia e protratte difficoltà, ma anche improvvisate e devianti convinzioni, come quella che la contabilità economica è attuata con la redazione del solo conto economico, che non si può redigere il conto economico se non vengono chiaramente regolamentati i criteri di contabilità economica, che non può redigersi il prospetto di conciliazione senza il conto economico, che non si possono analizzare singoli plessi di costi, come quelli connessi a centri di costo, o singoli rendimenti, come quelli ad esempio dei beni fruttiferi, se non si è già dato luogo al conto economico, che non mette conto di appurare dei rendimenti netti dal momento che i costi vengono trasferiti al conto economico, e via dicendo.

Ciò nonostante, l'esperienza della Sezione suffragata anche dalla disamina di numerosissime elaborazioni di tipo paraeconomico effettuate dagli enti con i dati di consuntivi finanziari (servizi in economia, costi di opere pubbliche, ecc.), nonché derivata dall'applicazione annuale da essi fatta di qualche normativa settoriale antesignana di schemi di contabilità economica, come quella dei servizi a domanda individuale e produttivi (art. 6 legge n. 131 del 1983 e art. 14 legge n. 38 del 1990, e successive modifiche, prescriventi definizione di costi complessivi comprendenti oneri per il personale, per beni e servizi, per trasferimenti, per ammortamento di impianti e attrezzature, per costi comuni a più servizi, per manutenzioni), induce a ritenere che gli enti medesimi siano, in generale, in possesso di strumenti cognitivi, comunque perfezionabili, sufficienti per porre già in atto un'adeguata e intelligibile contabilità economica, e senza attendere la lunga formalizzazione di metodi contabili per via regolamentare (si cita, ad esempio, il caso del comune di Vicenza, il cui collegio dei revisori nella relazione al rendiconto 1997 fa sapere - in sintonia con la linea interpretativa di questa Sezione di cui al § 5.1 - che "il prospetto di conciliazione non rappresenta per il comune di Vicenza il mezzo per ottenere il conto economico, dal momento che è stato applicato un sistema contabile di

contabilità generale a partita doppia ed una contabilità analitica al fine di calcolare costi e proventi dei singoli servizi").

Cosicché sembra anche possibile ravvisare come il rilevato sovrapporsi di normative generali e di settore intorno all'impianto della contabilità economica, non del tutto organiche né armonizzate tra loro, abbia un carattere non tanto giustificabile sul piano del miglioramento della precettistica, quanto necessariamente sollecitatorio rispetto alla constatata inerzia o quanto meno all'ingiustificabile ritardo delle amministrazioni pubbliche nell'applicazione di questi ammodernati (per legge) istituti contabili.

Da questa situazione è possibile peraltro inferire talune considerazioni negative.

È risaputo come in occasione di necessarie e larghe manovre di politica finanziaria, aventi come obiettivo la riduzione delle spese pubbliche (specie correnti), l'autorità finanziaria centrale dia adito alla direttiva di comprimerle indiscriminatamente nei vari comparti del settore pubblico, e ciò anche nella supposizione che i livelli dei costi con cui si gestiscono i servizi siano, in molte fasce operative, verosimilmente debordanti dai livelli corrispondenti alla normale e razionale conduzione, e ad un tempo generatori di disavanzi.

In presenza delle dette circostanze, e non venendo tempestivamente recuperate dagli enti soddisfacenti condizioni di efficienza attraverso la via maestra della riorganizzazione dell'assetto amministrativo e gestionale, del contenimento o della riduzione dei costi dei servizi (che restano verosimilmente esorbitanti, ma pressoché incogniti per difetto di analisi), e dell'aumento della produttività, accade che su molti enti pesino non poco i marcati effetti di siffatte soluzioni generalizzate (come quella su accennata, dovuta al Patto di stabilità interna), le quali non possono condursi selettivamente per la semplice ragione che sono esterne ai soggetti destinatari; e che per contro rimanga reiteratamente negletta la possibilità della realizzazione *ab intra* di quelle condizioni di efficienza e di economicità, le quali pure porterebbero ad ammorbidire la drasticità delle soluzioni imposte.

D'altra parte, una delle principali, se non proprio la principale *impasse* amministrativo-contabile relativa alle vicende gestionali attuali degli enti locali - ma anche in forte misura dello Stato e delle regioni - sta nel fatto che la preminenza indefettibile della gestione e della contabilità finanziarie, e la congiunta tarda riorganizzazione dei servizi, fra i quali sono quelli cui compete l'applicazione dei nuovi istituti contabili, tendono a far sì che la contabilità finanziaria occupi vicariamente il terreno che le leggi hanno da diversi anni approntato per la contabilità economico-analitica. Di guisa che gli enti tendono a darsi, in generale, dei costi o dei rendimenti una configurazione fallace incentrata su sommatorie di spese o di entrate di valenza finanziaria, con calcolazioni distorte - che pure vengono qua e là tentate o praticate - dei diversi aspetti e livelli dei costi delle gestioni. Donde consegue anche che essi non sono in grado di stabilire persuasivi costi-*standards* e che non si rendono possibili attendibili comparazioni di dati spaziali e temporali, secondo le prescrizioni sancite per l'esercizio del controllo interno di gestione dal d.lgs. n. 77 del 1995 e per quello esterno di questa Sezione voluto dalla legge n. 20 del 1994.

È anche possibile considerare che il mancato conseguimento da parte di molti enti di convenienti livelli di efficienza amministrativa e gestionale, risulta un fattore atto a determinare anche una *impasse* sul piano del coordinamento dell'intera finanza pubblica, nel senso che il percorso del disegno politico di decentramento amministrativo e fiscale, il quale oggi fa forte leva sull'autonomia tributaria, sulle compartecipazioni delle istituzioni locali ai tributi erariali e sulla perequazione governativa sussidiaria, sembra destinato in parte ad arenarsi fra le spugnose scogliere di livelli di costi eccessivi, che sono incompatibili con il razioicinio del decentramento e dell'esaurirsi della finanza derivata.

Il che, tutto sommato, non è consentaneo a quel complessivo progetto di sviluppo dell'autonomia *reale*, che oggi giorno è vanto e postulato storico delle istituzioni locali.