

*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli  
enti locali*

**PRINCIPIO CONTABILE N. 1 PER GLI ENTI LOCALI**  
**PROGRAMMAZIONE E PREVISIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO**

approvati dall'Osservatorio nella seduta del 3 luglio 2003

## **PRINCIPI CONTABILI PER GLI ENTI LOCALI**

### **DIVULGAZIONE**

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, istituito con il decreto legislativo 23 ottobre 1998, n. 410, come risulta dal testo dell'articolo 155 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, ha tra gli altri il compito di "promuovere l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi".

In data 4 luglio 2002, l'Osservatorio ha definito e divulgato il documento contenente i postulati e le finalità dei principi contabili, sulla base degli studi e degli approfondimenti dell'apposito gruppo di lavoro coordinato dal Prof. Farneti, Presidente della sezione I; al gruppo di lavoro, d'intesa con i Consigli degli ordini professionali, sono stati chiamati a partecipare dodici componenti particolarmente qualificati: quattro dottori commercialisti, quattro ragionieri professionisti, il presidente dell'associazione dei revisori degli enti locali, il presidente dell'associazione professionale dei ragionieri degli enti locali, un revisore contabile ed un componente dello stesso Osservatorio.

Nella seduta pubblica del 3 luglio 2003, tenutasi presso l'Università Parthenope di Napoli, l'Osservatorio ha approvato definitivamente il Principio contabile n. 1 dedicato alla "programmazione e previsione nel sistema di bilancio", predisposto dallo stesso gruppo di lavoro.

Si esprime l'auspicio che detto principio, insieme ai postulati già emanati, possa costituire un valido ausilio, a fini organizzativi ed interpretativi, per amministratori ed operatori degli enti locali, che possono così disporre di una traccia per le azioni da porre in essere, con ogni vantaggio di trasparenza ed obiettività degli atti relativi. Seguiranno altri specifici principi contabili per gli istituti di maggiore rilevanza.

Nel presentare il documento al mondo delle autonomie locali, che così ha modo di poterlo esaminare e possibilmente apprezzare i contenuti, esprimo il più fervido ringraziamento per la collaborazione di amministratori locali e di operatori e per ogni utile segnalazione.

Roma, 4 luglio 2003

**IL PRESIDENTE**  
(Dr. A. Giuncato)

## **Principio contabile n. 1**

### **Programmazione e previsione nel sistema di bilancio**

(approvato nella seduta del 3 luglio 2003)

#### **Quadro giuridico di riferimento**

1. Il presente principio contabile è finalizzato a chiarire i contenuti delle norme che presiedono alle materie della previsione e della programmazione, la cui funzione è determinante per la corretta impostazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali, alla luce delle finalità assegnate al sistema di bilancio.  
Il principio contabile rispetta i dettati del documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*", che statuisce i postulati ed i principi generali a cui deve attenersi ogni forma di documentazione economico-finanziaria dell'ente locale. Tale documento deve peraltro intendersi come integralmente richiamato al fine di consentire la piena e corretta applicazione di questo principio.
2. La materia della previsione e della programmazione trova attualmente il suo fondamento nella parte seconda del testo unico sull'ordinamento finanziario e contabile (approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, nel seguito indicato come Tuel), nel relativo regolamento (D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194) e nelle norme sull'applicazione del patto di stabilità interno agli enti locali (da ultimo contenute nella legge 27 dicembre 2002, n. 289)

#### **La programmazione e la sua rappresentazione nel sistema di bilancio**

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

decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi.

4. Il sistema di bilancio deve rispettare i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile e dai postulati contabili.

*Secondo l'ordinamento ed i principi contabili i documenti che costituiscono parte del sistema di bilancio, a livello di programmazione di mandato, sono:*

- (a) le linee programmatiche;
- (b) il piano generale di sviluppo.

*Inoltre, il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:*

- (a) la relazione previsionale e programmatica;
- (b) il bilancio annuale di previsione;
- (c) il bilancio pluriennale;
- (d) il piano esecutivo di gestione;
- (e) gli allegati al bilancio di previsione.

Nella formalizzazione del processo di previsione e programmazione all'interno del sistema di bilancio occorre tenere conto di tre elementi chiave, che sono propri dell'ordinamento finanziario e contabile:

- (a) la valenza pluriennale del sistema;
- (b) la lettura non solo contabile dei documenti;
- (c) la necessaria coerenza ed interdipendenza dei vari segmenti del sistema di bilancio.

## **Valenza pluriennale del sistema di bilancio**

5. Il rispetto del principio costituzionale del buon andamento, e dei conseguenti criteri di efficienza, efficacia ed economicità, la crescente autonomia finanziaria e quindi la conseguente minore dipendenza degli enti locali dai trasferimenti di risorse da parte di altri soggetti pubblici, i nuovi compiti trasferiti o delegati agli enti locali o comunque assunti dagli stessi, i vincoli conseguenti dal patto di stabilità nonché la crescente complessità del quadro ambientale, rendono necessaria una seria e consapevole attività di programmazione. In questo contesto la durata annuale dell'esercizio è insufficiente a realizzare una adeguata attività di programmazione che consenta poi di verificarne la realizzazione. L'attenzione agli aspetti pluriennali della programmazione va al di là, quindi, della pur importante novità del carattere "autorizzatorio" del bilancio pluriennale, significando reale attenzione alla corretta programmazione ed al corretto utilizzo delle risorse, incisività ed affidabilità dei programmi e chiarezza degli obiettivi definiti da ciascun ente.
6. Il "sistema di bilancio" degli enti locali è stato a lungo visto come mero adempimento di legge, con la conseguenza che l'aspetto contabile ha oscurato gli aspetti programmatici e gestionali del sistema e che si è radicato un diffuso disinteresse da parte degli operatori appartenenti a settori diversi da quello contabile alla concreta predisposizione ed attuazione del bilancio di previsione. Al contrario, il bilancio di previsione è il documento centrale del ciclo di programmazione e controllo dell'ente e deve assolvere contemporaneamente le funzioni di tipo politico-amministrativo, economico-finanziario ed informativo, e particolarmente deve esprimere con chiarezza e precisione gli obiettivi, l'impegno finanziario e la sostenibilità dello stesso. La correttezza del processo di previsione e

programmazione seguito dall'ente è parte costitutiva del ciclo di programmazione e controllo, e deve essere patrimonio comune di tutti i settori dell'ente.

## **Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio**

7. Il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione e con il quadro economico-finanziario.

Il Tuel ha disegnato un sistema nel quale:

- (a) la componente contabile è solo una delle componenti di formazione e lettura del bilancio;
- (b) le competenze contabili ed amministrative diventano una esigenza comune di tutti i soggetti preposti alla programmazione ed alla gestione dell'ente.

L'introduzione della contabilità patrimoniale ed economica, con elementi di contabilità analitica, unitamente ad una esposizione chiara degli obiettivi da conseguire e delle risorse disponibili, rendono possibile il coinvolgimento di tutti gli operatori all'interno dell'ente locale, la loro effettiva responsabilizzazione, e la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa verso l'esterno.

Il documento *“Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali”* richiede al sistema di bilancio il rispetto del principio di coerenza. Ciò implica una considerazione “complessiva” del sistema di bilancio, un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi, descrittivi, di politiche, di obiettivo - inclusi nei documenti di programmazione, tale da spiegare con sempre maggiori dettagli l'azione amministrativa futura.

Come previsto dal documento ora detto “occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi”.

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

Il rispetto del postulato della coerenza comporta che la stessa deve essere assicurata anche quando i contenuti dei documenti previsionali vengano modificati nel succedersi della programmazione annuale.

### **Utilizzo dei modelli di bilancio**

8. L'autonomia degli enti locali in fase di programmazione non può prescindere dal rispetto dei postulati ed in particolare dal principio della comprensibilità finalizzato a fornire una omogenea informazione nei confronti dei diversi destinatari del sistema di bilancio. Ne deriva che il corretto utilizzo dei modelli previsti dalla legge rappresenta un'attuazione del postulato della comprensibilità ed è quindi un elemento imprescindibile per l'applicazione dei principi contabili, in quanto consente l'effettiva intelleggibilità e comparabilità del sistema di bilancio.
  
9. Una particolare raccomandazione va formulata per i comuni con popolazione fino a 15.000 abitanti per i quali la legge consente forme semplificate, che vanno dalle modalità semplificate di redazione del bilancio (per i comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti) all'esonero dall'utilizzare il Piano esecutivo di gestione. E' utile approfittare di queste agevolazioni formali, che riducono notevolmente il carico degli adempimenti.

### **Gli strumenti della programmazione di mandato**

10. Gli strumenti della programmazione di mandato sono costituiti:
  - (a) dal documento sulle linee programmatiche di mandato;
  - (b) dal piano generale di sviluppo.

### **Le linee programmatiche di mandato**

11. Il Tuel ha mantenuto l'obbligo, per tutti gli enti locali, di presentare al Consiglio i contenuti della programmazione di mandato entro il termine previsto dallo Statuto, quale primo adempimento programmatico spettante al Presidente della provincia o al Sindaco.

Alla discussione consiliare non segue una votazione, ma vengono annotate le posizioni dei singoli e dei gruppi, al fine di poterne tenere conto nella redazione del piano generale di sviluppo dell'ente.

## **Il piano generale di sviluppo**

12. Il piano generale di sviluppo dell'ente è previsto come documento obbligatorio dall'art. 165, comma 7 del Tuel. Esso comporta il confronto delle linee programmatiche, di cui all'art. 46, con le reali possibilità operative dell'ente ed esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e negli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare. Ne consegue che la sua predisposizione richiede l'approfondimento, dei seguenti temi:

- (a) le necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
- (b) le possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre le risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
- (c) il contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare, indicazioni circa il loro costo in termini di spesa di investimento ed i riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni del mandato;
- (d) le disponibilità di mezzi straordinari;
- (e) le disponibilità in termini di indebitamento;
- (f) il costo delle operazioni finanziarie e le possibilità di copertura;
- (g) la compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità interno.

Il piano generale di sviluppo dell'ente deve essere deliberato dal Consiglio precedentemente al primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, e antecedentemente alla definizione in Giunta della programmazione triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale dei lavori pubblici,

che diversamente finiscono col contenere indicazioni irrealistiche. Successivamente deve essere verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione prima dell'approvazione del bilancio annuale.

È assai utile prevedere l'indizione di una specifica sessione consiliare della programmazione, da tenere prima della decisione di Giunta sulla programmazione, che così ha un quadro generale di riferimento da parte dell'organo competente.

## **Altri strumenti di programmazione**

13. Per alcuni settori d'intervento sono richiesti specifici atti di programmazione preliminari alla previsione annuale e pluriennale ed in particolare:
- (a) per i lavori pubblici, il programma triennale di cui all'art.14, comma 11 della legge 11/2/1994, n.109 e successive modificazioni;
  - (b) per il personale dipendente, la programmazione triennale del fabbisogno di personale disposta dall'art. 91, del Tuel e dall'art. 39, comma 1, della legge 27/12/97, n.449.

## **Programmazione triennale dei lavori pubblici**

14. La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e dei suoi aggiornamenti annuali, nel rispetto degli strumenti di programmazione di mandato e della normativa urbanistica.

I lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e loro finanziamento.

Lo schema di programma triennale ed elenco annuale devono essere annualmente adottati o aggiornati entro il 30 settembre di ogni anno, da parte dell'organo esecutivo e resi pubblici mediante affissione per almeno sessanta giorni consecutivi. È opportuno, considerata la valenza dell'atto sul territorio e sull'ambiente, che sia integrata la pubblicazione obbligatoria con ulteriori forme d'informazione ai cittadini.

Ogni ente locale deve analizzare, identificare e quantificare gli interventi e le risorse reperibili per il loro finanziamento.

Il quadro delle disponibilità finanziarie deve tenere conto degli accantonamenti necessari per accordi bonari, lavori urgenti e per l'aggiornamento del programma nei successivi esercizi.

Il programma deve in ogni modo indicare:

- (a) le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dall'art. 14, comma 3, della legge n. 109/1994 e dagli artt. 5 e 6 del decreto ministeriale 21 giugno 2000;
- (b) la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo.

La programmazione dei lavori pubblici deve essere integrata da una corrispondente analisi dei fabbisogni finanziari generati in termini di quantità, qualità e tempistica delle fonti.

Il programma triennale ed elenco annuale devono essere approvati unitamente al bilancio di previsione ed integrano sostanzialmente la relazione previsionale e programmatica.

## **Programmazione triennale del fabbisogno di personale**

15. L'atto di programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice delle amministrazioni locali sono tenuti ad approvare, ai sensi dell'art. 91 del Tuel, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie.

Nella quantificazione della spesa si deve tenere conto degli adeguamenti retributivi previsti e prevedibili sulla base delle norme di legge, del contratto collettivo nazionale e dei contratti locali.

La previsione annuale e pluriennale deve essere coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno.

L'atto di programmazione del fabbisogno di personale costituisce un allegato alla relazione previsionale e programmatica.

## **Gli strumenti di previsione**

16. Si è detto che il sistema di bilancio include, a livello di previsione:

- (a) la relazione previsionale e programmatica;
- (b) il bilancio annuale di previsione;
- (c) il bilancio pluriennale;
- (d) il piano esecutivo di gestione;
- (e) gli allegati al bilancio di previsione.

La "previsione", pertanto, è qui intesa come l'attività di programmazione annuale, e si traduce nella documentazione contabile che viene prodotta in sede di approvazione del bilancio di previsione, nel rispetto dei postulati di bilancio presentati nel documento *"Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali"*.

## **La relazione previsionale e programmatica**

17. Il modello della relazione previsionale e programmatica degli enti locali qui preso a riferimento è quello approvato con D.P.R. n. 326 del 3 agosto 1998.

Secondo i corretti principi contabili la redazione della relazione riveste un carattere prioritario nel processo di previsione annuale.

Programmazione e previsione sono processi essenziali ai fini del rispetto dei postulati di bilancio. Non vi può essere rispetto dei principi di bilancio, a partire dalla veridicità e fino al pareggio finanziario, se non vi è programmazione.

L'approccio con il quale vengono affrontati i procedimenti di formazione dei documenti contabili dell'ente deve necessariamente partire dalla programmazione, attraverso la relazione previsionale e programmatica ed il bilancio pluriennale.

18. La relazione assume particolare rilevanza perché il suo contenuto tecnico-descrittivo può rivelarsi altamente efficace, sia in funzione dei dati, non solo finanziari, che può esporre, sia dello spazio che può riservare alle illustrazioni, alle comparazioni, alle motivazioni, non solo tecniche.

L'art. 170 del Tuel offre una elencazione puntuale dei contenuti della relazione stessa, ponendo in evidenza il carattere generale della relazione, con ciò significando che essa racchiude l'intero panorama programmatico, sia in termini di tempo – il periodo compreso nel bilancio pluriennale – sia in termini di contenuti, comprendente cioè gli aspetti finanziari ed economici, ma anche gli aspetti fisici, strutturali e politici della manovra di bilancio.

La redazione della Relazione comporta cinque momenti, o fasi, strategici e caratterizzanti:

- (a) la ricognizione delle caratteristiche generali;
- (b) la individuazione degli obiettivi;
- (c) la valutazione delle risorse;
- (d) la scelta delle opzioni;
- (e) la individuazione e redazione dei programmi e dei progetti.

19. Nella predisposizione della relazione previsionale e programmatica si devono rispettare tutti i postulati di bilancio, particolarmente quello della economicità, che comporta prima una valutazione delle attività fondata sulla considerazione dei costi e dei proventi, poi una loro ridefinizione in impegni ed accertamenti in funzione della eventuale discrasia tra il momento della competenza economica e quella della competenza finanziaria.

Dal mancato rispetto dei postulati consegue una relazione previsionale e programmatica non corretta, che non è in grado di fornire una univoca informazione ai diversi utilizzatori sulle finalità del sistema di bilancio.

La relazione previsionale e programmatica fa riferimento al bilancio annuale ed a quello pluriennale. Relativamente a quest'ultimo deve chiarire, nella logica dello scorrimento temporale, le ragioni per le quali i valori del secondo e del terzo esercizio vengano modificati rispetto a quanto era stato previsto nell'anno precedente.

## **Fasi della relazione**

20. Ricognizione. La relazione previsionale e programmatica “illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche”. Si rende necessario un susseguirsi di azioni volte dunque ad una sorta di censimento, o di monitoraggio, degli oggetti puntualmente elencati, che hanno valore di oggetti di informativa minima necessaria.

La relazione deve quindi proporre un quadro dettagliato di quello che deve poi essere il punto di partenza della attività di programmazione. In quel contesto, e su quell'ordito, deve quindi costruirsi il piano di sviluppo dell'ente, compreso nel periodo interessato dalla relazione.

Si devono perciò acquisire dati sulla popolazione, a partire dalle risultanze dell'ultimo censimento, fino alla consistenza risultante alla fine del penultimo anno precedente, definendo ed aggiornando appositi trend per fasce di età. Questa raffigurazione nel tempo dell'evoluzione della popolazione considerata – nonché ogni altra informazione, quale i tassi di natalità e di mortalità – è utile per guidare e sostenere la programmazione. Ad esempio, l'importanza del tasso di natalità e l'entità di popolazione in età prescolare per orientare gli investimenti in materia di edilizia scolastica, oppure l'incidenza della popolazione in età più avanzata al fine di programmare interventi di assistenza agli anziani.

La ricognizione si orienta quindi al territorio, osservandone le caratteristiche fisiche, altimetriche, morfologiche; acquisendo anche informazioni sull'igiene ambientale, sugli

strumenti urbanistici e programmatori vigenti, proprio in funzione del disposto del comma 7 dell'art. 170 del Tuel il quale impone la fornitura di “adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici”.

Viene poi lasciato uno spazio all'economia insediata, per evidenziare le varie componenti del tessuto produttivo, e per una corretta individuazione dei bisogni sociali e degli opportuni interventi nel campo del lavoro, della distribuzione, del terziario.

Per ultimo la ricognizione si rivolge ai servizi dell'ente, evidenziandone dapprima le risorse umane e poi le risorse strutturali, strumentali e tecnologiche.

21. Individuazione degli obiettivi. Completata l'azione di monitoraggio sulle varie componenti e caratteristiche dell'ente, e resi perciò cognitivi i termini della realtà sulla quale si è chiamati ad operare, spetta all'ente formulare i propri obiettivi programmatori.

Le proposte di obiettivi formulate dai vari Responsabili dei servizi devono assumere a

proprio orientamento ed indirizzo:

- (a) il programma amministrativo del Sindaco o del Presidente;
- (b) le linee programmatiche comunicate all'organo consiliare;
- (c) il piano generale di sviluppo dell'ente;
- (d) i risultati della ricognizione;
- (e) le direttive generali della Giunta;
- (f) le indicazioni proprie dei servizi.

22. Valutazione delle risorse. La relazione “comprende, per la parte entrata, una valutazione

generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando

l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli “.

I mezzi finanziari necessari per la realizzazione dei programmi e dei progetti della spesa

devono essere “valutati”, e cioè:

- (a) individuati quanto a tipologia;
- (b) quantificati in relazione al singolo cespite;
- (c) descritti in rapporto alle rispettive caratteristiche;
- (d) misurati in termini di gettito finanziario.

Contestualmente devono essere individuate le forme di finanziamento, avuto riguardo alla

natura dei cespiti, se ricorrenti e ripetitivi - quindi correnti - oppure se straordinari - e quindi

riferiti ai movimenti di capitale ed ai movimenti di fondi.

Particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento, che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso ed in quelle degli anni successivi.

Per ultimo, la valutazione delle risorse deve offrire, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico che evidenzii gli scostamenti rispetto agli «accertamenti», tenuto conto dell'effettivo andamento degli esercizi precedenti.

La relazione deve essere coerente con il piano di sviluppo dell'ente e con gli strumenti urbanistici e relativi piani di attuazione. Nel rispetto del principio di veridicità ed attendibilità e del postulato della informazione attendibile non devono esserne acquisiti aspetti e risvolti meramente dichiarativi o irrealizzabili. La richiesta di una «valutazione» impone la puntuale individuazione dei mezzi finanziari e la loro attendibilità, alla luce del rispetto del principio della attendibilità e congruità, per tutto il periodo preso a riferimento dalla relazione, e quindi quello pluriennale.

Nella predisposizione della relazione, pertanto, è necessario effettuare una analisi preventiva per verificare il finanziamento delle spese del primo periodo, valutare gli effetti che le stesse possono produrre nei periodi successivi, ed adeguare in conseguenza la previsione dell'entità dei mezzi finanziari da reperire per i periodi corrispondenti. Ciò comporta una selezione dei mezzi finanziari da attivare, privilegiando quelli che offrano maggiori affidabilità ed elasticità. Portare le fonti di finanziamento ai regimi massimi, come un ricorso al credito al limite della delegabilità delle entrate correnti, rappresenta una pericolosa forma di irrigidimento, specie in funzione degli esercizi successivi, e crea i presupposti per ridurre il livello di veridicità.

23. Scelta delle opzioni. Partendo dai dati e dalle informazioni rilevati con la fase della ricognizione, individuati gli obiettivi programmatici, verificato che le risorse finanziarie non

sono quasi mai sufficienti a perseguire tutti gli obiettivi, si impone dunque la scelta tra più opzioni.

Pur nel rispetto delle scelte «politiche» dell'amministrazione, occorre considerare i dati finanziari, vale a dire la destinazione delle risorse. In tale ottica è prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari.

La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo, intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività, o alla creazione di un nuovo servizio, indipendentemente dalla natura della spesa.

Infine la previsione di spese di investimento, per il cui finanziamento è auspicabile un ampio ricorso a risorse di parte corrente.

Nella previsione delle spese di investimento occorre riflettere sulla loro sostenibilità negli esercizi futuri. È errato dare alle stesse una accezione sempre ed esclusivamente positiva. Esse, infatti, hanno l'effetto di aumentare il livello delle spese incompressibili e quindi condizionano i bilanci di previsione dei periodi amministrativi che seguono.

24. Individuazione e redazione dei programmi e dei progetti. La fase riguarda il processo di formazione dell'indirizzo che deve portare, partendo da obiettivi generali, alla definizione di programmi e progetti per l'azione amministrativa, per la gestione e per l'organizzazione. È necessario anzitutto chiarire l'ampiezza del concetto di programma e cioè se questo rientri all'interno di ciascuna singola funzione o se si presenta di natura trasversale tra le funzioni. La prima soluzione è la più semplice anche per la formulazione di schemi omogenei, in quanto il programma diviene una specificazione organizzativa della funzione. La seconda ha il vantaggio di assecondare meglio la volontà degli enti e la libera espressione di una parte del complessivo piano di attività dell'ente, assolutamente non comprimibile entro spazi predefiniti.

In ogni caso il programma è il cardine della programmazione e, di conseguenza, il contenuto dei programmi deve esprimere il momento chiave della predisposizione del bilancio. Il contenuto del programma è l'elemento fondamentale della struttura del bilancio ed il perno intorno a cui definire i rapporti tra organi politici (Consiglio, Giunta, Sindaco, Presidente), e tra questi e la struttura dell'ente, nonché per la corretta informazione sui contenuti effettivi delle scelte dell'amministrazione agli utilizzatori del sistema di bilancio.

Nella costruzione, formulazione e approvazione dei programmi si svolge l'attività di definizione delle scelte "politiche" che è propria del massimo organo elettivo preposto all'indirizzo e al controllo. Si devono esprimere con chiarezza le decisioni politiche che caratterizzano l'ente e l'impatto economico, finanziario e sociale che avranno. È necessario, perciò, il riferimento al piano generali di sviluppo dell'ente.

L'art. 165 del Tuel parla di programmi anche nell'ultimo periodo del comma 5 laddove si afferma che "la parte spesa è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica". Pertanto i programmi sono contenuti:

- (a) in apposito quadro di sintesi del bilancio;
- (b) nella relazione previsionale e programmatica.

Dei programmi occorre fare analitica illustrazione perché da qui inizia il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve portare all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi e quindi della gestione e dei risultati. È quindi il necessario punto di collegamento tra indirizzo politico-amministrativo, bilancio e piano esecutivo di gestione a disposizione dei responsabili dei servizi.

Già in questa fase è possibile introdurre progetti di contenuto applicativo dei singoli programmi e che detaglino le concrete attività da porre in essere.

La corretta definizione dei programmi e degli eventuali progetti è un momento essenziale per la “distinzione” tra indirizzo politico e amministrazione. In un quadro in cui la politica stabilisce gli obiettivi, le scelte e le mediazioni di fondo, gli indirizzi operativi, la distribuzione delle macrorisorse, lasciando, entro questi confini, autonomia alle amministrazioni per quanto riguarda le scelte di carattere gestionale. Spetta poi agli organi politici il controllo sui risultati della gestione affidata ai responsabili dei servizi.

25. Predisposizione del modello della relazione. Il D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326, ha approvato i modelli e schemi contabili relativi alla relazione previsionale e programmatica. Il modello è suddiviso in sei sezioni così rubricate:

- (a) caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente;
- (b) analisi delle risorse;
- (c) programmi e progetti;
- (d) stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti e considerazioni sullo stato di attuazione;
- (e) rilevazione per il consolidamento dei conti pubblici;
- (f) considerazioni finali sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore, agli atti programmatici della regione.

Il modello contiene indicazioni del contenuto minimo, vale a dire che lo stesso può essere liberamente integrato di altre indicazioni, di altri prospetti, di altri elementi e di altre informazioni che siano ritenuti utili ai fini della illustrazione del bilancio annuale e del bilancio pluriennale, nonché dei programmi e dei progetti negli stessi contenuti.

Questo principio ritiene dovere dell'ente locale integrare l'informativa minima richiesta ove questo sia utile per dare una rappresentazione veritiera e corretta dei futuri andamenti dell'ente e del processo di formulazione dei programmi, in coerenza con il dettato del documento *“Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali”*.

Per consentire la corrispondenza generale delle previsioni col bilancio pluriennale, è necessario aggiungere un prospetto nel quale si possano inserire anche gli oneri della restituzione dei prestiti.

La forma grafica è obbligatoria per le sezioni da 2 a 6, restando facoltativa per la sezione 1 riservata alle caratteristiche generali.

## **Il bilancio annuale di previsione**

26. Il modello. Il modello di bilancio di previsione annuale, distinto per tipologia di ente (province, comuni ed unioni di comuni, comunità montane e città metropolitane), è stato approvato con il D.P.R. n. 194 del 1996. È a struttura obbligatoria, non modificabile neppure parzialmente.

Nella redazione del bilancio di previsione è fatto obbligo di rispettare i postulati di bilancio previsti dall'art. 162, c. 1 del Tuel, come interpretati ed integrati dal documento “ *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*”.

Il bilancio di previsione è corredato da una relazione della Giunta all'organo deliberante, nella quale è necessario che sia data una illustrazione esauriente ed il più possibile dettagliata delle politiche dell'ente come si esprimono nel documento e negli allegati.

27. Struttura del bilancio. L'ordinamento prevede una classificazione dell'entrata in sei titoli, secondo la fonte di provenienza, e della spesa in quattro titoli. Sono unità elementari del bilancio, la “risorsa” per le entrate e l'«intervento» per la spesa.

Con il bilancio di previsione il Consiglio, nell'ambito della sua funzione di indirizzo e di programmazione, assegna i mezzi finanziari ai servizi, la cui ulteriore specificazione spetterà poi alla giunta in sede di piano esecutivo di gestione, se previsto.

I servizi per conto di terzi sono servizi che impongono entrate e spese costituenti al tempo stesso un credito ed un debito dell'ente. Sono puntualmente definiti e sono immodificabili.

I valori compresi nel bilancio devono fare riferimento alla previsione di accertamenti ed impegni che si concluderanno entro l'anno, considerati attraverso la puntuale applicazione dei postulati.

28. La parte delle entrate nel bilancio di previsione. La parte delle entrate è ordinata come segue:

- (a) titoli, secondo la fonte di provenienza delle entrate, ossia la natura dell'entrata;
- (b) categorie, secondo la tipologia delle entrate all'interno della fonte di provenienza;
- (c) risorse, in base all'oggetto dell'entrata, specificatamente individuato all'interno della categoria di appartenenza. Le risorse non sono definite e sono quindi rimesse alle decisioni dell'ente locale.

29. L'unità elementare dell'entrata. Per l'entrata l'unità elementare è la "risorsa", che individua specificatamente l'oggetto dell'entrata e riguarda la dotazione di mezzi di cui l'ente può disporre al fine di impiegarli nell'esercizio della propria attività.

Le risorse sono indistintamente destinate ad essere impiegate nelle diverse attività di competenza dell'ente. Soltanto la legge può disciplinare la destinazione di risorse specifiche a particolari e precisate attività. Si tratta di risorse che individuano entrate aventi vincolo di specifica destinazione stabilito per legge. Per tutte le altre, vale il principio dell'unità del sistema di bilancio come enunciato dalla legge ed interpretato dal documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali.

Anche in riferimento ai servizi le risorse si possono distinguere tra «indistinte e generali», se non risultano riferibili a determinati e individuati servizi, o «specifiche e tipiche» se risultano ascrivibili a servizi determinati o determinabili nella struttura organizzativa dell'ente. Si individuano, altresì, le risorse costituite dai «proventi dei servizi» che sono direttamente correlate ai servizi organizzati e resi dall'Ente.

La risorsa, quale insieme di mezzi di cui l'ente può disporre costituisce anche scopo e fine dell'attività dell'ente rivolta all'acquisizione degli stessi. È quindi oggetto e misura della responsabilità gestionale nei servizi (risorse specifiche e proventi dei servizi) e in funzione di supporto (risorse generali).

Per questo il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata, avanzate dai vari servizi.

30. La parte della spesa nel bilancio di previsione. È ordinata in titoli, funzioni, servizi e interventi.

I titoli aggregano le spese in base alla loro natura e destinazione economica. Le funzioni ed i servizi sono commentati nei paragrafi successivi.

Le funzioni. Le funzioni individuano in modo più articolato le spese in relazione alla tipologia delle attività espletate e cioè all'oggettivo esercizio di operazioni da parte delle articolazioni organizzative dell'ente a cui le stesse sono affidate per l'ottenimento di risultati.

Le funzioni considerate nella struttura di bilancio, distinte per tipologia di ente, sono stabilite dal D.P.R. n. 194 del 1996. L'articolazione della parte spesa del bilancio nelle funzioni così individuate non è derogabile o modificabile da parte degli enti locali.

Con il bilancio e i suoi allegati sono individuate tutte le attività che l'ente prevede di svolgere nel periodo di riferimento: su di esse sono espresse le competenze degli organi di governo in termini di indirizzo e di controllo e le competenze dei responsabili gestionali in termini di svolgimento concreto delle attività e di risultato.

31. Il servizio. I servizi sono determinati dal D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono modificabili, salvo per la facoltà concessa (dall'art. 2, comma 7, del medesimo D.P.R. n. 194 del 1996) ai comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti ed alle comunità montane di utilizzare il "servizio prevalente", vale a dire individuare nell'ambito di ciascuna funzione un servizio che abbia carattere di prevalenza nello svolgimento delle attività riferibili alla funzione stessa ed iscrivere gli stanziamenti di spesa relativi alla funzione nei soli interventi di quel servizio.

Per servizio si può intendere sia il reparto organizzativo semplice o complesso composto di persone e mezzi per l'articolazione di un'area organizzativa dell'ente, sia le attività che vi fanno capo per l'esercizio di parte di una funzione propria dello stesso ente deputata

all'erogazione di prestazioni ai cittadini (funzioni finali) ovvero a fini interni di supporto e di strumentalità (funzioni strumentali e di supporto). Il concetto di servizio consente di misurare gli effetti economici delle decisioni dei responsabili delle singole unità organizzative elementari e costituisce quindi la base dei sistemi di controllo direzionale. A ciascun servizio è affidato, con il bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari. È auspicabile che al servizio sia affidata la gestione dell'entrata e del patrimonio. In questo modo il servizio si incardina nella mappa delle responsabilità gestionali dell'ente: sia per l'acquisizione delle risorse, se ad esso riferibili, sia per l'impiego dei mezzi finanziari affidati in dotazione, sia per la gestione del patrimonio a esso riferibile in termini di attività e passività.

Il servizio 1-8 ha carattere residuale. Pertanto, l'ente deve essere in grado di motivare la sua utilizzazione che deve in ogni caso non essere prevalente o comunque eccessiva.

Non suddividere le spese tra i servizi interessati ma concentrarle in un unico o pochi servizi contrasta con i postulati di veridicità ed attendibilità. Comunque, l'imputazione ai diversi servizi delle previsioni di bilancio deve rispettare precisi canoni di accuratezza ed attendibilità.

Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti e per le comunità montane l'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 194 del 1996 consente di iscrivere gli stanziamenti nel servizio che abbia carattere di prevalenza nello svolgimento delle attività.

32.L'unità elementare della spesa. L'intervento contraddistingue la tipologia e l'uso dei fattori produttivi. Gli interventi sono specificati nel D.P.R. n. 194 del 1996 e non sono assolutamente modificabili.

I tipi di intervento servono per specificare, qualificare e individuare le dotazioni finanziarie costituenti parte del complessivo budget del servizio.

La considerazione dei fattori produttivi e l'impiego degli stessi consente di evidenziare centri di responsabilità verticali all'interno di ogni servizio e centri di responsabilità orizzontali (personale globalmente considerato, acquisti per la generalità dei servizi, interessi passivi e così di seguito).

L'intervento è indicativo della natura economica dei fattori produttivi destinati a ciascun servizio.

Previsioni dei singoli interventi. I primi otto tipi di intervento stabiliti dall'art.2 del D.P.R. n. 194 del 1996 per tutti i servizi (dal personale agli oneri straordinari della gestione corrente) non presentano, in linea di massima, particolari problemi di quantificazione dei relativi stanziamenti.

Per quanto riguarda il nono intervento, relativo agli ammortamenti di esercizio e collocato anch'esso in ogni servizio, va sottolineato che rappresenta uno stanziamento non obbligatorio, ma comunque fondamentale per una corretta politica di autofinanziamento.

Esso non è concettualmente assimilabile con l'ammortamento di tipo economico.

Rappresenta però una modalità di autofinanziamento, perché permette di accantonare quote di risorse annuali, determinate con precisi parametri (artt. 167 e 229 del Tuel), e di poterne disporre nell'esercizio successivo per sostituire, rinnovare e mantenere propri beni. Gli stanziamenti non consentono impegni e perciò le somme confluiscono nel risultato di amministrazione per trovare dall'anno successivo la propria destinazione.

I due ultimi interventi delle spese correnti, il fondo di svalutazione crediti ed il fondo di riserva, sono previsti solo per il servizio «altri servizi generali» della funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo.

Il primo di essi, il fondo di svalutazione crediti, ha la funzione di compensare eventuali minori entrate derivanti da crediti divenuti parzialmente o totalmente inesigibili - crediti per i quali è certo il titolo giuridico ma è divenuta dubbia e difficile la riscossione per condizioni oggettive - al fine di preservare l'ente da possibili squilibri. Per quanto attiene l'utilizzo del

fondo lo stesso non va impegnato, confluendo in tal modo, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione quale fondo vincolato.

L'applicazione di questa componente del risultato di amministrazione verrà effettuata quando si procederà a stralciare il credito rilevandone l'inesigibilità

Il secondo, il fondo di riserva è finalizzato a soddisfare esigenze straordinarie di bilancio, e quindi non ricorrenti e imprevedibili, o comunque ad affrontare situazioni di insufficienza, a causa della loro imprevedibilità, delle dotazioni di spesa corrente. L'art. 166 del Tuel prevede che l'ammontare complessivo sia compreso tra lo 0,30 % ed il 2 % del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio. L'utilizzazione è disposta, tramite prelievo e con inserimento di altro intervento di spesa, con provvedimenti dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità. Non può essere rifinanziato tramite successive variazioni di bilancio, se non nel limite massimo complessivo, al lordo quindi degli utilizzi, del 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.

La corretta distribuzione negli interventi delle previsioni di bilancio è il presupposto per la definizione, in sede di Peg, di corretti indicatori gestionali.

## **Collegamento del bilancio con il risultato degli esercizi precedenti.**

33. Il bilancio di previsione è un bilancio finanziario di competenza «mista» per effetto della previsione dell'art. 165, c. 11 del Tuel, per la quale «l'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188 del Tuel, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese».

Il risultato di amministrazione, da considerare per ogni effetto di legge, salvo deroghe di legge, è quello accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione. Esso può essere

utilizzato, con l'iscrizione in bilancio, per le destinazioni espressamente previste dall'art. 187 del Tuel.

L'avanzo presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio può essere iscritto in bilancio ed anche assegnato contabilmente, ma l'obbligazione giuridica è perfezionabile solo dopo l'approvazione del rendiconto.

Quadri riepilogativi. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha stabilito che tra i modelli di bilancio di previsione di province, unioni di comuni e comuni ve ne sia uno definito «quadro generale riassuntivo», che riepiloga le previsioni dei vari titoli di entrata e di spesa ed un altro definito «risultati differenziali».

## **Allegati al bilancio di previsione**

34.L'art. 172 del Tuel dispone che al bilancio di previsione, oltre alla relazione previsionale e programmatica ed al bilancio pluriennale, commentati in altra parte, siano allegati:

- (a) il rendiconto deliberato dal penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione;
- (b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce;
- (c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865 e 5 agosto 1978, n. 457 - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- (d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109;
- (e) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- (f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia, non appena disponibile a seguito della sua approvazione con apposito decreto ministeriale.

## **Il bilancio pluriennale**

35. Il modello. Il modello di bilancio pluriennale, distinto per tipologia di ente (province, comuni, unioni di comuni, città metropolitane e comunità montane), è stato approvato con il D.P.R. n. 194 del 1996, ed è modificabile con il regolamento di contabilità dell'ente locale. Questo principio ritiene inopportuna l'adozione di un modello autonomo e quindi non generale.

In ogni caso il complesso delle indicazioni del bilancio pluriennale deve coincidere con quanto presentato nella relazione previsionale e programmatica.

36. Caratteristiche e finalità del bilancio pluriennale. Nel contesto della programmazione delle attività degli enti locali, il bilancio pluriennale si inserisce quale strumento essenziale di analisi finanziaria. Riveste una importanza fondamentale assieme alla relazione previsionale e programmatica, poiché attraverso questi due documenti si concretizza la capacità di programmazione di medio termine degli organi di governo degli enti locali.

Mentre la relazione previsionale e programmatica ha lo scopo di individuare un piano generale degli interventi dell'ente locale, illustrando i programmi, i progetti e le relative risorse da utilizzare, il bilancio pluriennale ha quale principale funzione la verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo e, in particolare, la copertura delle spese di funzionamento e di investimento.

Tale verifica prende in considerazione un periodo di più anni in relazione a vari elementi, fra i quali si distinguono le opere pubbliche e gli altri investimenti che usualmente comportano spese in conto capitale e oneri indotti in grado di produrre effetti finanziari anche a lunga distanza di tempo dal momento delle decisioni e di avvio dell'intervento. Vi sono inoltre alcune fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

I riflessi finanziari delle decisioni già prese e delle altre da effettuare, come descritte nella relazione previsionale e programmatica, debbono essere attentamente vagliati per la corretta elaborazione del bilancio pluriennale; ciò per rispettare i principi della veridicità e della coerenza delle previsioni di bilancio.

L'attendibilità e la veridicità del bilancio pluriennale discendono quindi dall'esistenza di una valida ed efficace programmazione, che si traduce nell'individuazione di "programmi" da specificare nella relazione previsionale e programmatica.

Il bilancio pluriennale è bilancio di competenza finanziaria e prende in considerazione le entrate e le uscite per le quali si prevede sorga il diritto all'accertamento e l'obbligo all'impegno, senza tenere conto dei rispettivi momenti successivi dell'incasso e del pagamento.

37. Carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale. «Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione», come espressamente indicato all'art. 171 del Tuel.

La determinazione delle entrate deve misurare quanto si ritiene di poter ragionevolmente accertare in ogni esercizio contemplato dal bilancio pluriennale, nel rispetto del postulato della attendibilità e congruità. Gli stanziamenti di entrata rappresentano, pertanto, indirizzo e programma che l'organo consiliare assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Come diretta conseguenza del carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale si pone, fra l'altro, la necessità di assumere impegni sul bilancio pluriennale qualora dalle scelte

amministrative derivino spese a carico degli anni futuri e non si rientri nella fattispecie degli impegni automatici, nel qual caso non c'è bisogno di uno specifico atto di impegno di spesa. Si evidenzia, in questo caso, la responsabilità diretta del responsabile del servizio nell'indicare nella determinazione di impegno di spesa tutti gli elementi necessari ad una corretta quantificazione delle spese, non solo nell'esercizio considerato ma anche in quelli successivi e la responsabilità di verifica e di controllo della copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario.

Il responsabile del servizio, ai sensi dell'art. 200 del Tuel, deve indicare se il bilancio pluriennale dà copertura finanziaria ai maggiori oneri determinati dall'intervento o se è necessario procedere ad una variazione di bilancio pluriennale.

È necessario assicurare la coerenza e la conciliazione finanziaria fra previsioni pluriennali e programma triennale dei lavori pubblici e programmazione triennale del fabbisogno del personale.

38. Struttura del bilancio pluriennale. Il bilancio pluriennale per la parte entrata comprende il quadro dei mezzi finanziari che, per ciascuno degli anni considerati, si prevede di destinare:
- (a) alla copertura di spese correnti;
  - (b) al finanziamento di spese d'investimento, con indicazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento.

Si rilevano per ciascun programma, titolo, servizio e intervento, l'ammontare delle spese correnti di gestione, suddivise tra spese consolidate (CO) e di sviluppo (SV), anche derivanti dall'attuazione delle politiche d'investimento, nonché le spese d'investimento previste (IN); tutto ciò distintamente per ognuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale.

Ogni programma o servizio rileva gli interventi suddivisi per titoli, con il totale per titoli ed il totale finale per l'intero programma o servizio.

39. Durata del bilancio pluriennale. La durata del periodo contemplato dal bilancio pluriennale è pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni. La durata del periodo analizzato dal bilancio pluriennale coincide, inoltre, con quella della relazione previsionale e programmatica. Il primo esercizio indicato nel bilancio pluriennale coincide con il periodo preso in considerazione dal bilancio annuale.

L'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio pluriennale. Pertanto, ogni anno rileva un periodo di tempo traslato in avanti di un esercizio finanziario e deve pertanto essere aggiornato in sede di approvazione del bilancio di previsione, visto che il primo esercizio del bilancio pluriennale coincide con l'esercizio contemplato dal bilancio annuale.

Deve essere posta particolare attenzione agli impegni pluriennali già assunti che debbono essere rideterminati in ragione di ogni anno previsto dal bilancio pluriennale per effetto della scorrevolezza dello stesso. Si fa riferimento, in particolare, oltre agli impegni sul bilancio pluriennale veri e propri, anche alle spese derivanti da scelte pregresse, ma che si manifestano in anni successivi oltre al periodo indicato nel bilancio pluriennale come, ad esempio, gli oneri indotti degli investimenti. Vi sono, poi, le spese che per loro natura ricadono anche negli anni successivi come, ad esempio, le rate di ammortamento dei mutui ed i premi assicurativi. Tutte le fattispecie su indicate devono essere vagliate e rimodulate ogni anno per la corretta determinazione degli stanziamenti di spesa da inserire nel bilancio pluriennale.

Si evidenzia l'importanza di questa fase di previsione, poiché dalla correttezza di queste operazioni deriva direttamente la veridicità e l'attendibilità, nonché il rispetto degli equilibri del bilancio stesso. Emerge, in tale ambito, la competenza del responsabile del servizio nell'indicare correttamente le previsioni di spesa dei servizi di propria competenza ed anche la successiva responsabilità di verifica e di controllo da parte del responsabile del servizio finanziario.

## **Il piano esecutivo di gestione**

40. Il piano esecutivo di gestione (Peg), annuale o pluriennale, rappresenta lo strumento attraverso il quale si mettono in evidenza i piani operativi di conseguimento delle risorse, nonché di impiego e combinazione degli interventi (fattori produttivi), distinguendoli dalla pianificazione strategica e dalla programmazione. E' uno strumento riservato ed obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti. Laddove sia utilizzato da comuni di minore dimensione esso non si deve limitare, come accade, alla sola ripartizione degli interventi in capitoli, ma deve recare l'indicazione degli obiettivi gestionali e dei relativi parametri di misurazione, che sono caratteristiche fondamentali di questo strumento. Non è assolutamente corretto utilizzare il Peg, solo per conservare l'impianto contabile basato sui capitoli, come viene spesso sollecitato dai fornitori di software provvisti di pacchetti applicativi idonei solo per le esigenze dei comuni di maggiore dimensione.

La predisposizione di tale documento spetta alla giunta e si inquadra nell'ambito dei poteri di indirizzo/controllo propri degli organi di governo politico.

Il Peg deve ricomprendere tutte le entrate e le spese di bilancio, per attività ricorrenti, progetti ed investimenti.

Il Peg individua gli obiettivi specifici della gestione da raggiungere: a tal fine il documento si compone di una parte descrittiva e di un'analisi quantitativa basata su elementi aventi natura extra-contabile che corredano gli elementi di tipo economico-finanziario previsti.

Il conseguimento dei menzionati obiettivi è affidato ai responsabili dei diversi servizi, che sono i gestori di ciascun aspetto dell'attività dell'ente e che ricevono a tal fine le dotazioni di mezzi (risorse materiali e finanziarie, nonché risorse umane) necessarie per lo svolgimento dei compiti loro assegnati.

Il comma 2 del medesimo art. 169 del Tuel prevede il dettaglio:

- (a) delle risorse dell'entrata in capitoli, individuati suddividendo ulteriormente le diverse voci nell'ambito dello stesso oggetto;
- (b) degli interventi in capitoli, da effettuare tramite un'ulteriore suddivisione all'interno delle rispettive tipologie di fattori produttivi. Pertanto l'intervento relativo all'acquisizione dei servizi potrebbe operare una distinzione tra servizi a rete, consulenze, ecc.;
- (c) dei servizi in centri di costo. Un centro di costo può essere inteso come una costruzione contabile tramite la quale si mira a raccogliere, con riferimento ad aggregati di operazioni elementari o di complessi di operazioni svolte in unità organizzative individuate e/o individuabili, secondo il livello di aggregazione ritenuto utile per l'osservazione, la spesa dei fattori produttivi impiegati.

L'articolazione della previsione nell'ambito delle risorse, dei servizi e degli interventi va interpretata nel senso di soddisfare la necessità che consegue dall'esigenza di dare effettivo contenuto operativo agli obiettivi precisati. Pertanto non potranno esserci delle regole predefinite; l'articolazione di cui si è detto deve infatti essere strumentale all'esercizio della delega, permettendo il passaggio delle responsabilità dall'organo di indirizzo a quello di gestione.

In tale ambito, il Peg può riflettere anche la gestione dei residui attivi e passivi finalizzata, rispettivamente, alla realizzazione dei crediti ed alla definizione delle obbligazioni giuridicamente non ancora perfezionate di cui ai commi 3 e 5 dell'art. 183 del Tuel.

La redazione del Peg costituisce un momento fondamentale al fine di una razionale gestione dell'ente pubblico. Il Peg comporta una più puntuale definizione, nell'ambito degli obiettivi del bilancio, anche degli obiettivi della gestione. Copre, in altre parole, lo spazio operativo che si frappona fra la visione di sintesi, seppure riferita all'esercizio prossimo ed eventualmente a quelli successivi, e le operazioni della gestione che dovranno realizzarla, con quel dettaglio che sarà suggerito dai problemi, dalle sensibilità degli operatori, dalle dimensioni, dalle culture, dagli stili di controllo che caratterizzeranno i diversi enti.

Il PEG contribuisce alla veridicità ed attendibilità della parte previsionale del sistema di bilancio, poiché ne chiarisce i contenuti.

41. Obiettivi ed indicatori. Il Peg, nell'ambito di una programmazione definita dagli organi politici ma rimessa per l'attuazione agli organi tecnici, manifesta il passaggio di consegne fra organi politici ed organi tecnici e contiene indicazioni circa gli obiettivi gestionali assegnati congiuntamente alle risorse necessarie alla loro realizzazione.

“Obiettivi gestionali” sono le attività, le azioni, gli interventi individuati con il supporto degli organi tecnici come funzionali e diretti alla realizzazione di un risultato definito a livello previsionale (generalmente collegabile e finalizzato alla realizzazione di un programma della relazione previsionale e programmatica).

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere. Quest'ultimo può essere espresso in termini di: tempo, volume d'attività, costo, ecc. oppure in termini qualitativi, ma devono risultare comunque verificabili e trovare un riscontro oggettivo. E' bene che gli indicatori siano previsti, anche se in via di massima, nei regolamenti di contabilità.

Per le attività innovative, ancora da definire in tutti gli aspetti, oggetto di sperimentazioni ed aggiustamenti, l'obiettivo è desumibile direttamente come ricerca di ottimizzazione gestionale a cui far seguire il consolidamento dell'attività stessa negli atti successivi.

Gli obiettivi gestionali presenti nel Peg hanno valenza annuale e, qualora si riferiscano ad azioni che si protraggano per periodi più lunghi devono essere riproposti nei vari anni e misurati correttamente nel loro stato di avanzamento.

La giunta con l'approvazione del Peg e con l'assegnazione delle risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi approva la pianificazione proposta dai dirigenti e dai responsabili dei servizi.

Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori. Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta. La loro individuazione è fondamentale per la concretezza

del Peg, per la sua capacità di essere guida nei riguardi della struttura operativa, ma anche termine di raffronto a consuntivo, per favorire il buon andamento e assicurare nel contempo condizioni di trasparenza. La validità degli indicatori è da valutarsi rispetto al risultato raggiunto e può pertanto essere opportuna ed idonea una “griglia di indicatori” tra loro correlati.

42. La codifica dei capitoli deve aiutare la lettura: così ogni capitolo deve immediatamente essere collegabile all'intervento od alla risorsa che vuole dettagliare ed ogni centro di costo deve a sua volta leggersi come parte di un servizio. Circa il rispetto della struttura organizzativa, ivi comprese le responsabilità trasversali, va osservato che il Peg va costruito in maniera adeguata ad essa. In modo particolare la norma consente di suddividere la responsabilità di un servizio di tipo trasversale o di una sua parte fra gestore e responsabile del procedimento. Per i centri interessati (centro gestore e centro responsabile), devono chiaramente essere chiariti i ruoli dei responsabili, attraverso il PEG od attraverso un atto regolamentare.

43. Per gli enti che non provvedono alla predisposizione del Peg il piano degli obiettivi deve comunque essere coerente con la spesa iscritta in bilancio e con i programmi ed i progetti della relazione previsionale e programmatica.