

Adempimenti preliminari alla prossima
applicazione del nuovo ordinamento
finanziario e contabile.

CIRCOLARE N. 2/EL/2000/TN

Alle **Amministrazioni comunali**
della Regione autonoma Trentino - Alto Adige
LORO SEDI

Ai **Comprensori**
della provincia autonoma di Trento
LORO SEDI

Al **Consorzio dei comuni Trentini**
Via Torre Verde, 21
38100 TRENTO

Alla Giunta provinciale di Trento
Servizio Enti locali
Via Romagnosi, 11/a
38100 TRENTO

L'ordinamento contabile e finanziario dei comuni è stato profondamente riformato dall'articolo 17 della legge regionale 23 ottobre 1998 n. 10, che ha fatto seguito al decreto legislativo 25 febbraio 1995 n. 77. Le disposizioni previste dall'articolo 17 LR 10/1998 sono state inserite nel Testo unico delle leggi regionali sull'ordinamento contabile e finanziario dei comuni della Regione Autonoma Trentino – Alto Adige approvato con DPGR 28 maggio 1999 n. 4/L (di seguito indicato con T.U.). La nuova disciplina è stata successivamente integrata dai seguenti provvedimenti normativi:

- dal Regolamento di attuazione dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali approvato con DPGR 27 ottobre 1999 n. 8/L (BUR 7 dicembre 1999 n. 54 – suppl. n. 2);
- dal Regolamento sulla definizione dei tempi di attuazione del nuovo sistema di contabilità degli enti locali approvato con DPGR 28 dicembre 1999 n. 10/L (BUR 14 marzo 2000 n. 11 - suppl. n. 1);
- dal DPGR 24 gennaio 2000 n. 1/L con cui sono stati approvati i modelli e gli schemi contabili (BUR 14 marzo 2000 n. 11 - suppl. n. 1).

Il nuovo sistema di contabilità **si applica a partire dall'esercizio finanziario 2001**, ad eccezione della contabilità economica e patrimoniale che dovrà essere gradualmente adottata a decorrere dall'anno finanziario 2002 e fino al 2004 in relazione all'entità demografica dei comuni, fatta salva la facoltà di anticipazione.

Con la presente circolare, elaborata di concerto con il Servizio Finanza locale della Provincia Autonoma di Trento, si intendono fornire alcune informazioni sui primi adempimenti che gli enti locali (comuni, comprensori e comunità comprensoriali) sono chiamati ad affrontare già a partire dall'anno 2000. L'applicazione del nuovo ordinamento contabile comporta infatti l'esecuzione di un'attività preliminare alla approvazione, entro il 30 novembre 2000 o entro il diverso termine eventualmente stabilito con l'accordo sulla finanza locale, del bilancio di previsione e dei suoi allegati (relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale) relativi all'esercizio finanziario 2001 secondo i nuovi modelli.

Non va tra l'altro dimenticato che il regolamento sulla definizione dei tempi di attuazione fissa due importanti scadenze:

- **30 giugno 2000** termine entro cui gli enti locali dovranno provvedere al completamento degli inventari e alla ricostituzione degli stati patrimoniali;
- **30 settembre 2000** per l'adeguamento del regolamento comunale di contabilità alle disposizioni del nuovo ordinamento contabile e finanziario (rispettivamente per l'adozione da parte dei comprensori e delle comunità comprensoriali del regolamento di contabilità).

1. ADEMPIMENTI OPERATIVI PRELIMINARI ALLA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO 2001 E DEI SUOI ALLEGATI

- a) **riclassificazione** della struttura contabile attuale in quella prescritta dal nuovo ordinamento relativamente alla ricollocazione dei capitoli di entrata e di spesa;
- b) **riaccertamento dei residui attivi e passivi** finalizzato a riallineare i valori degli accertamenti e degli impegni alla nuova normativa. La revisione riguarda i residui attivi e passivi formati nell'esercizio 1999 e in quelli precedenti nonché quelli relativi all'esercizio finanziario dell'anno in corso;

a) riclassificazione della struttura contabile

L'articolo 7 del T.U. ed i modelli approvati con il DPGR 1/L/2000 introducono la nuova struttura del bilancio comunale imponendo la riclassificazione dell'attuale sistema contabile nella nuova rappresentazione del bilancio. Tale operazione – di competenza dell'ufficio di ragioneria - si rende necessaria per ragioni di carattere operativo e per assicurare l'esigenza di continuità fra i diversi sistemi contabili.

La riclassificazione non deve limitarsi ad una semplice ricollocazione dei capitoli del bilancio. Sarà necessario procedere ad una riclassificazione "ragionata" che tenga conto del modello organizzativo che l'ente intende adottare per l'attuazione del nuovo ordinamento contabile e finanziario.

Una possibile ipotesi di lavoro da seguire per le operazioni di riclassificazione potrebbe articolarsi in due fasi (*"Riclassificare la struttura contabile"*, Roberto Fava, Azienditalia n. 9/96 p. 621 s.):

- la ricollocazione degli attuali capitoli di entrata e di uscita partendo dall'analisi del legame esistente tra le precedenti e le nuove categorie di entrata e tra le precedenti rubriche e i nuovi servizi;
- l'analisi del contenuto dei singoli capitoli di entrata e di uscita per verificare, all'interno della categoria o del servizio di destinazione finale, quale sia l'imputazione alla rispettiva risorsa di entrata o intervento di spesa.

La necessità di suddividere l'operazione in due distinte fasi deriva dalla introduzione delle nuove unità elementari di bilancio (a livello locale disposta dall'articolo 7 commi 2 e 3 del T.U.) che sostituiscono i capitoli: la risorsa per l'entrata e l'intervento per la spesa. Mentre per l'entrata la risorsa continua ad identificare la natura della posta da iscrivere, per la spesa l'intervento attiene alla *"natura economica dei fattori produttivi"* presenti nell'ambito di ciascun servizio. Soprattutto per la spesa sarà dunque necessario analizzare dettagliatamente il contenuto dei singoli capitoli di uscita procedendo ove necessario ad una disaggregazione degli stessi e ad una ricollocazione dei medesimi in distinti interventi.

Il contenuto dei capitoli potrà di conseguenza confluire in servizi collocati in modo diverso rispetto alle attuali rubriche (fase 1) ma potrà subire anche una diversa ripartizione con destinazione finale in distinti interventi (fase 2).

Nell'ipotesi di un'opera pubblica provvista di un quadro economico composto dall'incarico professionale, dagli espropri e dai successivi lavori immobiliari, essa deve trovare unitaria collocazione nell'intervento prevalente (acquisizione beni immobili – intervento 1) e non essere frazionata in distinte poste, come sembrerebbe imporre l'articolazione della spesa in interventi prevista dal nuovo ordinamento.

Qualora le spese (per espropri e servitù onerose, ovvero relative ad incarichi conferiti a professionisti esterni per progettazione, direzione lavori o collaudi) abbiano un carattere autonomo e non siano organicamente collegate con una specifica opera successiva, esse vanno allocate nello specifico intervento (rispettivamente: espropri e servitù onerose – intervento 2, incarichi professionali esterni – intervento 6).

Si precisa che il criterio da ultimo indicato verrà prossimamente formalizzato con l'integrazione delle istruzioni per la redazione dei nuovi modelli contenute nel DPGR 1/L/2000.

b) riaccertamento dei residui attivi e passivi relativi all'esercizio finanziario 2000 e precedenti.

L'articolo 31 T.U. stabilisce che i residui attivi e passivi sono soggetti a riaccertamento annuale prima del loro inserimento nel conto del bilancio. Con l'operazione di riaccertamento si procede alla revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei crediti e dei debiti.

Per garantire la continuità fra i diversi sistemi contabili, il comune con l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio 2000 provvederà al riaccertamento delle poste attive e passive alla luce delle nuove disposizioni sulle fasi gestionali del bilancio (accertamento ed impegno).

In particolare questa operazione, anche se formalmente rilevante in sede di approvazione del conto consuntivo relativo all'esercizio finanziario 2000, dovrà essere necessariamente anticipata ai primi mesi del 2001 per la tempestiva consegna al tesoriere dell'elenco dei residui, presupposto indispensabile per l'effettuazione da parte del medesimo dei relativi pagamenti e riscossioni (articolo 23 comma 5 del Regolamento di attuazione approvato con DPGR 8/L/1999). Va rammentato, in proposito, che il nuovo bilancio di previsione è di sola competenza e non di cassa, pertanto nel medesimo non sono rappresentati i residui provenienti dalle gestioni precedenti.

Il nuovo ordinamento contabile impone che agli accertamenti corrisponda un credito effettivo ed agli impegni un debito effettivo, salvo eccezioni come i residui di stanziamento per la parte in c/capitale (articoli 11 e 15 del Regolamento di attuazione).

Le nuove definizioni di impegno e di accertamento permettono nell'ambito della contabilità economica un'agevole trasformazione degli impegni in costi e degli accertamenti in proventi.

La disciplina che regola le fasi gestionali del bilancio richiede per il riaccertamento dei residui una valutazione circa la presenza degli elementi giuridici che fanno sorgere in capo all'ente un rapporto obbligatorio, rispettivamente attivo o passivo. Ad esempio, per quanto concerne l'entrata, si può considerare il mutuo accertato solo in presenza della sottoscrizione del contratto, mentre l'impegno di spesa si costituisce a seguito di una obbligazione giuridicamente perfezionata, quindi nel momento in cui è instaurato un rapporto giuridico. Per talune ipotesi espressamente individuate (articolo 15 del Regolamento di attuazione) l'impegno si forma a prescindere dalla sussistenza degli elementi richiesti secondo il principio enunciato in precedenza.

Va ricordato inoltre che il nuovo ordinamento contabile ha soppresso l'istituto della perenzione amministrativa. Pertanto sia per i residui attivi (per i quali la perenzione non è mai esistita) sia per i residui passivi i tempi della conservazione nel conto sono dettati dalle norme sulla prescrizione. Dopo il riaccertamento dovrebbero registrarsi crediti e debiti reali e documentati con la conseguente determinazione di un risultato di amministrazione effettivo e leggibile.

Occorre quindi porre in essere già a partire dal corrente esercizio quelle iniziative atte a definire i residui secondo i principi del nuovo ordinamento.

2. COMPLETAMENTO DEGLI INVENTARI E RICOSTRUZIONE DEGLI STATI PATRIMONIALI

La predisposizione e l'aggiornamento degli inventari entro il 30 giugno 2000 (articolo 1 del Regolamento sulla definizione dei tempi di attuazione) costituisce una fase preliminare e propedeutica all'introduzione della contabilità economica.

Il nuovo ordinamento impone di dimostrare i risultati della gestione sotto un triplice profilo: finanziario, economico e patrimoniale.

Infatti, mentre la gestione del bilancio è retta da una contabilità di tipo finanziario, la rendicontazione si effettua sulla base della contabilità finanziaria, economica e patrimoniale. La contabilità finanziaria termina con la redazione del conto del bilancio, dando come risultato l'avanzo o il disavanzo di amministrazione.

La contabilità economica si conclude con il conto economico il cui risultato si configura come reddito, perdita o pareggio.

Infine la contabilità patrimoniale dà luogo al conto del patrimonio il cui risultato si identifica con l'aumento o il decremento del patrimonio netto.

I tre conti costituiscono il rendiconto della gestione dell'esercizio (articolo 30 T.U.).

Nell'attuale sistema normativo l'obbligo di dimostrare i risultati della gestione si traduce nel rendiconto comprendente esclusivamente il conto finanziario e quello del patrimonio. Quest'ultimo conto, ancorché formalmente redatto, può portare a risultati inattendibili.

La nuova normativa prevede l'obbligo della predisposizione del conto del patrimonio nel rispetto dei principi e dei criteri di valutazione stabiliti dall'articolo 34 T.U.

Come anticipato, l'articolo 1 del impone la predisposizione e l'aggiornamento dell'inventario entro il 30 giugno 2000. L'articolo 2, comma 3, dello stesso regolamento stabilisce una gradualità (riferita all'entità demografica dei comuni) nell'applicazione delle disposizioni relative al conto del patrimonio a decorrere dall'anno 2002. L'articolo 3 prevede invece una gradualità riferita al valore del bene nella applicazione degli ammortamenti finanziari a bilancio con inizio dal 2003. Dall'interpretazione sistematica delle disposizioni citate discende l'obbligo per ogni comune di completare la ricostruzione dello stato patrimoniale, con i nuovi criteri di valutazione e con le nuove modalità di rappresentazione, entro un termine tempestivo e necessariamente preliminare all'applicazione della contabilità economica e all'introduzione dell'ammortamento dei beni secondo la gradualità prevista dalle disposizioni regionali.

L'inventario rappresenta quindi la base fondamentale per la redazione del conto del patrimonio. Le amministrazioni comunali sono tenute a:

- completare i propri inventari al fine di determinare la consistenza iniziale del patrimonio;

- aggiornare gli inventari annualmente (articolo 36 T.U.);
- riportare nell'ambito del conto del patrimonio le variazioni intervenute nella consistenza della situazione patrimoniale ed evidenziare i risultati conseguiti dalla gestione effettuata (articolo 34 T.U.).

Le operazioni di completamento degli inventari e di ricostruzione degli stati patrimoniali dovranno essere precedute dalla scelta tra le opzioni offerte dal legislatore. Gli enti locali sono chiamati a definire i beni mobili non inventariabili (articolo 36 T.U.), possono considerare interamente ammortizzati i beni mobili acquisiti da oltre un quinquennio (articolo 35 del Regolamento di attuazione) e derogare, per la valutazione dei beni già acquisiti dall'ente prima dell'entrata in vigore della LR 10/1998, dai criteri fissati dal nuovo ordinamento (articolo 35 del Regolamento di attuazione). Tali scelte richiedono attenzione per i riflessi che le stesse avranno sulla contabilità patrimoniale e sull'impostazione dei bilanci (allocazione della spesa in bilancio, ammortamento finanziario).

L'articolo 34 T.U. detta una disciplina "semplificata" per determinare il valore dei beni del demanio e del patrimonio già acquisiti dall'ente alla data di entrata in vigore della LR 10/1998. La disciplina "tipo" ha il pregio di evitare laboriose operazioni di ricostruzione dello stato patrimoniale ed è peraltro derogabile dal regolamento di contabilità (articolo 35 Regolamento di attuazione) qualora l'ente intenda procedere con una metodologia che preveda la ricostruzione del valore del bene sulla base del c.d. "valore storico" opportunamente deprezzato.

Il medesimo articolo 35 prevede la possibilità per l'ente locale di disciplinare nell'ambito del regolamento di contabilità una ulteriore semplificazione per quanto concerne la valutazione dei beni mobili acquisiti dall'ente da oltre un quinquennio.

3. ADEGUAMENTO DEL REGOLAMENTO DI CONTABILITA'

Ciascun ente locale applica con il regolamento di contabilità i principi contabili stabiliti dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà e l'uniformità del sistema finanziario e contabile, operando nel loro rispetto la scelta delle modalità organizzative più idonee per la dimensione, l'organizzazione e le altre caratteristiche dell'ente (articolo 3 T.U. e articolo 2 Regolamento di attuazione). Le materie riservate alla disciplina del regolamento di contabilità riguardano gli aspetti organizzativi del servizio finanziario, le modalità del controllo di gestione, la scelta del sistema di contabilità economica più adeguata alle esigenze dell'ente, l'attribuzione del potere di impegno ai dirigenti o ad altri soggetti, l'attività di gestione del bilancio.

L'articolo 38 del Regolamento di attuazione amplia ulteriormente la potestà regolamentare degli enti locali che hanno la facoltà di introdurre in alcune materie (accertamento, riscossione, liquidazione, ordinazione e pagamento, servizio di tesoreria, funzionamento dell'organo di revisione) una disciplina derogatoria delle disposizioni regionali.

I comuni dovranno adeguare il proprio regolamento di contabilità entro il 30 settembre p.v. Entro lo stesso termine i comprensori e le comunità comprensoriali dovranno dotarsi di un regolamento di contabilità.

Ulteriori chiarimenti sulle questioni sopra delineate possono essere richiesti allo scrivente Ufficio (dott.ssa Loretta Zanon) e al Servizio Finanza locale della Provincia autonoma di Trento (rag. Maria Grazia Bressan e rag. Milena Ianeselli).

Si porta infine a conoscenza che presso la Rappresentanza Unitaria dei Comuni di Trento è stato costituito un gruppo di lavoro composto da funzionari dei comuni della provincia e della regione. Il gruppo seguirà l'applicazione del nuovo ordinamento contabile e promuoverà la formazione del personale comunale. Periodicamente provvederà ad inviare ai comuni schede di carattere informativo per l'applicazione del nuovo ordinamento.

Con i migliori saluti.

IL REGGENTE LA RIPARTIZIONE IV
dott. Giuseppe Negri