

L'armonizzazione della contabilità pubblica

Gli schemi di bilancio

Considerazioni preliminari

Innanzitutto si attuano pienamente, nell'ambito della *rilevazione finanziaria*, i principi della **universalità, integrità e veridicità del bilancio**.

Ora **ogni fatto di gestione** che abbia influenza sull'insieme economico – finanziario dell'ente, ancorchè non produca effetti direttamente finanziari, deve essere registrato in bilancio (finanziario e economico-patrimoniale)

In altri termini il **bilancio** (finanziario) deve divenire un fedele ambito che rende **evidente ogni aspetto gestionale** significativo e capace di produrre effetti finanziari e / o economici - patrimoniali.

Troveranno così rilevazione anche finanziaria, ad esempio:

- acquisizione anche gratuita di patrimonio,
- svalutazioni di capitale di società di proprietà dell'ente;

compensazioni di entrata con la spesa (es. per i Comuni gli oneri di urbanizzazione compensati “a scomputo” del valore di opere realizzate; per le Province proventi tributari con debiti nei confronti dello Stato)

Considerazioni preliminari

Il cambiamento delle regole della contabilità pubblica, riferita al comparto degli enti locali, si basa sostanzialmente su due fondamentali ambiti che riguardano la tenuta della **contabilità finanziaria**, contabilità (o aspetto della contabilità) che rimane **l'asse portante dell'intero sistema**:

- L'architettura della classificazione dei bilanci e conseguentemente del “piano dei conti” finanziari;
- La definizione delle regole di “accertamento” e “impegno”, che comportano una riconsiderazione della modalità stessa di costruire i bilanci (anche preventivi) e che impattano sulla modalità di attuazione della funzione programmatica ed autorizzatoria degli organi preposti.

A questo momento di cambiamento davvero profondo (proprio perché incidente sulla **fondamentale funzione di “governo”** dell'ente) si aggiunge l'affiancamento della rilevazione economico – patrimoniale che, “*ai fini conoscitivi*”, **traendo alimento diretto** dalla rilevazione finanziaria nel momento in cui questa considera ogni transazione gestionale, alimenta una vista logica dell'insieme delle rilevazioni contabili orientata alla rappresentazione economica e patrimoniale della gestione.

IL BILANCIO ARMONIZZATO

È composto da:

- Un bilancio annuale
- Un bilancio pluriennale

I bilanci sono completi dei quadri:

- Generale riassuntivo delle spese per “missioni”
- Generale riassuntivo dei risultati differenziali

I bilanci, annuale e pluriennale, sono “autorizzatori”

Sono previsti anche stanziamenti “di cassa”

Al Bilancio sono allegati:

- Il prospetto delle entrate pluriennali distinto per:
 - Titoli
 - Tipologie
 - CategorieCon una separata indicazione degli importi delle entrate “non ricorrenti”
- Il prospetto delle spese pluriennali per missioni, programmi e macroaggregati
- Il prospetto del “risultato di amministrazione” presunto
- L’elenco dei programmi pre spese di investimento, con l’indicazione delle tipologie di finanziamenti (ricorso al debito – risorse disponibili);
- L’elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo il piano dei conti
(solo per gli enti sperimentatori del piano dei conti integrato).

LA STRUTTURA DELLE ENTRATE

Nel nuovo Bilancio armonizzato l'aggregazione delle entrate viene effettuata in base a Titoli, Tipologie e Categorie:

- **Titoli:** rappresentano una macro aggregazione di natura economica anche in base alle fonti di provenienza;
- **Tipologie:** nell'ambito di ciascuna fonte, in base alla natura delle entrate;
- **Categorie:** nell'ambito di ciascuna tipologia, raggruppano le entrate in base all'oggetto.

L'ultimo livello è costituito dal “conto” , ulteriormente dettagliato per una più approfondita analisi.

Le “entrate non ricorrenti” sono appositamente contraddistinte anche per la quota di particolari proventi ritenuti non ripetitivi.

Competenza del Consiglio
per le variazioni



TITOLI

TIPOLOGIE

CATEGORIE

CONTI

Ulteriori dettagli di
livello inferiore

TITOLI	
Bilancio armonizzato	Vecchio Bilancio
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria e contributiva	Titolo 1 Entrate tributarie
Titolo 2 Trasferimenti correnti	Titolo 2 Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti da Stato, Regione e di altri enti pubblici
Titolo 3 Entrate extratributarie	Titolo 3 Entrate extratributarie
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Titolo 4 Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	
Titolo 6 Accensione di prestiti	Titolo 5 Entrate derivanti da accensione di prestiti
Titolo 7 Anticipazioni da istituto Tesoriere/Cassiere	
Titolo 9 Entrate per conto di terzi e Partite di giro	Titolo 6 Entrate per conto terzi

BILANCIO DI PREVISIONE ANNUALE

ENTRATE

<i>TITOLO 1: Entrate correnti di natura tributaria e contributiva</i>	
101	Tipologia 01: Tributi indiretti
102	Tipologia 02: Tributi diretti
105	Tipologia 05: Compartecipazioni di tributi
106	Tipologia 06: Fondi perequativi
<hr/>	
<i>TITOLO 2: Trasferimenti correnti</i>	
201	Tipologia 01: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
202	Tipologia 02: Trasferimenti correnti da Famiglie
203	Tipologia 03: Trasferimenti correnti da Imprese
204	Tipologia 04: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private al servizio delle Famiglie
205	Tipologia 05: Trasferimenti correnti dalla UE e dal Resto del Mondo

TITOLO 3: Entrate extratributarie

- | | |
|------------|--|
| 301 | Tipologia 01: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni |
| 302 | Tipologia 02: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti |
| 303 | Tipologia 03: Interessi attivi |
| 304 | Tipologia 04: Altre entrate da redditi da capitale |
| 305 | Tipologia 05: Rimborsi e altre entrate correnti |

TITOLO 4: Entrate in conto capitale

401 Tipologia 01: Tributi in conto capitale

402 Tipologia 02: Contributi agli investimenti

403 Tipologia 03: Trasferimenti in conto capitale

**404 Tipologia 04: Entrate da alienazione di beni materiali e
immateriali**

405 Tipologia 05: Altre entrate in conto capitale

TITOLO 5: Entrate da riduzione di attività finanziarie

501 Tipologia 01: Alienazione di attività finanziarie

502 Tipologia 02: Riscossione di crediti

**503 Tipologia 03: Altre entrate per riduzione di attività
finanziarie**

TITOLO 6: Accensione prestiti

601	Tipologia 01: Emissione di titoli obbligazionari
602	Tipologia 02: Accensione Prestiti a breve termine
603	Tipologia 03: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
604	Tipologia 04: Altre forme di indebitamento

TITOLO 7: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere

701	Tipologia 01: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
------------	---

TITOLO 9: Entrate per conto terzi e partite di giro

901	Tipologia 01: Entrate per partite di giro
902	Tipologia 02: Entrate per conto terzi

ENTRATE PER CATEGORIE

Entrate correnti di natura tributaria e contributiva

Tributi

Tributi indiretti

Imposta sulle assicurazioni

Imposta sulle assicurazioni Rc auto

Imposta di iscrizione al pubblico registro automobilistico (PRA)

Accisa sul gasolio

Imposte sulle concessioni dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile

Imposte comunali sulla pubblicità e sulle affissioni

Imposta sulle insegne

Imposta sul consumo d'acqua

Imposta di soggiorno

Tasse sulle concessioni comunali

Tributo speciale discarica

Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente

Tasse automobilistiche

Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani

Tassa occupazione spazi e aree pubbliche

Diritti speciali sulle acque da tavola

Diritti mattatoi

Diritti degli Enti provinciali turismo

Proventi dei Casinò

Proventi speciali assimilati alle imposte sui prodotti

Altri proventi speciali assimilati alle altre imposte sulla produzione

Altre imposte indirette n.a.c.

La struttura delle spese

Le spese sono articolate per:

- Missioni
 - Programmi
- Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni
 - I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni pubbliche è costituita dai programmi.

Il “programma” è raccordato alla classificazione “COFOG”

(Classification of the Functions of Government) è una classificazione delle funzioni di governo, articolata su tre livelli gerarchici (rispettivamente denominati **Divisioni**, **Gruppi** e **Classi**), per consentire, tra l'altro, una valutazione omogenea delle attività delle Pubbliche Amministrazioni svolte dai diversi Paesi europei.

La struttura delle Spese

Competenza del Consiglio
per le variazioni



MISSIONI

PROGRAMMI

TITOLI

MACROAGGREGATI

Capitoli
Articoli ecc.

LE MISSIONI

01	Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo
02	Giustizia
03	Ordine pubblico e sicurezza
04	Istruzione e diritto allo studio
05	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
06	Politiche giovanili, sport e tempo libero
07	Turismo
08	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
09	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
10	Trasporti e diritto alla mobilità
11	Soccorso civile
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
13	Tutela della salute
14	Sviluppo economico e competitività
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
19	Relazioni internazionali
20	Fondi da ripartire
50	Debito pubblico
60	Anticipazioni finanziarie
99	Servizi per conto terzi

Esempio di Missioni / Programmi

Missioni			Nuovi Programmi	Servizi DPR 194
01	Servizi istituzionali, generali e di gestione	01	Organi istituzionali	Organi istituzionali
		02	Segreteria generale e organizzazione	Segreteria Generale
		03	Gestione economica e finanziaria, Programmazione, Provveditorato	Gestione economica e finanziaria, Programmazione, Provveditorato e controllo di gestione
			Gestione delle entrate tributarie – Servizi fiscali	Gestione delle entrate tributarie – Servizi fiscali
			Ufficio Tecnico	Ufficio Tecnico
			Servizio elettorale, consultazioni elettorali, anagrafe e stato civile	Anagrafe, stato civile, elettorale e servizio statistico
		08	Servizio statistico e sistemi informativi	
		09	Servizio di assistenza tecnico – informativa agli enti locali	
		10	Risorse umane	Personale e organizzazione
		11	Altri servizi generali	Altri servizi generali
		02	Giustizia	01
02	Casa circondariale			Casa circondariale

TITOLI	
Nuovo bilancio armonizzato	Bilancio precedente
Titolo 1 Spese corrente	Titolo 1 Spese corrente
Titolo 2 Spese in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
Titolo 3 Spese per incremento attività finanziarie	
Titolo 4 Rimborso prestiti	Titolo 3 Rimborso prestiti
Titolo 5 Chiusura anticipazioni ricevute da Istituto Tesoriere - Cassiere	
Titolo 7 Spere per conto di terzi e Partite di Giro	Titolo 4 Spese per servizio per conto terzi

T I T O L I del BILANCIO ARMONIZZATO	
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria e contributiva	Titolo 1 Spese corrente
Titolo 2 Trasferimenti correnti	
Titolo 3 Entrate extratributarie	
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo 3 Spese per incremento attività finanziarie
Titolo 6 Accensione di prestiti	Titolo 4 Rimborso
Titolo 7 Anticipazioni da istituto Tesoriere/Cassiere	Titolo 5 Chiusura anticipazioni ricevute da Istituto Tesoriere - Cassiere
Titolo 9 Entrate per conto di terzi e Partite di giro	Titolo 7 Spere per conto di terzi e Partite di Giro

MACROAGGREGATI

Spese correnti	<ol style="list-style-type: none"> 1) Redditi da lavoro dipendente 2) Imposte e tasse a carico dell'ente 3) Acquisto di beni e servizi 4) Trasferimenti correnti 5) Trasferimenti di tributi 6) Fondi perequativi 7) Interessi passivi 8) Altre spese per redditi da capitale 9) Altre spese correnti
Spese in conto capitale	<ol style="list-style-type: none"> 1) Tributi in conto capitale a carico dell'ente; 2) Investimenti fissi lordi; 3) Contributi agli investimenti; 4) Trasferimenti in conto capitale; 5) Altre spese in conto capitale.
Spese per incremento di attività finanziarie	<ol style="list-style-type: none"> 1) Acquisizioni di attività finanziarie; 2) Concessione crediti; 3) Altre spese per incremento di attività finanziarie.
Spese per rimborso di prestiti	<ol style="list-style-type: none"> 1) Rimborso di titoli obbligazionari; 2) Rimborso prestiti a breve termine; 3) Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine; 4) Rimborso di altre forme di indebitamento.

Raffronto Macroaggregati con attuali interventi di parte corrente

1 – Redditi da lavoro dipendente	1 – Personale
2 – Imposte e tasse a carico dell'ente	7 – Imposte e tasse
3 – Acquisto di beni e servizi	2 – Acquisto di beni di consumo
	3 – Prestazione di servizi
	4 – Utilizzo beni di terzi
4 – Trasferimenti correnti	5 – Trasferimenti correnti
5 – Trasferimenti per tributi	
6 – Fondi perequativi	
7 – Interessi passivi	6 – Interessi passivi e oneri finanziari diversi
8 – Altre spese per redditi da capitale	
	8 – Oneri straordinari della gestione corrente
9 – Altre spese correnti	9 – Ammortamenti di esercizio
	10 – Fondo svalutazione crediti
	11 – Fondo di riserva

Le variazioni del Bilancio

Entrata

Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di titoli, tipologie	Variazioni compensative fra categorie all'interno della medesima tipologia di entrata Variazioni relative agli stanziamenti di cassa	Variazioni su capitoli di entrata interni alla stessa categoria

Le variazioni del Bilancio

Spesa

Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di Missioni e Programmi	Variazioni compensative fra macroaggregati all'interno del medesimo programma	Variazioni su capitoli di entrata interni alla stessa categoria
	Variazioni al fondo di riserva per spese Impreviste	Variazioni su capitoli di spesa interni allo stesso macroaggregato
	Variazioni relative agli stanziamenti di Cassa	
	Variazioni compensative fra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese di personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione	
	Variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato	

La programmazione

Sarà impostata secondo i principi di:

- Semplificazione degli strumenti previsti dall'ordinamento
- Coordinamento tra i diversi livelli di governo
- Armonizzazione fin dal momento programmatico

- A livello di singolo ente:
 - Visione pluriennale completa della programmazione finanziaria ed economica
 - Riconsiderazione della completa attività dell'ente ancorchè riferita a poste avviate in precedenti esercizi
 - Definizione delle coperture finanziarie e visualizzazione delle differenze temporali tra le coperture ed il loro utilizzo

Il fondo pluriennale vincolato.

Il DPCM del 30 dicembre 2011 stabilisce, all'art. 8. che

...” In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1 al presente decreto, gli enti di cui al comma 1 istituiscono nei propri bilanci **il fondo pluriennale vincolato** costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.”

Il principio contabile allegato al DPCM sviluppa poi la modalità di funzionamento del “fondo” considerando come agirà “a regime” quale contenitore di poste finanziarie che metteranno in evidenza la differenza, sempre positiva, tra le fonti di finanziamento acquisite con specifica destinazione ed il relativo momento di utilizzo quando questo viene posticipato nell'esercizio o negli esercizi successivi.

Schematicamente il “fondo” funzionerà nei due sensi:

1. quale **stanziamento, nella spesa, di entità finanziarie già acquisite o da acquisite**, o che si prevede di acquisite in sede di programmazione di bilancio, riportate, conseguentemente, nell’entrata del Bilancio di previsione, che però vedono posticipato il momento del loro reale utilizzo;
(stanziamento, evidentemente, solamente virtuale finalizzato esclusivamente ad evidenziare lo sfasamento temporale e destinato a produrre una cosiddetta “economia” a fine esercizio);
2. quale **stanziamento di entrata, nell’esercizio successivo**, per consentire parallelamente lo stanziamento di altrettanta spesa nella competenza del nuovo bilancio.

Per chiarezza di esposizione è utile definire il primo quale “**fondo da impiegare**” ed il secondo quale “**fondo finanziato**” per evitare fraintendimenti.

Il termine “fondo da impiegare” potrebbe, a sua volta, evidenziare due tipologie di contenuti:

- uno stanziamento **che si prevede** di dotare di copertura finanziaria in sede di bilancio di previsione;
- una posta di bilancio, **già dotata** di copertura finanziaria, avente una precisa finalizzazione.

	BILANCIO DI PREVISIONE ANNUALE		
	ENTRATE		
			PREVISIONI DELL'ANNO A CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	previsioni di compet		0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto	previsioni di compet		0,00
Utilizzo avanzo di Amministrazione	previsioni di compet		0,00
<i>- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente</i>	previsioni di compet		0,00
Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento	previsioni di cassa		0,00

				PREVISIONI dell'anno cui si riferisce il Bilancio		
MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE			PREVISIONI I ANNO 201...	VARIAZIONI	
					in aumento	in diminuzio ne
MISSIONE	01	Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo				
0101	Programma	01	Organi istituzionali			
	Titolo 1		Spese correnti	previsione di competenza	0,00	0,00
				<i>di cui già impegnato*</i>	0,00	
				<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	(0,00)
				previsione di cassa	0,00	
	Titolo 2		Spese in conto capitale	previsione di competenza	0,00	0,00
				<i>di cui già impegnato*</i>	0,00	
				<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	(0,00)
				previsione di cassa	0,00	
	Totale Prog	01	Organi istituzionali	previsione di competenza	0,00	0,00
				<i>di cui già impegnato*</i>	0,00	
				<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	(0,00)
				previsione di cassa	0,00	

LEGGE 24 dicembre 2012, n. 243

Capo IV

IN VIGORE DAL 2016

EQUILIBRIO DEI BILANCI DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI E CONCORSO DEI MEDESIMI ENTI ALLA SOSTENIBILITÀ DEL DEBITO PUBBLICO

Art. 9

Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali

1. I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si **considerano in equilibrio quando**, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:

- a) **un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;**
- b) **un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.**

(ed escluse le quote di rimborso anticipato di prestiti)

ENTRATE		SPESE	
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		Lettera A	
Utilizzo avanzo di amministrazione		Disavanzo di amministrazione	
Fondo pluriennale vincolato			
Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria		Titolo I - Spese correnti	
Titolo II - Trasferimenti correnti			
Titolo III - Entrate extratributarie			
Titolo IV - Entrate in conto capitale		Titolo II - Spese in conto capitale	
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie		Titolo III - Spese per incremento di attività finanziarie	
Totale entrate finali.....		Totale spese finali.....	
Titolo VI - Accensione di prestiti		Titolo IV - Rimborso di prestiti	
Titolo VII - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere		Titolo V - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	
Titolo VIII - Entrate per conto di terzi e partite di giro		Titolo VI - Spese per conto terzi e partite di giro	
Totale		Totale	
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE		TOTALE COMPLESSIVO SPESE	30

ENTRATE		SPESE	
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		Lettera B	
Utilizzo avanzo di amministrazione		Disavanzo di amministrazione	
Fondo pluriennale vincolato			
Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria		Titolo I - Spese correnti	
Titolo II - Trasferimenti correnti			
Titolo III - Entrate extratributarie			
Titolo IV - Entrate in conto capitale		Titolo II - Spese in conto capitale	
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie		Titolo III - Spese per incremento di attività finanziarie	
Totale entrate finali.....		Totale spese finali.....	
Titolo VI - Accensione di prestiti		Titolo IV - Rimborso di prestiti	
Titolo VII - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere		Titolo V - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	
Titolo VIII - Entrate per conto di terzi e partite di giro		Titolo VI - Spese per conto terzi e partite di giro	
Totale		Totale	
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE		TOTALE COMPLESSIVO SPESE	