

Principio contabile n. 2

Gestione nel sistema di bilancio

(approvato nella seduta del 8 gennaio 2004)

Quadro giuridico di riferimento

1. L'inquadramento costituzionale della nozione di gestione in ambito pubblico è fornito dall'art. 97 della Costituzione nel quale si stabilisce che nell'ordinamento della Repubblica i pubblici uffici sono organizzati in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, determinando nell'ordinamento degli uffici le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità dei funzionari. La norma costituzionale ha orientato l'evoluzione che nel tempo si è manifestata nell'ambito pubblico passando da una visione della responsabilità ancorata alla verifica e valutazione della correttezza legale dell'atto e della procedura a una innovativa visione incentrata sui comportamenti e sui risultati raggiunti. Come appresso specificato, la valutazione si realizza attraverso il confronto tra "valore impiegato" e "valore creato" o (utilità creata) dall'operatore pubblico e sulla capacità di risposta e soddisfazione della domanda del cittadino utente e contribuente, soggetto attivo e non passivo dell'azione dell'amministrazione pubblica.
2. La legge 15 marzo 1997, n. 59 ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi volti a conferire alle regioni e agli enti locali funzioni e compiti amministrativi ai sensi degli articoli 5, 118 e 128 della Costituzione e in tale contesto normativo compaiono i principi informatori del processo di conferimento di funzioni tra i quali, fondamentale, il principio di sussidiarietà e quindi, tra gli altri, il principio di efficienza e di economicità, di responsabilità e unicità dell'Amministrazione, di adeguatezza e differenziazione nell'allocazione delle funzioni, di autonomia organizzativa e regolamentare e di responsabilità degli enti locali nell'esercizio delle funzioni e dei compiti ad essi conferiti.
3. Successivamente, la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 ha approvato le modifiche al titolo quinto della Costituzione: si consolidano nel quadro costituzionale l'autonomia di comuni, province e città metropolitane e i principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. Si consolida altresì la potestà regolamentare degli enti locali territoriali in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro affidate.
4. In applicazione del nuovo quadro costituzionale è stata più recentemente approvata la legge 5 giugno 2003, n. 131 relativa a " Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3". Ai fini dell'attuazione della delega sono richiamati i principi costituzionali già ricordati, anche nell'ottica di garantire l'ottimale gestione delle funzioni da parte degli enti locali.

5. Il quadro giuridico di riferimento si completa con la considerazione degli ordinamenti tipici delle amministrazioni pubbliche e degli enti locali. In particolare, il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 riguardante – Norme generali sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche – all’art. 4 rubricato “Indirizzo politico amministrativo- Funzioni e responsabilità” prevede che gli organi di governo esercitino le funzioni di indirizzo politico amministrativo, definendo gli obiettivi ed i programmi da attuare nell’ambito delle funzioni di programmazione e previsione (Principio contabile n. 1) e verificano la rispondenza dei risultati della gestione agli indirizzi impartiti. Inoltre, il capo III del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, “Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali”, all’art. 107 disciplina funzioni e responsabilità della dirigenza prevedendo che spetta ai dirigenti la direzione degli uffici e dei servizi secondo i criteri e le norme degli statuti e dei regolamenti, informati al principio per cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo mentre la gestione è affidata ai dirigenti. Essi sono direttamente responsabili, in via esclusiva, in relazione agli obiettivi dell’ente, della correttezza amministrativa, della efficienza e dei risultati della gestione. Nel contempo il legislatore prevede anche al successivo art. 109 dello stesso testo unico che negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale tali funzioni possano essere attribuite dal Capo dell’Amministrazione ai responsabili degli uffici e dei servizi, indipendentemente dalla loro qualifica funzionale, fatta salva l’attribuzione al Segretario dell’ente.
6. In questo quadro giuridico di riferimento è stato definito, in armonia con il documento sulle finalità ed i postulati dei principi contabili per gli enti locali, il presente principio contabile, finalizzato a interpretare le norme sulla gestione del bilancio, collegando alle stesse tutte quelle alle quali si fa riferimento diretto o indiretto e orientando l’attività di gestione, anche non meramente contabile o di bilancio, secondo i principi di funzionalità, economicità, efficacia ed efficienza quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità. La complessità e la diversificazione del sistema delle operazioni di gestione comporta necessariamente il riferimento anche a tutte le altre norme che direttamente o indirettamente si riferiscono alla gestione degli enti locali, come ad esempio le norme sull’applicazione del Patto di stabilità interno degli enti locali (art. 29 della legge 27 dicembre 2002, n. 289), sulla gestione di Tesoreria unica (legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni e integrazioni), o sull’effettuazione dei pagamenti per acquisizione di beni e servizi (D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231).

Fondamenti generali in ottica aziendale

7. L’applicazione concreta del buon andamento e dell’imparzialità dell’Amministrazione, di cui al citato art. 97 della Costituzione, comporta il rispetto dei principi di efficienza, di efficacia e di economicità quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità.
8. A tal fine, l’efficienza deve poter esprimere la capacità dell’ente in tutti i settori d’intervento di massimizzare l’utilizzo delle risorse a disposizione al fine della creazione di valore (o utilità). L’efficienza interna riguarda l’utilizzo delle risorse al fine di ottenere i migliori rendimenti e un’elevata produttività. L’efficienza esterna riguarda la capacità dell’ente di valutare le richieste provenienti dalla comunità e dal territorio. L’efficacia si deve poter riferire al raggiungimento dello scopo o del fine e considera la capacità di un processo di produrre un risultato qualitativamente adeguato sia in termini di grado di raggiungimento degli obiettivi, sia di livello di soddisfazione dei cittadini e dei portatori d’interesse, sia di capacità del servizio di rispondere, sotto il profilo quantitativo e qualitativo, alla domanda

dei medesimi. Infine, l'economicità della gestione deve essere espressa dalla capacità di garantire l'equilibrio tra costi e proventi della gestione, inteso quindi quale equilibrio durevole a valere nel tempo secondo i principi aziendali. L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la funzionalità dell'ente locale. E' riferita nell'ente locale anche alla capacità verificata e mantenuta di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse, osservando il principio di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa nella conduzione dell'attività gestionale.

9. La gestione dell'ente locale e le operazioni che la caratterizzano si devono quindi realizzare in una visione unitaria e integrata per garantire il raggiungimento di risultati globali efficienti ed efficaci. Gli strumenti contabili nelle proprie finalità devono garantire la visione unitaria e integrata della gestione, superando il frazionamento e la settorialità delle operazioni di gestione.

Fondamenti relativi ai responsabili degli uffici e servizi

10. I dirigenti e i responsabili degli uffici e dei servizi, negli enti privi di personale di qualifica dirigenziale, sono direttamente responsabili, in via esclusiva, della correttezza amministrativa, dell'efficienza, dei risultati della gestione e del raggiungimento degli obiettivi formulati negli strumenti di programmazione costituenti il sistema di bilancio.
11. Il presente principio contabile è destinato a tutti i responsabili degli uffici e dei servizi dell'ente locale ai fini di orientare e guidare l'esercizio dell'attività gestionale di cui sono direttamente responsabili. Esso deve orientare l'attività dei responsabili degli uffici e dei servizi in ordine all'adozione dei modelli organizzativi ritenuti più funzionali per l'esercizio delle attività istituzionali e per il migliore raggiungimento dei risultati e perseguimento degli obiettivi. Deve consentire la migliore acquisizione di conoscenze, anche di natura contabile, nella fase dell'informazione, nonché l'esecuzione di confronti e analisi delle alternative e la valutazione anche economica in termini di costo e di soddisfacimento della domanda nella fase decisionale.

Fondamenti relativi alla rilevazione delle operazioni gestionali

12. Il presente principio contabile sulla gestione orienta la rilevazione dei fatti amministrativi d'esercizio in modo da garantire la produzione di informazioni in merito alla situazione patrimoniale-finanziaria ed ai cambiamenti della stessa, nonché sugli andamenti economici dell'ente, ad integrazione delle informazioni sull'equilibrio finanziario, per la formulazione di un giudizio completo sul futuro andamento dell'ente. Orienta anche la rilevazione dei procedimenti di gestione in modo da ottenere informazioni attendibili sull'acquisizione delle entrate, sull'erogazione delle spese e sull'andamento complessivo della situazione patrimoniale-finanziaria ed economica dell'ente, affinché gli utilizzatori delle informazioni possano fare affidamento sulle informazioni gestionali come espressione veridica di ciò che si intende rappresentare.
13. Il principio contabile sulla gestione, collegandosi al principio della coerenza interna deve poter ottenere che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi

indicati nella relazione revisionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.

14. Il principio contabile sulla gestione si fonda sul principio della competenza finanziaria ma deve orientare la rilevazione dei fatti di gestione alla valutazione dei costi ed oneri e dei correlati proventi e ricavi per ottenere informazioni secondo il principio della competenza economica, considerato che l'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è prevalente sulla considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.

Acquisizione delle entrate

Accertamento

15. L'accertamento è la prima e la più importante delle tre fasi gestionali e caratterizza il bilancio finanziario di competenza. Presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:

- (a) la ragione del credito;
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- (c) il soggetto debitore;
- (d) l'ammontare del credito scaduto o che viene a scadere nell'anno o successivamente;
- (e) la relativa scadenza nell'anno o negli anni successivi.

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

Il regolamento di contabilità di ciascun ente è bene che preveda i tempi ed i modi secondo i quali i responsabili dei servizi trasmettono al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

16. L'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata. Agli stessi responsabili compete individuare, formare e conservare gli atti documentali presupposto dell'accertamento e la verifica delle ragioni del credito.
17. Accertamenti idonei comportano la verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti in forza dei quali è possibile attestare che l'ammontare del credito, su base certa, è attribuibile alla competenza dell'esercizio, essendo sorto in capo all'ente il diritto a percepire somme di denaro da terzi.
18. Il principio della prudenza applicato alla procedura di accertamento deve garantire, nel contesto di risultati di amministrazione in avanzo, di poter disporre di risorse straordinarie attendibili e, nel contesto di risultati di amministrazione in disavanzo, di non consentire sottostima di squilibri finanziari da ripianare.
19. L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e

quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se sia venuto in scadenza nell'esercizio o, per la riscossione del relativo importo, l'ente abbia autonomamente fissato il versamento nell'anno successivo, ovvero abbia concesso al debitore una dilazione di pagamento che cada negli esercizi successivi.

20. Un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione. Per l'entrata relativa agli oneri per permessi di costruire, da qualificarsi come tributaria, l'accertamento è effettuato sulla base degli introiti effettivi.
21. Un'entrata da trasferimenti è accertabile sulla base di norma di legge o di atto amministrativo emanato dagli enti del settore pubblico, sulla base di specifica comunicazione da parte dei medesimi enti.
22. Un'entrata extratributaria è accertabile sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi di incasso emessi, delle fatture o dei relativi titoli fiscali sostitutivi emesse, dei contratti in essere e delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi emessi dall'ente locale.
23. Un'entrata da accensione di prestiti è accertabile sulla base del contratto di mutuo o, se disciplinata da altra norma di legge, sulla base del provvedimento di concessione del prestito.
24. Per le entrate da servizi conto terzi, la misura dell'accertamento deve garantire l'equivalenza con l'impegno sul correlato capitolo delle spese per servizi conto terzi. Le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.

Le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardano:

- (a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto irpef, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- (b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;
- (c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- (d) il rimborso dei fondi economati anticipati all'economo;
- (e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- (f) le entrate e le spese per servizi effettuati per conto di terzi, come ad esempio le elezioni europee, politiche, regionali o provinciali e le consultazioni referendarie non locali, se attivate dai Comuni.

Ad ogni accertamento di entrata consegue, automaticamente, impegno di spesa di pari ammontare.

25. Le riscossioni eseguite dai riscuotitori speciali o i versamenti effettuati sui conti correnti postali, sui conti di contabilità speciale tenuti presso la Tesoreria provinciale dello Stato o sul conto del Tesoriere, comportano il corrispondente accertamento dell'entrata sulla competente risorsa.

26. L'accertamento è presupposto per l'attivazione dei procedimenti che condurranno all'introito delle somme nell'esercizio, oppure alla formazione di una situazione creditoria (residui attivi) giuridicamente costituita, tranne il caso dei versamenti effettuati direttamente da terzi in conto tesoreria o nei conti correnti postali.
27. I residui attivi provenienti dalla gestione di competenza sono formati dalla differenza tra le somme accertate nei modi esposti ai punti da 20 a 24 e le somme a tale titolo rimosse e versate al tesoriere. Le eventuali somme rimosse ma non versate al 31 dicembre di ciascun esercizio sono riportate tra i residui attivi dell'anno successivo.
28. Le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetti sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.
29. Le condizioni del permanere dell'accertamento devono essere costantemente verificate e formalizzate annualmente dai responsabili dei servizi competenti, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, dei crediti accertati, particolarmente di quelli riferiti agli anni precedenti e riportati a residuo.
30. La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui attivi è attribuita ai soggetti preposti ai vari servizi, responsabili del procedimento con il quale è stata accertata l'entrata nell'esercizio di competenza.
31. Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito, o di dubbia esigibilità. In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione.
32. I residui eliminati per dubbia esigibilità in conseguenza del riaccertamento operato sulla base delle informazioni conosciute alla data di deliberazione del rendiconto, sono inseriti nel conto del patrimonio tra le attività per immobilizzazioni finanziarie fino al compimento dei termini di prescrizione, oppure all'accertamento della definitiva inesigibilità.
33. I residui attivi eliminati per insussistenza o per intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio.

Riscossione e versamento

34. L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.
35. Per tutte le entrate, comunque rimosse, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi nel libro cassa e nel libro mastro. Il Tesoriere rilascia ricevuta delle somme incassate da staccarsi da un bollettario a madre e figlia e numerate progressivamente per l'esercizio finanziario. I bollettari sono numerati e timbrati prima dell'uso a cura dell'ente locale e firmati sul frontespizio, previa indicazione delle bollette contenute, dal responsabile del Servizio economico finanziario. Nei casi di organizzazione

informatizzata, le modalità indicate possono subire variazioni, ferme restando le caratteristiche indispensabili dei documenti.

36. In nessun caso il tesoriere può rifiutare la riscossione di somme di spettanza dell'ente locale. Nel caso di versamenti senza ordinativi d'incasso il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso. E' da ritenersi consentito, in sostituzione, l'uso di documenti meccanografici o informatici contenenti gli estremi degli ordinativi d'incasso.
37. Le entrate vengono rimosse con versamenti diretti in tesoreria, con versamenti sui c/c postali intestati all'ente locale con traenza del tesoriere, con versamenti effettuati presso il concessionario relativamente alle entrate ad esso affidate in riscossione, od infine, a mezzo di incaricati speciali per la riscossione, ad esempio, dei diritti di segreteria, delle tasse e canoni per l'occupazione temporanea di suolo pubblico e per le affissioni e pubblicità, dei proventi dei servizi a domanda individuale, dei proventi della farmacia comunale e dei proventi di tutti gli altri servizi per i quali l'entità delle somme ed il cospicuo numero delle operazioni suggeriscono tale sistema di riscossione. Nei casi di organizzazione informatizzata, le modalità indicate possono subire variazioni, ferme restando le caratteristiche indispensabili dei documenti.
38. Per ciascuno dei servizi interessati, con apposito provvedimento del responsabile del servizio, viene individuato l'incaricato speciale della riscossione che attende a tale compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio ed assume la figura di agente contabile. Egli è soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, alla quale deve rendere il loro conto giudiziale per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.
39. Gli incaricati speciali devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare al Tesoriere dell'Ente gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità. La ricevuta di incasso rilasciata dal Tesoriere, unitamente ai registri giornalieri, sono inviati, con la cadenza fissata dal regolamento di contabilità, al servizio finanziario che ne eseguirà il riscontro contabile. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo incaricati speciali.
40. Tutte le entrate devono essere rimosse senza alcuna riduzione delle correlative spese. Non è possibile l'utilizzo, in termini di cassa, anche se temporaneo, di entrate per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere o natura.
41. I funzionari incaricati della gestione delle entrate sono responsabili della sana e corretta riscossione delle potenziali entrate loro affidate e sono direttamente responsabili delle omissioni che dovessero causare danni all'Ente. Essi devono suggerire all'Amministrazione le soluzioni più idonee per garantire la riscossione delle entrate programmate, massimizzando l'efficienza gestionale.

Effettuazione della spesa

Criteri generali dell'impegno

42. L'impegno è il momento finale della prima fase del procedimento di spesa, a conclusione del quale, sussistendo un'obbligazione giuridicamente perfezionata, sono determinati ed individuati i seguenti elementi costitutivi:

- (a) la somma da pagare;
- (b) il soggetto creditore;
- (c) la ragione del debito;
- (d) il vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il responsabile che emette l'atto di impegno deve darsi carico della verifica di legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile.

- 43. Un'obbligazione giuridicamente costituita con una determinazione di spesa si perfeziona con la registrazione di tutti gli elementi costitutivi dell'impegno nel corrispondente stanziamento e con la conseguente apposizione, da parte del responsabile del servizio finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, anche ai fini dell'esecutività del provvedimento di spesa.
- 44. Gli atti costitutivi di obbligazioni pecuniarie (contrattuali o amministrative) in capo all'ente devono essere precedute da un provvedimento autorizzativo della spesa (determinazione o deliberazione) munito del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, cioè dell'avvenuta iscrizione, sull'apposito stanziamento di bilancio, del vincolo di destinazione per il corrispondente importo.
- 45. La competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegno di spesa è, di norma, dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione dei singoli interventi e/o servizi o funzioni del bilancio, che vi provvedono con propria determinazione.
- 46. In tutti i casi di espressa e tassativa previsione legislativa e statutaria di poteri di spesa conferiti ad uno degli organi politici monocratici o collegiali dell'ente, questi adotta l'atto di propria competenza disponendo, altresì, sul corrispondente stanziamento l'impegno, che deve avere le caratteristiche indicate nel precedente punto 42. In tal caso, l'obbligazione giuridicamente costituita con il provvedimento dell'organo monocratico o collegiale dell'Ente si perfeziona con il conseguimento dell'esecutività del provvedimento medesimo. E' da escludere che sia corretta la procedura intesa ad assumere da parte di organi politici impegni collettivi e globali, che poi non necessitano di puntuali determinazioni dei responsabili dei servizi.
- 47. Presupposto dell'impegno di spesa è un rapporto obbligatorio perfezionatosi entro il termine dell'esercizio che fa gravare sull'Ente una obbligazione pecuniaria e che potrà produrre nell'esercizio il pagamento delle somme oppure la formazione di un debito da estinguere.
- 48. Nei casi di rapporto obbligatorio insorto per atto unilaterale di promessa di erogazione di somme (liberalità, sostegni, contributi), l'impegno può considerarsi perfezionato con l'esecutività del provvedimento di spesa, salvo l'accertamento delle condizioni o l'acquisizione di documentazione per la successiva erogazione.
- 49. Le somme iscritte tra le spese di competenza che non hanno formato oggetto di provvedimento di spesa, appositivo di vincolo sulle previsioni di bilancio, entro il termine dell'esercizio e quelle di cui al punto precedente, salvo i casi di cui ai punti da 53 a 59 che seguono, costituiscono economie della previsione di bilancio alla quale erano riferiti ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato della gestione.

Prenotazione d'impegno

- 50. La determinazione a contrattare contiene, oltre alla modalità di scelta del contraente, la prenotazione della spesa necessaria che consiste nell'apposizione di un vincolo provvisorio di indispensabilità delle relative somme sul corrispondente stanziamento.

51. Agli effetti contabili, la prenotazione di spesa si trasforma in impegno sullo stanziamento a seguito di approvazione del verbale di aggiudicazione della gara precedentemente bandita o di emanazione di determina di aggiudicazione. La relativa obbligazione si perfeziona con la formale stipula di contratto pubblico amministrativo. Ad esempio, la scelta di acquisto di arredi richiede la stipula di un apposito contratto con un fornitore, per cui bisogna preventivamente approvare una determina a contrattare (art. 192 del Tuel) che contiene anche la prenotazione di impegno. Dopo l'esecutività del provvedimento che avviene con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria, è possibile avviare la gara e aggiudicare la fornitura al migliore offerente: l'aggiudicazione fa sorgere l'obbligazione giuridica tra ente e fornitore individuando il momento esatto in cui la prenotazione si trasforma in impegno ai sensi dell'art. 183, comma 3; in tale sede, si potrebbero verificare tre fattispecie diverse:
- (a) l'importo dell'impegno è uguale a quello della prenotazione, nel qual caso non vi sono ulteriori rilevazioni contabili;
 - (b) l'importo dell'impegno è inferiore a quello della prenotazione, nel qual caso sembra opportuno che la determina di aggiudicazione ne prenda atto per consentire l'immediato allineamento della contabilità;
 - (c) l'importo dell'impegno è superiore a quello della prenotazione, (soltanto nei rari casi di offerta al rialzo) nel qual caso bisogna procedere nella stessa determina di aggiudicazione all'adozione di un nuovo impegno di spesa al fine di garantire la copertura finanziaria dell'acquisto.
52. Nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria assunta contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto od in parte e tale circostanza non costituisce causa di risoluzione contrattuale.
53. Nel caso in cui la prenotazione di impegno non sia seguita nell'esercizio dal bando di gara, essa decade e la somma relativa costituisce economia. Nel caso in cui al termine dell'esercizio la gara non si sia conclusa, la prenotazione d'impegno si tramuta in impegno. E' tuttavia possibile che la prenotazione di impegno sia assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale.

Impegni automatici

54. Non sono soggette a previa adozione di provvedimento di spesa, considerandosi impegnate automaticamente con la deliberazione di approvazione del bilancio o successive variazioni, le spese per:
- (a) obbligazioni giuridicamente perfezionate negli esercizi precedenti, per le quote gravanti sull'esercizio;
 - (b) trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e relativi oneri riflessi, di competenza dell'anno;
 - (c) rate di competenza dell'anno per l'ammortamento dei mutui e dei prestiti concessi o contratti;
 - (d) interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori collegati ai mutui contratti o concessi;

- (e) oneri derivanti da contratti o da disposizioni di legge.

Impegni impropri (per spese in c/capitale o correlate ad entrate vincolate)

55. Non sono soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare tra i residui passivi dell'ente le spese atte a garantire il regime del vincolo di destinazione o di scopo delle seguenti entrate accertate con le modalità esposte ai precedenti punti da 20 a 24:

- (a) entrate derivanti da mutui concessi definitivamente da istituti di credito pubblici;
- (b) entrate derivanti da mutui per i quali si è proceduto alla stipulazione del contratto con istituti di credito;
- (c) entrate derivanti dall'emissione di prestiti e obbligazioni;
- (d) entrate derivanti da trasferimenti finalizzati;
- (e) entrate aventi destinazione vincolata per legge.

Ad esempio, nel caso di un'opera finanziata con l'assunzione di un mutuo (o altra tipologia di finanziamento), la spesa è direttamente correlata alla fonte di finanziamento nel senso che la copertura finanziaria sussiste nel momento in cui sorge il diritto da parte dell'Ente a ricevere l'erogazione del mutuo e, pertanto, al momento della concessione o della sottoscrizione del contratto del mutuo. Eventuali atti preliminari con i quali l'istituto finanziatore comunica la propria disponibilità ad erogare il finanziamento, come ad esempio, l'impegno formale della Cassa DD PP, pur facilitando la programmazione delle opere pubbliche da parte dell'Ente, non costituiscono un sufficiente titolo giuridico per procedere all'accertamento dell'entrata e, di conseguenza, anche al correlato impegno di spesa.

56. Non sono, altresì, soggette ad adozione di provvedimento autorizzativo della spesa entro il termine dell'esercizio, potendosi riportare a residui passivi dell'ente le spese in conto capitale finanziate con:

- (a) entrate proprie accertate costituenti in bilancio avanzo di parte corrente;
- (b) quota di avanzo di amministrazione;
- (c) alienazione intervenuta di patrimonio;
- (d) riscossione di crediti.

57. Per le anticipazioni di tesoreria, l'impegno è assunto in misura corrispondente all'ammontare dell'anticipazione utilizzata di volta in volta.

58. Per le spese relative ai servizi conto terzi, l'impegno è correlato agli equivalenti accertamenti di entrata. Le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Ad ogni impegno di spesa consegue, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare.

Impegni pluriennali

59. Le obbligazioni giuridicamente perfezionate discendenti da norme di legge o da contratti o da atti amministrativi esecutivi che estendono i loro effetti in più esercizi (ad es. contratti individuali di lavoro, contratti di somministrazione periodica e continuativa, contratti di locazione o di noleggio, contratti di mutuo, ecc.) determinano l'assunzione automatica del

corrispondente impegno di spesa pluriennale su ciascuno degli esercizi futuri di vigenza “dell’atto fonte”.

60. L'assunzione di spese che impegnino più esercizi è subordinata alla loro espressa previsione nel bilancio pluriennale del periodo di riferimento. Le spese pluriennali, ovvero le quote di dette spese da imputare su più anni, sono assumibili nei limiti dello stanziamento di ogni singolo intervento iscritto nel bilancio pluriennale.
61. Il responsabile del Servizio economico finanziario è tenuto a rilasciare la prescritta attestazione di copertura finanziaria e ad annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, avendo cura di riportarli annualmente nei competenti interventi di spesa.
62. Della presenza di impegni pluriennali che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale, oppure che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, dovrà obbligatoriamente tenersi conto nella formazione dei bilanci degli anni successivi, rispettivamente per il periodo residuale e per il periodo successivo. Essi sono connessi alla sussistenza dei requisiti dell'indispensabilità, dell'utilità, della convenienza e dell'economicità, dei quali dare atto nei provvedimenti di prenotazione di impegno e di costituzione del vincolo di destinazione relativi.
63. Per tali ultime spese, l'impegno annuale deve intendersi già assunto e valevole fino alla scadenza o revoca della convenzione o del contratto. Il Servizio economico finanziario provvede annualmente ad iscriverle e ad adeguarne la previsione in bilancio richiamando l'atto originario autorizzativo della spesa.
64. In nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri.

Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile

65. L'esecutività dei provvedimenti di impegno dei responsabili dei servizi, che comportino impegni di spese e cioè dispongano, con qualsiasi forma, spese a carico del bilancio dell'ente, si acquisisce solo con l'apposizione, da parte del responsabile finanziario, del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. Solo dopo aver acquisito l'esecutività, il responsabile preposto al servizio è abilitato a comunicare al terzo interessato l'ordinazione della fornitura o della prestazione, con avvertenza che la relativa fattura deve, a suo tempo, contenere gli estremi della comunicazione.
66. L'accertamento della regolarità contabile, deve riguardare in particolare:
 - (a) il rispetto delle competenze proprie dei soggetti che adottano i provvedimenti;
 - (b) la regolarità della documentazione;
 - (c) il corretto riferimento del contenuto della spesa alla previsione di bilancio annuale ed ai programmi e progetti del bilancio pluriennale;
 - (d) l'esistenza del presupposto dal quale sorge il diritto dell'obbligazione.
67. La copertura finanziaria è attestata dal responsabile del servizio finanziario con riferimento ai corrispondenti stanziamenti di bilancio, per la competenza dell'anno, e del bilancio pluriennale per le spese in tutto o in parte a carico di esercizi successivi e garantisce l'effettiva disponibilità sul competente stanziamento. Il responsabile del servizio finanziario ha tuttavia l'obbligo di monitorare, con assiduità, l'equilibrio finanziario complessivo.

68. Sono incidenti sulla copertura finanziaria i vincoli posti all'impegno di spesa dalle norme che limitano:
- (a) ad un dodicesimo mensile delle autorizzazioni di spesa per ciascun intervento dell'ultimo bilancio deliberato, nel periodo in cui il termine per la deliberazione del bilancio sia fissato da norme statali a scadenza successiva all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento (art.163, comma 3, TUEL);
 - (b) ad un dodicesimo mensile delle autorizzazioni di spesa per ciascun intervento del bilancio deliberato, nelle more della sua esecutività (art.163, comma 1, TUEL);
 - (c) ai lavori pubblici di somma urgenza la formalizzazione successiva all'ordinazione, purchè entro i successivi 30 giorni e, per le ordinazioni nel mese di dicembre, entro la chiusura dell'esercizio (art.191, comma 3, TUEL);
 - (d) ai servizi espressamente previsti dalla legge, qualora l'ultimo rendiconto deliberato rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti un disavanzo di amministrazione, fino all'avvenuta adozione dei provvedimenti consiliari, rispettivamente, di riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio o di ripiano del disavanzo (art.191, comma 5, TUEL).
69. Per le spese finanziate con entrate aventi vincolo di destinazione l'attestazione di copertura finanziaria è resa nei limiti del correlato accertamento di entrata.
70. Nelle determinazioni dei responsabili dei servizi, l'attestazione di copertura finanziaria è resa congiuntamente al visto di regolarità contabile e, pertanto, l'attestazione forma un unico elemento costitutivo dell'esecutività delle stesse insieme al visto.
71. Nelle proposte di deliberazioni che comportano impegno di spesa, la copertura finanziaria è data dal responsabile del servizio economico finanziario in sede di parere di regolarità contabile. Nei casi previsti al precedente punto 46, l'impegno sul corrispondente stanziamento viene assunto con il medesimo provvedimento dell'organo collegiale e l'obbligazione giuridicamente costituita con il provvedimento autorizzativo si perfeziona con l'acquisita esecutività dell'atto.
72. Qualsiasi provvedimento che comporti impegno di spesa o che, comunque, presenti aspetti finanziari ed economico-patrimoniali è sottoposto al visto o parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario. Gli atti che presentano aspetti economico-patrimoniali devono esprimere le conseguenze nel conto economico e nel conto del patrimonio.
73. La sottoscrizione delle determinazioni di spesa da parte dei responsabili dei servizi presuppone, fra l'altro, la conformità dell'atto alla vigente normativa comunitaria, nazionale, regionale statutaria e regolamentare; il successivo visto di regolarità contabile apposto dal responsabile del servizio finanziario, deve limitarsi alla verifica della effettività della disponibilità delle risorse impegnate e agli altri controlli indicati nel precedente punto 73, essendo preclusa qualsiasi altra forma di verifica della legittimità degli atti la cui responsabilità resta in capo ai soggetti che li hanno emanati.
74. In sede di visto o parere di regolarità contabile, si procede, altresì, alla verifica della sussistenza del requisito, attestato sulle determinazioni o nel parere tecnico-amministrativo sulle proposte di deliberazione, che consente:
- (a) il superamento del vincolo di impegnabilità in dodicesimi nel periodo di esercizio provvisorio per le spese che:
 - 1. devono essere assolte per evitare danni patrimoniali gravi e certi;
 - 2. sono tassativamente regolate dalla legge;
 - 3. non sono suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

- (b) il superamento del vincolo assoluto di non impegnabilità in mancanza di bilancio (gestione provvisoria) per le spese che:
 - 1. conseguono ad obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi;
 - 2. sono dovute in forza di obblighi tassativamente regolati dalla legge;
 - 3. devono essere assolte per evitare danni patrimoniali gravi e certi.
 - (c) di impegnare spese esclusivamente per servizi espressamente previsti dalla legge, in presenza di rendiconto deliberato che rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti disavanzo di amministrazione, nelle more dell'adozione dei provvedimenti consiliari di riconoscimento e finanziamento o di ripiano.
75. Il parere di regolarità contabile è obbligatorio e può essere favorevole o non favorevole; in quest'ultimo caso deve essere indicata anche una idonea motivazione. Se la Giunta o il Consiglio deliberano pur in presenza di un parere di regolarità contabile sfavorevole, devono indicare nella deliberazione i motivi della scelta della quale assumono tutta la responsabilità.

Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni

76. La materia dell'inammissibilità e della improcedibilità di proposte modificative della relazione previsionale e programmatica deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa. Comunque, detti vizi di legittimità delle proposte si configurano allorché esse contengono una o più delle seguenti incoerenze con la relazione previsionale e programmatica:
- (a) contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti contenuti nella relazione previsionale e programmatica;
 - (b) mancanza di compatibilità con le previsioni delle risorse finanziarie destinate alla spesa corrente o di investimento nella relazione previsionale e programmatica;
 - (c) mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e dei progetti della relazione previsionale e programmatica;
 - (d) mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.
- L'inammissibilità è pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, ed impedisce la presentazione della proposta, secondo le norme regolamentari. L'improcedibilità, sempre pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, impedisce la trattazione della proposta.

77. L'azione di controllo preventivo della coerenza è attuata dai responsabili dei servizi interessati, a mezzo dei pareri tecnico-amministrativi sulle proposte, e dal responsabile del servizio finanziario, a mezzo del parere di regolarità contabile, nel corso del procedimento di formazione degli atti.
- L'azione di controllo interviene esclusivamente sulle proposte di deliberazione, in quanto non può verificarsi carenza del requisito nelle determinazioni dei responsabili dei servizi attuative dei programmi e dei progetti come approvati con i documenti di programmazione.
78. I pareri favorevoli che fossero già dati allorché si accerti l'esistenza dei vizi impeditivi dell'iter procedurali e sia stata pronunciata l'inammissibilità o l'improcedibilità non consentono accantonamento di fondi e provocano la cancellazione di quelli già effettuati.

Debiti fuori bilancio

79. Il debito fuori bilancio è costituito da obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento di un fine pubblico, valide giuridicamente ma non perfezionate contabilmente, per cui il riconoscimento della sua legittimità da parte del consiglio dell'ente fa coincidere i due aspetti giuridico e contabile in capo al soggetto che l'ha riconosciuto.
80. Il riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio è riservato al Consiglio ed è ammissibile, per espressa definizione di legge, solo nei seguenti casi:
- (a) sentenze passate in giudicato;
 - (b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti obblighi derivanti dallo statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
 - (c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
 - (d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
 - (e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza;
81. La competenza consiliare al riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire a tali fattispecie debitorie.
82. Al riconoscimento della legittimità e contestuale finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui alle lettere da a) ad e) dell'art. 194, comma 1, del TUEL deve provvedersi con procedura d'urgenza, con la sottoposizione al Consiglio nei tempi brevi previsti dal regolamento di contabilità, in tutti i casi in cui al decorrere dei tempi è collegato il rischio di maggiori gravami o il maturare di interessi e rivalutazione monetaria o, comunque, non appena il responsabile del servizio ne è venuto a conoscenza.
83. Nei casi di debiti fuori bilancio previsti dalla lettera e) dell'art. 194 del TUEL, ossia di acquisizione di beni o servizi in violazione delle norme giuscontabili che impongono la previa adozione del provvedimento autorizzatorio, con l'esecutività ottenuta o dichiarata e munito di attestazione di copertura finanziaria, la coesistenza dei due requisiti dell'utilità e dell'arricchimento, che ne consentono il riconoscimento e finanziamento, deve essere motivatamente e dettagliatamente attestata nel parere tecnico-amministrativo sulla proposta di deliberazione.
84. L'accertamento dell'esistenza dell'utilità, requisito indispensabile per il riconoscimento di debiti fuori bilancio, deve consistere nella verifica della presenza di potenziale o reale possibilità, di ausilio o beneficio direttamente all'ente e/o ai suoi cittadini. Deve in sintesi trattarsi dell'accertamento della possibilità di soddisfacimento di bisogni collettivi, in relazione a fini specifici dell'ente, al pari di quelli per i quali sono resi i servizi pubblici. L'utilità di una sola parte consente a quella sola parte ed al suo valore di essere riconosciuta come debito fuori bilancio. La dimostrazione dell'utilità da acquisire mediante idonea documentazione da acquisire è finalizzata a servire da prova dell'avvenuto accertamento e dei suoi limiti. Il provvedimento di riconoscimento deve **tener conto** della documentazione in tal senso acquisita. L'assenza di utilità impedisce il riconoscimento del debito.

85. L'arricchimento, che è l'altro requisito essenziale per il riconoscimento di debiti fuori bilancio deve misurare l'incremento patrimoniale vero e proprio (cioè il maggior valore patrimoniale di beni o servizi acquisiti), oppure il risparmio di spese che diversamente sarebbero state dovute o la mancata perdita patrimoniale. La misura dell'arricchimento costituisce il limite massimo al quale può arrivare il riconoscimento del debito fuori bilancio, restando preclusa tale possibilità alle somme esuberanti rispetto a detto limite. La documentazione da acquisire deve essere finalizzata a servire da prova dell'avvenuto accertamento e del suo limite. Il provvedimento di riconoscimento deve prendere atto della documentazione in tal senso acquisita. Non costituisce in alcun caso arricchimento e non è, pertanto, riconoscibile, l'onere per interessi, spese, rivalutazione monetaria ed i maggiori esborsi in generale causati da ritardato pagamento.
86. Poiché il finanziamento di debiti fuori bilancio comporta una diversa modulazione in bilancio delle risorse programmate o l'utilizzo di nuove risorse e consegue al riconoscimento di interventi di spesa non autorizzati nei documenti di programmazione, la competenza del consiglio in materia è esclusiva, non surrogabile o assumibile da altri soggetti.

Riaccertamento degli impegni riportati a residui

87. La verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, in forza delle disposizioni ordinamentali, deve essere eseguita annualmente, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, delle poste impegnate giuridicamente o contabilmente negli anni precedenti e riportate a residuo.
88. Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni debitorie effettive o mantenute contabilmente a termini dell'ordinamento finanziario e contabile ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui passivi riconosciuti insussistenti o prescritti e di quelli per i quali possono essere svincolate le risorse per la successiva riconversione.
89. La competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento dei residui passivi è attribuita ai responsabili dei servizi, ognuno per gli stanziamenti di spesa attribuiti alla propria competenza gestionale.

Liquidazione

90. Posto ad assunto che la spesa sia regolarmente impegnata, con la liquidazione si perviene alla precisazione valutativa dell'obbligo assunto di erogare una determinata somma a favore di un determinato soggetto, per una determinata ragione, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio. La spesa liquidata attualizza l'obbligazione, essendo la somma dovuta determinata nel suo ammontare ed esigibile.
91. La liquidazione è la fase gestionale che impone la verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore. In particolare, deve essere verificato che:

- (a) i documenti di spesa prodotti sono conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
 - (b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondono ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
 - (c) l'obbligazione è esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.
92. La competenza ad eseguire la liquidazione della spesa e ad adottare i relativi atti è attribuita esclusivamente al responsabile del servizio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa.
93. La competenza ad eseguire i controlli ed i riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione è attribuita al responsabile del servizio finanziario o agli altri responsabili individuati nell'ambito dell'articolazione organizzativa del servizio finanziario.

Ordinazione

94. L'ordinazione è una fase intermedia tra la liquidazione della spesa e la materiale erogazione della somma di denaro da parte del tesoriere dell'Ente; consiste nell'ordine, da qui il nome, impartito al Tesoriere di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.
- L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'art. 185 del Tuel e da eventuali altre disposizioni normative. E' possibile emettere mandati di pagamento plurimi su diversi stanziamenti, se lo prevede il regolamento di contabilità, a norma di legge.
- La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata dal regolamento di contabilità in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale, specie se viene adottato il mandato informatico.
- Il controllo, la contabilizzazione e la trasmissione al tesoriere dei mandati di pagamento sono sempre di competenza del servizio finanziario.

Pagamento

95. Con il pagamento, che è la fase finale del procedimento di erogazione della spesa, il tesoriere dà esecuzione all'ordine contenuto nel mandato di pagamento effettuando i controlli di capienza dei rispettivi interventi stanziati nel bilancio e/o nel PEG (controlli di castelletto), con le modalità indicate nei mandati stessi e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.
96. Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti vanno commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere.
97. In alcuni casi è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente; ciò può avvenire solamente nelle seguenti fattispecie:

- (a) per obblighi tributari, per somme iscritte a ruolo, sulla base di delegazioni di pagamento e di altre disposizioni di legge. In tali casi è opportuno provvedere tempestivamente alla regolarizzazione con l'emissione a posteriori dei relativi mandati di pagamento (mandati a copertura) riallineando le contabilità dell'ente e quella del tesoriere; in relazione a tale esigenza l'art. 185, comma 4, del Tuel prevede un termine ridotto a 15 giorni e comunque entro la fine del mese in corso;
- (b) per pagamenti forzati a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria. La legittimazione della spesa discende dal provvedimento stesso con il quale l'autorità giudiziaria si sostituisce di fatto all'amministrazione dell'ente. Anche in questo caso bisogna procedere tempestivamente alla regolarizzazione contabile della spesa provvedendo, se del caso, ad effettuare opportune variazioni di bilancio per assicurarne la copertura finanziaria.

98. Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

Economato

99. Il servizio di economato è istituito dal regolamento di contabilità che ne prevede l'articolazione e le modalità di gestione in relazione alla struttura organizzativa dell'ente, alle tipologie e all'entità delle spese effettuabili, nonché all'esigenza imprescindibile di funzionalità ed efficienza.

L'anticipazione dei fondi necessari all'economo per l'espletamento delle proprie attività deve essere restituita, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.

L'economo, così come gli altri agenti contabili, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

Registri contabili

100. I registri contabili raccomandati per le rilevazioni di una corretta gestione sono i seguenti:

(a) Contabilità finanziaria

Registro cronologico degli accertamenti

Registro cronologico degli impegni

Registro di cassa

Partitario dei conti, per risorse, per interventi **e per capitoli**

Registro dei fatti incidenti ai fini della riconciliazione economica

Registro delle variazioni patrimoniali

Registro dei mutui e degli altri indebitamenti

Registri dei depositi cauzionali e delle fidejussioni

(b) Contabilità economica

Registro cronologico generale (giornale)

Partitario dei conti

(c) Contabilità generale comune ai due sistemi

Inventari (uno per ogni categoria di beni)

Registro di magazzino, con eventuali sottoconti

Registro dei beni ammortizzabili

Altri libri e registri prescritti dalla normativa fiscale e del lavoro