

DELIBERAZIONE N. 7/II° C./2005

REPUBBLICA ITALIANA

la

CORTE DEI CONTI

Sezione di controllo della Regione autonoma Friuli Venezia Giulia

II Collegio

composto dai seguenti magistrati:

PRESIDENTE: dott. Bartolomeo Manna

CONSIGLIERE: dott. Giovanni Bellarosa

PRIMO REFERENDARIO: dott.ssa Emanuela Pesel Rigo, relatore

Deliberazione del 27 aprile 2005

relativa al controllo finanziario sugli Enti locali con valutazione della
classificazione in bilancio delle spese in conto capitale negli esercizi 2001,
2002 e 2003

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

vista la legge costituzionale 31 gennaio 1963 n. 1 e successive modifiche e
integrazioni (Statuto speciale della Regione Friuli Venezia Giulia);

vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 recante modifiche al titolo V
della parte seconda della Costituzione;

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio
1934, n. 1214 e successive modifiche e integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 recante disposizioni in materia di
giurisdizione e di controllo della Corte dei conti e successive modifiche e integrazioni;

visto il decreto del Presidente della Repubblica 25 novembre 1975, n. 902, così

come modificato dal decreto legislativo 15 maggio 2003, n. 125, recante norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli Venezia Giulia in materia di funzioni di controllo della Sezione regionale della Corte dei conti;

visto il Programma di controllo sulla gestione approvato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti nell'adunanza del 30 ottobre 2003 (n. 43/CONTR/PRG/03);

vista la Deliberazione n. 3/Sez.Pl./2003 con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione di controllo per l'anno 2004;

vista l'ordinanza n. 6 del 22 marzo 2005 relativa alla composizione dei collegi della Sezione;

vista la relazione conclusiva deferita alla Sezione dal magistrato istruttore con nota n. 1470 dell'8 aprile 2005;

vista l'ordinanza presidenziale dell'8 aprile 2005 n. 10 con la quale è stata convocato il II Collegio per il giorno 27 aprile 2005 alle ore 10.00 presso la sede della Corte dei conti per la discussione della relazione;

vista la nota dell'11 aprile 2005 n. 1488 con la quale si è comunicata la suddetta ordinanza ai Sindaci dei Comuni di Forni Avoltri, Forni di Sopra, Paluzza, San Daniele del Friuli, Muggia, Monfalcone, Trieste e alla Provincia di Pordenone;

udito nell'adunanza del 27 aprile 2005 il relatore dott.ssa Emanuela Pesel Rigo;

sentite le osservazioni formulate dal dr.Marco Mantini per la ragioneria del Comune di Monfalcone;

DELIBERA

di approvare la relazione allegata alla presente deliberazione, che ne forma parte integrante e sostanziale

ORDINA

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione e dell'unita relazione vengano trasmesse ai Consigli Comunali dei Comuni di Forni Avoltri, Forni di Sopra, Paluzza, San Daniele del Friuli, Muggia, Monfalcone, Trieste e al Consiglio Provinciale della Provincia di Pordenone, nonché, per i profili attinenti all'ordinamento contabile degli enti locali, al Consiglio regionale.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 27 aprile 2005.

Il Relatore

Il Presidente

f.to Emanuela Pesel Rigo

f.to Bartolomeo Manna

Depositata in Segreteria il 28 aprile 2005

Il Dirigente

f.to dott. Bacchisio Crispo



Corte dei Conti

Sezione di controllo
della Regione Friuli Venezia Giulia
TRIESTE

CONTROLLO FINANZIARIO SUGLI ENTI LOCALI CON VALUTAZIONE DELLA
CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO DELLE SPESE IN CONTO CAPITALE NEGLI
ESERCIZI 2001, 2002 E 2003

CONTROLLO FINANZIARIO SUGLI ENTI LOCALI CON VALUTAZIONE DELLA
CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO DELLE SPESE IN CONTO CAPITALE NEGLI
ESERCIZI 2001, 2002 E 2003

INDICE

1.	Sintesi.....	3
2.	Obiettivo e ambito della rilevazione.....	4
3.	Metodologia istruttoria.....	7
4.	Tipologia dei dati esaminati. Ricognizione normativa.....	8
5.	Analisi dei dati	16
5.1	Analisi dei dati per singolo ente	16
5.1.1	Comune di Forni Avoltri.....	16
5.1.2	Comune di Forni di Sopra.....	18
5.1.3	Comune di Paluzza	20
5.1.4	Comune di San Daniele del Friuli.....	23
5.1.5	Comune di Muggia.....	26
5.1.6	Comune di Monfalcone.....	29
5.1.7	Comune di Trieste.....	32
5.1.8	Provincia di Pordenone.....	34
5.2	Valutazioni comparative per tipologia di spese.....	37
5.3	Valutazioni comparative su effetti contabili di spesa	46
6.	Conclusioni.....	49
7.	Allegati.....	52

Hanno collaborato:

dott. Andrea Gabrielli: coordinamento; ricognizione normativa; analisi finanziaria
Roberto Lanza: elaborazioni informatiche

1. Sintesi

La valorizzazione dell'autonomia e del ruolo degli enti locali che deriva dal nuovo assetto costituzionale del Titolo V della Costituzione comporta una sempre maggiore incidenza della spesa per la finanza locale sugli equilibri finanziari complessivi del paese. Proprio per salvaguardare gli equilibri complessivi necessita che si diffonda negli enti una cultura della sana gestione finanziaria in virtù della quale sia possibile razionalizzare i costi dell'attività amministrativa al fine di liberare risorse da dedicare allo sviluppo. A tal fine assume quindi grande rilevanza la corretta classificazione delle poste relative alla spesa corrente e agli investimenti. La classificazione all'interno dei diversi interventi nell'ambito delle poste in conto capitale consente, inoltre, di dare evidenza agli indirizzi assunti dall'ente nelle proprie politiche di investimento e di dare modo agli organi di governo e di rappresentanza della comunità di operare eventuali confronti con altre realtà locali simili. Sotto tale profilo va rilevato che mentre l'autonomia finanziaria e gestionale degli enti viene valorizzata da sistemi contabili che oltre a fornire un'attendibile rappresentazione degli eventi consentano di operare forme di benchmarking con altre realtà simili per sostenere i governi locali nel perseguimento costante di obiettivi di miglioramento, al contrario un malinteso senso dell'autonomia contabile come possibilità di legittima rappresentazione difforme di fenomeni simili in ragione di specifiche regolamentazioni di ente potrebbe produrre una situazione di oggettiva impossibilità di utile confronto.

Nell'ambito dell'attività di controllo appena conclusa va senz'altro formulata una valutazione positiva sulla correttezza della distinzione mantenuta nella classificazione tra spese correnti e spese in conto capitale, tuttavia, pur nell'ambito di una classificazione rispettosa delle norme contabili, la rilevazione effettuata ha evidenziato numerosi casi in cui si sono adottate soluzioni diverse per rappresentare fenomeni analoghi all'interno degli interventi. Conseguentemente pur formulando una valutazione complessivamente positiva sull'osservanza delle regole e dei principi contabili da parte degli enti esaminati si ritiene opportuno rappresentare agli organi consiliari destinatari del referto la necessità del perseguimento, nell'ambito della produzione normativa, dell'obiettivo di un'omogeneità di rappresentazione dei fenomeni che consenta un'oggettiva possibilità di positivo confronto con realtà simili sull'andamento della spesa e contribuisca quindi ad un processo costante di miglioramento gestionale.

2. Obiettivo e ambito della rilevazione

L'attività di controllo finanziario sugli enti locali con valutazione della classificazione in bilancio delle spese in conto capitale negli esercizi 2001, 2002 e 2003 è stata approvata dalla deliberazione n. 3 /Sez. PI. del 24 e 25 febbraio 2004 della Sezione di controllo della Regione Friuli Venezia Giulia in base all'art. 33, comma 1 del D.P.R. n. 902/1975, come modificato dal D. Lgs. n. 125/2003, per il quale "la Sezione regionale di controllo esercita ... nell'ambito dei programmi annuali dalla stessa deliberati ... il controllo sulla gestione degli enti locali territoriali e loro enti strumentali ... per riferirne agli organi rappresentativi di detti enti".

L'obiettivo di tale indagine è l'effettuazione di una ricognizione dell'imputazione contabile delle spese in conto capitale (tit. II) sostenute dagli enti locali negli anni 2001, 2002 e 2003, nell'ambito di un campione significativo, al fine di evidenziare la costanza e l'uniformità delle imputazioni contabili con riferimento alla dimensione temporale e spaziale. In particolare, si è provveduto in primo luogo alla verifica che non vi siano state imputazioni contabili di spese correnti tra le spese in conto capitale, al fine del rispetto della distinzione della classificazione tra spese correnti e spese in conto capitale e del fondamentale equilibrio di parte corrente stabilito ai sensi dell'art. 162, comma 6 del T.U.E.L.; in secondo luogo, si è verificata l'imputazione contabile delle spese in conto capitale tra gli interventi come stabiliti dal vigente D.P.R. n. 194/96 al fine di stabilirne i criteri di imputazione utilizzati dai singoli enti e l'uniformità della classificazione contabile all'interno dell'ente e tra gli enti esaminati.

L'ambito di applicazione è costituito dagli enti locali della Regione Friuli Venezia Giulia ed in particolare dalle Province e dai Comuni; si è ritenuto di non esaminare le ex Comunità montane, considerato l'elemento di discontinuità nel periodo in esame rappresentato dalla trasformazione da Comunità montane a Comprensori montani, e nemmeno le forme associative degli enti locali che prevedano l'istituzione di un soggetto autonomo ai fini contabili, considerato l'eterogeneità delle stesse in merito alle funzioni svolte, la variabilità del numero dei Comuni che vi fanno parte nonché la possibile natura transitoria delle stesse.

In relazione alle Province e ai Comuni, nella costruzione di un campione significativo degli stessi si è tenuta in considerazione la necessità di procedere ad una valutazione approfondita dei criteri di imputazione contabile utilizzati e dunque l'opportunità di limitare il numero di enti sottoposto ad indagine. Conseguentemente è stato deciso di effettuare il controllo su un campione di enti individuato nel modo seguente: un Comune per ognuna delle seguenti sei fasce demografiche, calcolate in base ai dati del censimento del 21.10.2001 (Comuni fino a 1.000 abitanti; Comuni da 1.001 a 2.000 abitanti; Comuni da 2.001 a 4.000 abitanti; Comuni da 4.001 a 8.000

abitanti; Comuni da 8.001 a 16.000 abitanti; Comuni da 16.001 a 32.000 abitanti); un Comune nella fascia dei Comuni capoluogo; una Provincia nella fascia delle Province.

Per ciascuna delle suddette fasce sono state prese in considerazione per ciascun ente le spese in conto capitale (ed in particolare gli impegni in conto competenza) del triennio 2000-2002 ed è stata ricavata la media aritmetica semplice; ottenuti questi valori, è stata ricavata la media aritmetica semplice generale della fascia; in base a quest'ultimo valore si sono identificati, separatamente per ciascuna fascia, gli enti la cui media aritmetica del triennio delle spese in conto capitale è risultata superiore alla media aritmetica della fascia (e che dunque presentano una maggiore significatività per l'analisi delle spese in conto capitale). La base da cui sorteggiare gli enti per ciascuna fascia è risultata composta da:

- Comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti: 11 Comuni.
- Comuni con popolazione da 1.001 fino a 2.000 abitanti: 15 Comuni.
- Comuni con popolazione da 2.001 fino a 4.000 abitanti: 22 Comuni.
- Comuni con popolazione da 4.001 fino a 8.000 abitanti: 13 Comuni.
- Comuni con popolazione da 8.001 fino a 16.000 abitanti: 8 Comuni.
- Comuni con popolazione da 16.001 fino a 32.000 abitanti: 1 Comune.
- Comuni capoluogo: 2 Comuni.
- Province: 2 Province.

Il nome dell'ente per ciascuna delle suddette fasce da cui effettuare il sorteggio sono indicati nelle tabelle allegate alla presente relazione.

Le operazioni di sorteggio sono state effettuate in data 31 agosto 2004 presso la sede della Sezione di Controllo della Regione Friuli Venezia Giulia sita a Trieste in via Milano n. 19. L'esito delle operazioni di sorteggio è stato il seguente.

Nella fascia di Comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti tra gli 11 Comuni individuati è stato estratto il Comune di Forni Avoltri.

Nella fascia di Comuni con popolazione da 1.001 fino a 2.000 abitanti tra i 15 Comuni individuati è stato estratto il Comune di Forni di Sopra.

Nella fascia di Comuni con popolazione da 2.001 fino a 4.000 abitanti tra i 22 Comuni individuati è stato estratto il Comune di Paluzza.

Nella fascia di Comuni con popolazione da 4.001 fino a 8.000 abitanti tra i 13 Comuni individuati è stato estratto il Comune di San Daniele del Friuli.

Nella fascia di Comuni con popolazione da 8.001 fino a 16.000 abitanti tra gli 8 Comuni individuati è stato estratto il Comune di Muggia.

Nella fascia di Comuni con popolazione da 16.000 fino a 32.000 abitanti non risulta necessario il sorteggio in quanto l'operazione suddetta per l'individuazione dei Comuni da sorteggiare ha determinato un solo Comune: il Comune di Monfalcone.

Nella fascia di Comuni capoluogo tra i 2 Comuni individuati è stato estratto il Comune di Trieste.

Nella fascia delle Province tra le 2 Province individuate è stata estratta la Provincia di Pordenone.

3. Metodologia istruttoria

Agli enti sorteggiati è stata chiesta con nota prot. n. 4000 del 31 agosto 2004 la trasmissione entro l'8 ottobre 2004 dei tabulati del rendiconto relativi agli anni 2001, 2002, 2003 contenenti l'evidenza delle spese in conto capitale (titolo II) impegnate in conto competenza, raggruppate per interventi e capitoli (questi ultimi completi delle rispettive descrizioni). Si è stabilito altresì che eventuali proroghe del termine avrebbero potute essere accordate solo se richieste prima della scadenza del termine per comprovate ed improcrastinabili ragioni di servizio. E' stato inoltre comunicato che prima del deferimento alle definitive valutazioni della Sezione del Controllo l'ente sarebbe stato comunque informato delle risultanze dell'istruttoria effettuata al fine di garantire lo svolgimento del contraddittorio previsto dall'art. 33 del D.P.R. 902/1975 così come novellato dal D.Lgs. 125/2003.

Hanno risposto nei termini producendo la documentazione chiesta tutti gli enti facenti parte del controllo.

Preliminarmente si è provveduto alla verifica che i tabulati trasmessi contenessero i dati richiesti. Si è successivamente provveduto alla verifica della natura e della imputazione contabile delle singole spese in conto capitale impegnate in conto competenza nel triennio in esame; tale verifica è stata condotta in base all'esame della descrizione dei capitoli e a richieste informative agli enti.

Dopo aver esaminato le spese in conto capitale sulla base della documentazione e delle informazioni aggiuntive prodotte dagli enti esaminati, si è provveduto all'invio in data 24/1/2005 prot. n. 242 a ciascuno degli enti ed in particolare al responsabile del servizio finanziario e all'organo di revisione dei conti della risultanza dell'istruttoria di competenza, al fine di garantire lo svolgimento del contraddittorio, stabilendo il termine dell'11 febbraio 2005 giorni per produrre le eventuali osservazioni. Entro tale termine è stata prodotta solamente dal Comune di Trieste una nota (pervenuta in data 10/2/2005, ns. prot. n. 596) con la quale si sono effettuate due precisazioni, della quale una è risultata rilevante ai fini del presente controllo; si è proceduto conseguentemente, anche in base alle informazioni acquisite dal Comune di Trieste, a farla propria ai fini del controllo in questione. Il comune di San Daniele del Friuli, con nota prot. n. 9644 di data 22 aprile 2005 (pervenuta in data 22/5/2005, ns. prot. n. 1667) ha trasmesso una precisazione relativamente alla contabilizzazione delle spese di progettazione interna, rilevante ai fini del presente controllo; si è proceduto conseguentemente a farla propria ai fini del controllo in questione.

4. Tipologia dei dati esaminati. Ricognizione normativa.

Di seguito si rappresenta la tipologia dei dati chiesti ed esaminati, nell'ambito di una ricognizione normativa relativi alla contabilizzazione delle spese in conto capitale (tit. II) degli enti locali.

Le spese in conto capitale non hanno mai trovato una puntuale definizione normativa; la normativa stabilisce schematiche elencazioni delle spese in conto capitale e non individua precisi criteri che permettano una univoca classificazione delle stesse e ciò genera inevitabili problemi di interpretazione e di mancanza di uniformità di contabilizzazione.

La riforma Curti del 1964, con la quale per la prima volta si sono distinte le spese correnti da quelle di investimento, nel ridefinire la struttura del bilancio dello Stato, si è limitata a specificare la soppressione della distinzione tra spese ordinarie e straordinarie, sostituendole rispettivamente in spese correnti (o di funzionamento e mantenimento) e spese in conto capitale (o di investimento).

La stessa modifica, al fine di coordinare le norme disciplinanti il bilancio dello Stato e quello di Comuni e Province, venne apportata con i decreti delegati 8 marzo 1965 n. 670 e 29 novembre 1965 n. 1422 anche agli enti locali. Le norme richiamate specificavano, altresì, che tra le spese correnti erano da ricomprendere le spese per il normale funzionamento dei servizi e l'onere per l'ammortamento dei beni patrimoniali, mentre tra le spese in conto capitale erano da ricomprendere quelle attinenti ad investimenti sia diretti che indiretti, nonché ad operazioni per concessione di crediti, senza dare indicazioni specifiche sui contenuti.

Un primo chiarimento normativo è rintracciabile nella circolare 2 ottobre 1978 n. F.L. 11/78 del Ministero dell'Interno, con la quale si precisava che per una corretta individuazione delle spese d'investimento si dovevano tenere presenti l'oggetto (beni immobili, beni mobili durevoli destinati alla produzione di redditi, conferimenti di capitali etc.) e la natura della spesa (erogazione non diretta al normale svolgimento dell'attività dell'ente). In tal modo sono stati individuati dei criteri distintivi di riferimento (oggetto e natura della spesa), specificandone peraltro il significato attraverso esempi. Con tale intervento normativo, coerentemente con le logiche contabili proprie di un'azienda di erogazione, non si considera più discriminante per l'individuazione delle spese in conto capitale il criterio della produttività/redditività dei beni, potendo queste derivare anche da operazioni che, per loro natura, sono infruttifere. Restavano espressamente escluse dalle spese in conto capitale quelle destinate all'acquisizione di mobili, macchine ed attrezzature varie riferite ai servizi amministrativi dell'ente, che dovevano dunque essere contabilizzate tra le spese correnti (acquisti di beni e servizi) anziché tra quelle in conto capitale.

La riforma contabile avvenuta con l'approvazione del D.P.R. n. 421/1979, nel trattare delle spese d'investimento, istituiva una serie di categorie economiche e, dal punto di vista definitorio, si limitava a stabilire che "le spese in conto capitale comprendono le partite che attengono agli investimenti diretti ed indiretti, alle partecipazioni azionarie e ai conferimenti nonché ad operazioni per concessioni di crediti". Le spese sono state classificate tra l'altro in base alle categorie, secondo l'analisi economica; in particolare, per Comuni e Province le spese in conto capitale sono state ripartite in: "beni ed opere immobiliari a carico diretto dell'ente"; "beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche a carico diretto dell'ente"; "trasferimenti in conto capitale" (destinati sia agli enti della pubblica amministrazione, sia ad imprese e ad altri soggetti); "partecipazioni azionarie e conferimenti"; "concessione di crediti e di anticipazioni per finalità produttive" (a favore di enti della pubblica amministrazione, verso altri soggetti, o per versamenti presso depositi bancari); "concessione di crediti e di anticipazioni per finalità non produttive" (sia a favore di enti della pubblica amministrazione, sia verso altri soggetti); "somme non attribuibili".

La circolare del ministero degli Interni 27 ottobre 1979, n. F.L. 7/79, fornendo un'ampia ed articolata analisi delle varie categorie economiche della spesa in conto capitale, ha ribadito che le spese per mobili, macchine ed attrezzature varie, interessanti i servizi amministrativi erano da comprendere nella categoria economica "acquisto di beni e servizi" del titolo 1 (spese correnti).

Neanche il D.Lgs n. 77/1995 (poi confluito nel D.Lgs. n. 267/2000) ha fornito una definizione di investimento, ed il successivo regolamento di approvazione dei modelli (il D.P.R. n. 194/1996) ha fornito un'articolazione delle spese in conto capitale basata su tipologie economiche di spesa (chiamate interventi) in analogia con le categorie economiche individuate dal D.P.R. n. 421/1979 con valore vincolante per la imputazione contabile delle spese in conto capitale, senza fornire né contenuti esplicativi di tali interventi, né una puntuale individuazione dei criteri necessari per discriminare le spese correnti da quelle in conto capitale e queste ultime dagli investimenti. La contabilizzazione delle spese in conto capitale (tit. II) degli enti locali, in base al T.U.E.L. n. 267/2000 ed al regolamento D.P.R. n. 194/1996, avviene in base ai seguenti interventi:

intervento 1: acquisizione di beni immobili; intervento 2: espropri e servitù onerose; intervento 3: acquisti di beni specifici per realizzazioni in economia; intervento 4: utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia; intervento 5: acquisizione beni mobili, macchine, ed attrezzature tecnico-scientifiche; intervento 6: incarichi professionali esterni; intervento 7: trasferimenti di capitale; intervento 8:

partecipazioni azionarie; intervento 9: conferimenti di capitale; intervento 10: concessioni di crediti ed anticipazioni.

Il D.M. 24/7/1996, che ha definito gli elenchi con cui sono stati individuati i codici di bilancio stabiliti dall'art. 3 del D.P.R. n. 194/1996 e la descrizione e la numerazione delle voci economiche tra l'altro per le Province ed i Comuni, ed il D.M. 24/6/2002, che ha stabilito analogo contenuto del D.M. del 1996, valido a partire dal bilancio di previsione dell'esercizio finanziario 2003, hanno previsto, per alcuni interventi (trasferimenti di capitali; concessione di crediti ed anticipazioni; partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale) delle spese in conto capitale, un'ulteriore specificazione; in particolare, il D.M. 24/6/2002, a differenza di quanto disposto dal D.M. 24/7/1996, ha aggiunto, tra le concessioni di crediti ed anticipazioni, la voce dei versamenti su conti bancari di deposito e ha distinto, tra le spese per acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche, le spese per acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche e le spese per acquisizioni di titoli.

A seguito dell'emanazione del suddetto D.M. 24/6/2002, le spese in conto capitale sono state classificate nel modo seguente:

Titolo	Intervento	Voce economica	Spese in conto capitale
2	01	00	Acquisizione di beni immobili
2	02	00	Espropri e servitù onerose
2	03	00	Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia
2	04	00	Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia
2	05		Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche
		62	- acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche
		63	- acquisizioni di titoli
2	06	00	Incarichi professionali esterni
2	07		Trasferimenti di capitali
		02	- a regione
		03	- a province e a Città metropolitane
		04	- a comuni e ad unioni di comuni
		05	- a comunità montane
		06	- ad aziende sanitarie ed ospedaliere
		07	- ad aziende di pubblici servizi
		15	- ad altri enti del settore pubblico
		18	- ad altre imprese

		19	- ad altri soggetti
2	08		Partecipazioni azionarie
		07	- in aziende di pubblici servizi
		19	- in altri soggetti
2	09		Conferimenti di capitale
		07	- in aziende di pubblici servizi
		19	- in altri soggetti
2	10		Concessioni di crediti e anticipazioni
		03	- a province e a città metropolitane
		04	- a comuni e ad unioni di comuni
		05	- a comunità montane
		06	- ad aziende sanitarie ed ospedaliere
		07	- ad aziende di pubblici servizi
		15	- ad altri enti del settore pubblico
		16	- versamenti su conti bancari di deposito
		18	- ad altre imprese
		19	- ad altri soggetti

La Cassa Depositi e Prestiti in data 29 luglio 2003, per disciplinare le casistiche di erogazione di mutui agli enti locali ha provveduto a tracciare, con circolare n. 1253/2003, delle linee guida sull'individuazione degli investimenti finanziabili dall'istituto. In particolare essa giungeva a circoscrivere il concetto di investimento definendolo come "spese in conto capitale a fronte delle quali nel bilancio dell'ente che le sostiene si registra un incremento patrimoniale"; da ciò l'istituto arrivava a ritenere finanziabili solo quegli impieghi che producevano un incremento del valore dell'attivo del patrimonio dell'ente. Detta impostazione della Cassa Depositi e Prestiti trovava le proprie ragioni: nell'esigenza, quale istituto preposto all'erogazione del credito, di salvaguardare la solidità patrimoniale dei soggetti beneficiari del finanziamento e dunque di limitare l'intervento in favore degli enti che informano il proprio operato a criteri di stabilità patrimoniale; nella volontà di allinearsi con la definizione contenuta nella circolare al Sistema europeo dei Conti della Comunità, approvato con regolamento CE 25 giugno 1996, n. 2223; nella considerazione che l'art. 202 del D. Lgs n. 267/2000, che disciplina il ricorso all'indebitamento da parte degli enti locali, fa riferimento alla realizzazione degli investimenti e non a spese in conto capitale, ricordando anche che nell'art. 119 della Costituzione il limite all'indebitamento per gli investimenti è collocato nell'ambito della disposizione che attribuisce agli enti un proprio patrimonio, ponendo in tal modo un nesso tra quest'ultimo e gli investimenti.

Nell'esame della parte della suddetta circolare della Cassa Depositi e Prestiti dedicata ai casi esaminati, alla luce del principio suddetto, in linea generale potevano sorgere difficoltà per il finanziamento di alcune spese in conto capitale. In particolare,

vi erano difficoltà a giustificare ipotesi di finanziamento quali quelle in cui il soggetto che contraeva il mutuo provvedeva poi a trasferire la somma ad un soggetto terzo che a sua volta realizzava l'investimento. In questi casi, tenendo conto delle esigenze degli enti locali ed anche del ruolo da essi svolto come soggetti promotori dello sviluppo economico del territorio amministrato, l'istituto ha stabilito, per la concessione del mutuo, la necessità che le risorse trasferite dall'ente al terzo beneficiario fossero utilizzate da quest'ultimo per realizzare investimenti e che queste generassero una variazione con un accrescimento di norma immediato e diretto del patrimonio dell'ente che ha trasferito le risorse (ammettendo peraltro anche un accrescimento differito nel tempo, con riferimento in particolare ai trasferimenti a favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari e/o gestori di impianti, reti, o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, a condizione che gli stessi trasferimenti siano destinati a investimenti e che le concessioni o i contratti di servizio prevedano la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata). In base a questa definizione risultano finanziabili in particolare le spese per conferimenti di capitale, con le quali gli enti mutuatari, attraverso la partecipazione al capitale di società per la gestione di servizi pubblici o al fondo di dotazione di aziende e consorzi, forniscono risorse ed ottengono attività finanziarie contabilizzate nel loro stato patrimoniale, realizzando una permutazione finanziaria, con esclusione, peraltro, dei conferimenti destinati a ricapitalizzare consorzi, aziende o società per ripianare perdite.

Relativamente poi ai trasferimenti di capitale dal soggetto che ricorre al finanziamento a colui che beneficia del trasferimento e realizza l'investimento, la Cassa Depositi e Prestiti ne ammette il finanziamento, considerandoli dunque investimenti, nel caso che siano destinati a soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari e/o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, che gli stessi trasferimenti siano destinati ad investimenti e che le concessioni o i contratti di servizio prevedano la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata, nonché nel caso in cui, pur venendo meno la condizione indispensabile di un accrescimento del patrimonio dell'ente che effettuava il trasferimento, nel caso che il soggetto beneficiario appartenesse al settore delle pubbliche amministrazioni, in tal modo estendendo il concetto di incremento patrimoniale non più al singolo ente ma all'ambito allargato della pubblica amministrazione.

Nella legge finanziaria per il 2004 (legge n. 350/2003) il legislatore chiarisce e dà concreta applicazione al contenuto dell'art. 119 Cost. (che limita il ricorso all'indebitamento finalizzandolo solo al finanziamento di spese per investimento),

specificando, con riferimento tra gli altri agli enti locali, sia le forme di finanziamento che costituiscono indebitamento, sia le spese che rappresentano investimenti. Ne consegue che affinché un investimento possa essere finanziato attraverso il ricorso all'indebitamento è necessario che esso sia tra quelli oggetto di previsione del comma 18 dell'art. 3 della legge n. 350/2003. Tale normativa diventa funzionale anche alla contabilizzazione delle spese in conto capitale e degli investimenti. Tale elencazione normativa riflette sostanzialmente quanto già stabilito nella suddetta circolare della Cassa Depositi e Prestiti.

In base al suddetto riferimento normativo (in particolare l'art. 3, comma 18), ai fini dell'art. 119 Cost., le spese che costituiscono investimenti e che sono dunque finanziabili con indebitamento, come inteso dall'art. 3, comma 17, sono ripartibili nelle seguenti tipologie.

- L'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali; la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere ed impianti. Si tratta di spese per acquisto, interventi e migliorie sulle immobilizzazioni materiali dell'attivo patrimoniale dell'ente.

- L'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale. Si tratta di spese per l'acquisizione di beni mobili a fecondità ripetuta, rientranti dunque tra le immobilizzazioni materiali dell'attivo patrimoniale dell'ente.

- Oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale. Rappresentano spese per i beni immateriali a fecondità ripetuta, rientranti tra le immobilizzazioni immateriali dell'attivo patrimoniale dell'ente.

- Spese per l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose. Si tratta di quelle spese con le quali si acquisiscono a patrimonio dell'ente beni o diritti in forza dell'istituto giuridico dell'esproprio e di servitù onerose.

- Spese per interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

- Spese per partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti. Si tratta delle spese sostenute per l'acquisizione di quote di partecipazione e per conferimenti di capitale a soggetti di natura privatistica o non privatistica. Sono espressamente esclusi dal finanziamento con indebitamento i conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzata al ripiano di perdite e, più in generale,

i conferimenti destinati a società che nel periodo amministrativo precedente l'operazione di conferimento di capitale abbiano subito una perdita d'esercizio.

- Le spese per trasferimenti in conto capitale destinate specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni; le spese per trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata (compresi quelli connessi ad operazioni di project financing). Si tratta, in linea con quanto disposto nella circolare della Cassa Depositi e Prestiti sopra richiamata, delle spese in conto capitale classificate che determinano nel primo caso un incremento del patrimonio di enti, diversi dall'ente trasferente, appartenenti alla pubblica amministrazione, e nel secondo caso un incremento patrimoniale dell'ente trasferente differito nel tempo.

Con tale elencazione la norma suddetta ha individuato, tra le spese in conto capitale, quelle d'investimento e dunque finanziabili con l'indebitamento come definito all'art. 3, comma 17, individuandole in base alla caratteristica comune che producano o un incremento patrimoniale dell'ente che le sostiene, immediato o differito nel tempo (quest'ultimo è il caso di trasferimenti a favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti) e, nel caso si tratti di spese per conferimenti di capitale, purché non siano destinati al ripiano di perdite e, più in generale, destinati a società che nel periodo amministrativo precedente l'operazione di conferimento di capitale abbiano subito una perdita d'esercizio), ovvero che siano sostenute a favore di un ente appartenente alla pubblica amministrazione che le destini a sua volta ad investimento. Se ne ricava che la definizione delle spese d'investimento all'interno delle spese in conto capitale fa tendenzialmente riferimento, tranne le eccezioni appena riportate e comunque giustificate dal particolare ruolo degli enti locali, ad un concetto proprio della logica contabile economico - patrimoniale, nei termini di impiego di risorse finanziarie in fattori pluriennali, intesi come quei beni materiali, immateriali e finanziari non destinati al consumo corrente ma che partecipano per più esercizi (beni a fecondità ripetuta) ai processi erogativi e produttivi dell'ente.

Per differenza si individuano le spese in conto capitale non classificate come investimento, tra cui risultano, oltre ai trasferimenti di capitale a favore di soggetti

diversi dalla pubblica amministrazione e ai conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzate al ripiano di perdite e, più in generale, destinati a società che nel periodo amministrativo precedente l'operazione di conferimento di capitale abbiano subito una perdita d'esercizio, anche le spese per concessione di crediti ed anticipazioni.

5. Analisi dei dati

5.1 Analisi dei dati per singolo ente

5.1.1 Comune di Forni Avoltri

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 3.079.646,61	€ 3.078.102,87	€ 3.031.171,78
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 1.032,91	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 356.761,19	€ 116.812,66	€ 223.674,23
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 0,00	€ 0,00	€ 24.789,92
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 28.694,71	€ 567.963,26	€ 3.486,08
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Totale	€ 3.466.135,43	€ 3.762.878,79	€ 3.283.122,01

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese relative ad operazioni di esproprio contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche; le spese direttamente connesse alle opere pubbliche sono state contabilizzate nell'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione esterne non collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese collegate direttamente alle opere pubbliche sono state contabilizzate all'interno dell'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferiscono. Non sono state effettuate spese per progettazione interna. Per le spese di progettazione collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione, non si è proceduto al prefinanziamento delle spese di progettazione con risorse interne, ma direttamente con il mutuo, all'atto dell'adesione di massima, procedendo al pagamento della spesa solo una volta ottenuta la concessione del mutuo; seppur non rientrante nell'attività di classificazione delle spese, oggetto specifico del presente controllo, si ritiene, peraltro, opportuno far presente, in via collaborativa, che questa procedura adottata non può essere considerata regolare, considerato che l'adesione di massima non rappresenta un vincolo per l'istituto di credito alla concessione del mutuo e quindi non sussiste la copertura finanziaria della spesa di progettazione; le spese di progettazione sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale del soggetto destinatario. Sono state registrate movimentazioni contabili nell'intervento 7 anche per il funzionamento contabile del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie e del conto vincolato per migliorie boschive. In particolare, tra le spese in conto capitale è stato movimentato il capitolo di spesa per il versamento dal conto ordinario ai conti

vincolati dei proventi delle concessioni edilizie e dei proventi da miglioramenti boschivi.

5.1.2 Comune di Forni di Sopra

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 1.664.549,14	€ 3.696.231,20	€ 4.154.112,16
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 103.402,26	€ 58.592,97	€ 16.200,00
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 196.557,40	€ 51.170,05	€ 29.086,86
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 77.468,53	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 1.032,91	€ 5.100,00	€ 3.700,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 1.552.657,17	€ 1.011.051,13	€ 1.787.019,20
Totale	€ 3.595.667,41	€ 4.822.145,35	€ 5.990.118,22

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri non sono state contabilizzate all'intervento 2, bensì nell'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione esterne collegate alle opere pubbliche, ma solamente per la parte di spesa che non sia stata già inizialmente prevista e contabilizzata all'interno dell'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono.

Le spese per progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche sono state contabilizzate di regola all'interno del titolo I (spese correnti), nell'intervento 1 (spese per il personale), mentre la parte eccedente a quella inizialmente prevista tra le spese correnti è stata contabilizzata all'interno dell'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono.

Per le spese di progettazione collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono il finanziamento preventivo della progettazione, si è proceduto al finanziamento delle spese di progettazione con risorse interne, contabilizzandole come già evidenziato sopra a seconda della natura interna od esterna della progettazione, mentre la risorsa esterna di finanziamento è stata chiesta al netto, cioè per la parte restante rispetto alle spese di progettazione già finanziate.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale del soggetto destinatario.

Le spese contabilizzate all'intervento 8 comprendono l'acquisto di partecipazioni azionarie e l'acquisto di quote ad una società consortile.

Le spese all'intervento 10 comprendono quelle relative all'impiego di giacenze di liquidità per investimenti finanziari; si rileva inoltre nello stesso intervento la contabilizzazione di una spesa in conto capitale effettuata a favore di terzi per spese di investimento che non sembra avere le caratteristiche proprie di anticipazione bensì piuttosto di trasferimento di capitale (intervento 7).

5.1.3 Comune di Paluzza

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 833.682,41	€ 2.229.206,92	€ 4.025.960,52
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 25.822,84	€ 13.300,00	€ 4.084,46
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 88.907,01	€ 14.584,80	€ 123.598,37
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 93.470,66	€ 16.000,00	€ 23.929,50
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 1.561.712,59	€ 2.228,84	€ 0,00
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 0,00	€ 114.657,92	€ 532.787,35
Totale	€ 2.603.595,51	€ 2.389.978,48	€ 4.710.360,20

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle effettuate per la chiusura di opere pubbliche il cui stanziamento a spesa è stato effettuato in esercizi precedenti. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono. Non sono state sostenute spese per espropri che non siano collegate direttamente ad opere pubbliche.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione esterne preliminari collegate direttamente all'opera pubblica; le altre spese di progettazione esterna collegate direttamente alle opere pubbliche sono state contabilizzate all'interno dell'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono. Le spese di progettazione interna collegate direttamente all'opera pubblica sono state contabilizzate nell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono, mentre i relativi oneri riflessi sono stati contabilizzati all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I).

Non sono state registrate spese per progettazioni non direttamente collegate ad opere pubbliche.

Per quelle spese di progettazione collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione, con riferimento particolare ai mutui erogati dalla CC.DD.PP., si è provveduto a finanziare provvisoriamente le spese di progettazione direttamente con le risorse esterne all'atto del rilascio del formale impegno da parte della CC.DD.PP. e conseguentemente la registrazione contabile è stata effettuata all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario. Nel 2001 sono state contabilizzate in questo intervento movimentazioni contabili per il funzionamento contabile del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie e del conto vincolato per migliorie boschive; in particolare, tra le spese in conto capitale è stato movimentato il capitolo di spesa per il versamento dal conto ordinario ai conti vincolati dei proventi delle concessioni edilizie e dei proventi da miglioramenti boschivi. Nel 2001 sono state inoltre contabilizzate in questo intervento le spese relative all'impiego finanziario di giacenze di liquidità.

All'intervento 10 nel 2002 e nel 2003 sono state contabilizzate le spese relative all'alimentazione dei conti vincolati per miglorie boschive e per gli oneri di urbanizzazione (per la contabilizzazione delle quali nel 2001, come sopra riferito, è stato utilizzato l'intervento 7) e nel 2003 sono state contabilizzate le spese relative all'impiego finanziario di giacenze di liquidità (per la contabilizzazione delle quali nel 2001, come sopra riferito, è stato utilizzato l'intervento 7). Nel 2002 è stato altresì contabilizzato all'intervento 10 un fondo per gli investimenti previsti dal piano di sviluppo rurale, inteso come fondo di rotazione nel senso che i contributi ricevuti e contabilizzati, dal lato della spesa, all'intervento 10, sono stati pagati solo fittiziamente in tale intervento, con l'emissione di mandato di pagamento quietanzato con reversale su un capitolo di entrata in conto capitale (tit. 4) ed alimentazione di un capitolo di spesa in conto capitale relativo di volta in volta alla natura degli interventi da realizzare, sul quale sono stati effettuati effettivamente i pagamenti. Nel 2003 infine è stato previsto all'intervento 10 un fondo per l'alienazione di beni, al quale sono affluite le spese per incarichi per iniziare le procedure di vendita di beni a privati e hanno costituito vere e proprie anticipazioni dell'ente da rimborsare da parte dei privati all'atto dell'alienazione dei beni ai quali si riferiscono e contabilizzate in un capitolo di entrata in conto capitale (titolo 4).

5.1.4 Comune di San Daniele del Friuli

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 5.580.352,92	€ 1.869.540,88	€ 2.931.028,43
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 6.527,44	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 89.875,73	€ 654.847,58	€ 278.699,29
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 116.663,25	€ 625.157,96	€ 580.766,07
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 24.664,91	€ 77.468,53	€ 430.980,13
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Totale	€ 5.818.084,25	€ 3.227.014,95	€ 4.221.473,92

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature. Le spese classificate all'intervento 5 comprendono anche le spese per acquisto azioni e certificati di deposito, interpretandole come acquisizione di beni mobili che hanno la caratteristica, dal punto di vista patrimoniale, di immobilizzazioni finanziarie.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione esterne non collegate direttamente alle opere pubbliche; quelle che sono collegate direttamente alle opere pubbliche sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stato classificato il capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono. Le spese di progettazione interna sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stato classificato il capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono. Le spese di progettazione esterne collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione sono state finanziate provvisoriamente con risorse interne dell'ente con imputazione della spesa all'intervento 6 delle spese in conto capitale, mentre le stesse spese di progettazione sono state imputate anche nell'intervento in cui è stato classificato il capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono; all'atto dell'acquisizione delle risorse esterne, che finanziano anche le spese di progettazione già impegnate, le spese di progettazione anticipate sono state pagate sul capitolo dell'opera pubblica, con contestuale riduzione a 0 dell'impegno di spesa già effettuato sull'intervento 6; si è realizzato in tal modo un sistema rotativo interno senza utilizzare il procedimento tradizionale del fondo interno di rotazione che prevede l'utilizzo di un capitolo di entrata in conto capitale.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione da parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario. Sono state contabilizzate altresì le spese per restituzione di entrate in conto capitale.

Si evidenzia che sono state contabilizzate spese connesse all'impiego in investimenti finanziari di giacenze di liquidità tra le spese per servizi per conto di terzi (tit. IV), con l'interpretazione che trattandosi di un movimento di cassa, non

rappresenta una risorsa finanziaria aggiuntiva per finanziare spese ma un impiego di capitali finanziari che incide solo in termini di cassa.

5.1.5 Comune di Muggia

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 2.414.076,60	€ 7.050.515,12	€ 6.897.389,78
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 24.510,25	€ 0,00	€ 500,00
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 40.826,74	€ 225.556,96	€ 122.377,50
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 166.067,63	€ 1.189.922,30	€ 153.314,56
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 15.671,88	€ 0,00
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 7.055.781,22	€ 5.555.221,83	€ 635.586,46
Totale	€ 9.701.262,43	€ 14.036.888,09	€ 7.809.168,30

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale

dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione esterne non collegate direttamente alle opere pubbliche; quelle che sono collegate direttamente alle opere pubbliche sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stato classificato il capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono. Le spese per progettazione interna sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stato classificato il capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono; tuttavia, al solo fine del pagamento, tali spese di progettazione interna sono state contabilizzate tra le spese correnti (tit. I), all'intervento 1 (spese per il personale), attraverso la contabilizzazione di un mandato di pagamento sul capitolo dell'opera pubblica a cui si riferisce quietanzato con una reversale in un capitolo apposito delle entrate extratributarie (tit. III).

Per le spese di progettazione esterna relative alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione è stato utilizzato il fondo di rotazione interno per la progettualità. La spesa di progettazione è stata finanziata provvisoriamente con risorse interne dell'ente e l'onere è stato registrato in apposito capitolo nell'intervento 6 delle spese in conto capitale; ottenuto il finanziamento esterno per l'importo dell'opera pubblica al lordo delle spese di progettazione già imputate all'intervento 6, ed imputata l'intera spesa dell'opera pubblica all'intervento corrispondente delle spese in conto capitale, è stato movimentato per l'importo della spesa di progettazioni anticipate un capitolo di entrata in conto capitale (tit. IV), ottenendo in tal modo il recupero del fondo di rotazione della progettualità; il pagamento effettivo delle spese di progettazione è stato effettuato o sull'intervento 6 o sull'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferisce.

Le spese contabilizzate all'intervento 7 sono relative alla restituzione alla Regione di contributi ricevuti per opere pubbliche.

Nell'intervento 10 sono state contabilizzate le spese connesse all'impiego di giacenze di liquidità. Sono state altresì contabilizzate in questo intervento

movimentazioni del capitolo di spesa per il versamento dal conto ordinario al conto vincolato dei proventi delle concessioni edilizie.

5.1.6 Comune di Monfalcone

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 18.039.904,47	€ 11.038.431,80	€ 8.180.588,95
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 0,00	€ 70.000,00	€ 16.000,02
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 18.075,99	€ 43.000,00	€ 50.000,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 1.327.803,47	€ 528.519,02	€ 598.071,00
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 149.405,33	€ 81.244,13	€ 316.697,91
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 69.111,60	€ 31.270,00	€ 63.000,00
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 1.610,00	€ 5.000,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 92.327,69	€ 0,00	€ 0,00
Totale	€ 19.696.628,54	€ 11.794.074,95	€ 9.229.357,88

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Le spese contabilizzate all'intervento 3 sono destinate all'incremento del patrimonio dell'ente e riguardano acquisti di beni utilizzati per lavori in economia cioè direttamente dall'ente per mezzo della sua struttura produttiva, senza ricorrere all'affidamento all'esterno, con capitalizzazione della spesa ed imputazione ai beni a fecondità ripetuta ai quali si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per progettazione non collegate direttamente ad un'opera pubblica. Le spese di progettazione collegate direttamente ad un'opera pubblica sono state contabilizzate nell'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferiscono, sia quelle esterne sia quelle interne, ma, in quest'ultimo caso, ai soli fini del pagamento, si è provveduto all'emissione di un mandato di pagamento sul capitolo in cui è stata contabilizzata la spesa dell'opera pubblica quietanzato con una reversale in un capitolo di entrata corrente extratributaria (tit. III) e per il pagamento effettivo è stato utilizzato un capitolo di spesa corrente (tit. I), all'intervento 1 (spese per il personale).

Per le spese di progettazione interna o esterna direttamente collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione, è stato utilizzato il fondo di rotazione interno per la progettualità. La spesa progettuale è stata finanziata provvisoriamente con risorse interne dell'ente con imputazione contabile nell'intervento 6 delle spese in conto capitale. Ottenuto il finanziamento esterno per l'importo dell'opera pubblica al lordo delle spese di progettazione già imputate all'intervento 6, ed imputata tale spesa anche all'interno dell'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferiscono, è stato emesso, per l'importo della spesa di progettazioni anticipate, un mandato di

pagamento quietanzato con una reversale in un capitolo di entrata in conto capitale (titolo 4), con conseguente recupero delle somme anticipate in un apposito capitolo all'intervento 6 delle spese in conto capitale destinato all'utilizzo dei recuperi da fondo di rotazione; si sono utilizzati, dunque, nell'ambito del meccanismo del fondo interno di rotazione, due distinti capitoli di spesa imputati all'intervento 6 delle spese in conto capitale, di cui uno relativo all'alimentazione del fondo e l'altro al recupero delle somme anticipate. Per le spese di progettazione interna è stato utilizzato il meccanismo suddetto del fondo interno di rotazione, con la differenza che il pagamento delle spese di progettazione non è stato effettuato all'intervento 6 delle spese in conto capitale, ma, tramite l'emissione di un mandato di pagamento emesso all'intervento 6 e quietanzato con una reversale emessa su un capitolo delle entrate extratributarie, in un apposito capitolo della spesa corrente (titolo I), intervento 1 (spese per il personale).

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario. Nello stesso intervento sono state contabilizzate anche spese per restituzione di entrate in conto capitale.

Le spese contabilizzate all'intervento 8 si riferiscono all'acquisto di azioni di società.

Nell'intervento 10 è stata contabilizzata una spesa per anticipazioni di spese in conto capitale a favore di soggetti privati.

Si evidenzia che sono state contabilizzate spese connesse all'impiego in investimenti finanziari di giacenze di liquidità nelle spese per servizi per conto di terzi (tit. IV), con l'interpretazione che trattandosi di un movimento di cassa, non rappresenta una risorsa finanziaria aggiuntiva per finanziare spese ma un impiego di capitali finanziari che incide solo in termini di cassa.

5.1.7 Comune di Trieste

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 207.765.445,75	€ 58.515.087,10	€ 77.843.741,30
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 0,00	€ 0,00	€ 10.002,15
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 1.133.777,81	€ 2.617.523,57	€ 2.494.569,80
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 8.825.129,83	€ 2.645.819,83	€ 1.295.000,00
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 0,00	€ 77.468,53	€ 395.000,00
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 216.208,97	€ 892.674,25	€ 366.542,33
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Totale	€ 217.940.562,36	€ 64.748.573,28	€ 82.404.855,58

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni.

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale

dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

Le spese contabilizzate all'intervento 6 comprendono le spese per la progettazione esterna (solitamente preliminare e definitiva, ma anche esecutiva). Nel caso che l'incarico di progettazione sia stato affidato contestualmente all'esecuzione dei lavori, le spese di progettazione esecutiva è stata contabilizzata all'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono. Le spese per la progettazione interna sono state contabilizzate all'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica a cui si riferiscono; tuttavia, al solo fine del pagamento, si è provveduto all'emissione di un mandato di pagamento sul capitolo in cui è stata contabilizzata la spesa dell'opera pubblica quietanzato con reversale in un capitolo di entrata corrente extratributaria (tit. III) e per il pagamento effettivo è stato utilizzato un capitolo di spesa corrente (tit. I), all'intervento 1 (spese per il personale).

Le spese di progettazione interna o esterna direttamente collegate alle opere pubbliche finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione sono state finanziate da risorse interne all'ente ed il finanziamento esterno è stato chiesto al netto di tali spese di progettazione, ad eccezione del caso in cui l'incarico di progettazione sia stato affidato contestualmente all'esecuzione dei lavori; in quest'ultima ipotesi, il finanziamento con risorse esterne è stato chiesto comprensivo delle spese di progettazione esecutive.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario.

Nell'intervento n. 9 sono state contabilizzate spese sostenute per partecipazioni societarie funzionali al governo di tali società, contabilizzate nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni finanziarie.

5.1.8 Provincia di Pordenone

Spese in conto capitale (per interventi)	Impegni in conto competenza		
	2001	2002	2003
Intervento 1 "acquisizione di beni immobili"	€ 17.927.800,06	€ 17.778.217,32	€ 24.849.211,94
Intervento 2 "espropri e servitù onerose"	€ 25.822,84	€ 68.269,98	€ 156.000,00
Intervento 3 "acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 150.000,00	€ 120.000,00
Intervento 4 "utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 5 "acquisizioni di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche"	€ 1.452.879,62	€ 761.277,39	€ 1.171.307,35
Intervento 6 "incarichi professionali esterni"	€ 618.715,35	€ 1.772.885,05	€ 980.119,47
Intervento 7 "trasferimenti di capitale"	€ 93.721.607,23	€ 5.584.529,11	€ 8.958.820,85
Intervento 8 "partecipazioni azionarie"	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Intervento 9 "conferimenti di capitale"	€ 5.238,22	€ 50.500,15	€ 77.164,61
Intervento 10 "concessione di crediti ed anticipazioni"	€ 0,00	€ 33.813.042,23	€ 44.453.644,28
Totale	€ 113.752.063,33	€ 59.978.721,23	€ 80.766.268,50

Nota: nel 2001 i dati sono stati convertiti in euro, separatamente per ciascun intervento e per il totale (non concorda per gli arrotondamenti la somma in euro del totale effettuata come somma sugli interventi convertiti in euro con quella risultante dalla conversione in euro del totale in lire)

Dall'esito della verifica dei dati trasmessi, si rilevano le seguenti considerazioni:

Non emergono spese di parte corrente contabilizzate tra le spese in conto capitale.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare tra le immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate all'intervento 1.

Le spese per espropri contabilizzate nell'intervento 2 sono quelle che non sono collegate direttamente alle opere pubbliche. Le spese per espropri che si riferiscono ad opere pubbliche contabilizzate in conto competenza nell'esercizio sono state contabilizzate all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Le spese contabilizzate all'intervento 3 sono destinate all'incremento del patrimonio dell'ente e riguardano acquisti di beni utilizzati per lavori in economia cioè direttamente dall'ente per mezzo della sua struttura produttiva, senza ricorrere all'affidamento all'esterno, con capitalizzazione della spesa ed imputazione ai beni a fecondità ripetuta ai quali si riferiscono.

Nell'intervento 5 sono state classificate le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature.

All'intervento 6 sono state contabilizzate le spese per progettazioni esterne non collegate direttamente ad un'opera pubblica.

Per le spese di progettazione che presentano un collegamento diretto con le opere pubbliche, la contabilizzazione è stata diversificata, a seconda che si tratti di spese di progettazione esterne o interne. Per le spese di progettazione esterne, la contabilizzazione è stata a sua volta diversificata a seconda che si tratti di spese di progettazione finanziate da risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione, o meno. Nel primo caso è stato utilizzato il fondo di rotazione interno per la progettualità; la spesa progettuale è stata finanziata provvisoriamente con risorse interne dell'ente e l'onere è stato registrato nell'intervento 6 delle spese in conto capitale; ottenuto il finanziamento esterno per l'importo dell'opera pubblica al lordo delle spese di progettazione già anticipate all'intervento 6, si è proceduto alla contabilizzazione della spesa di progettazione sul capitolo in cui è stato contabilizzato lo stanziamento per l'opera pubblica quietanzata con reversale, in un capitolo di entrata in conto capitale (titolo IV), recuperando in tal modo le risorse del fondo interno di rotazione. Nel caso di opere pubbliche che non necessitano del prefinanziamento delle spese di progettazione rispetto all'acquisizione delle risorse

esterne, le spese di progettazione esterna sono state contabilizzate all'intervento 6 delle spese in conto capitale e, al solo fine dell'evidenza di tale spesa al capitolo dell'opera pubblica a cui si riferisce, è stata effettuata la contabilizzazione di tale spesa anche al capitolo dell'opera pubblica, quietanzata con una reversale di entrata in un capitolo di entrata in conto capitale (titolo IV).

Le spese di progettazione interna, indipendentemente dal fatto che si riferiscano ad opere pubbliche finanziate o meno con risorse esterne che richiedono il preventivo finanziamento della progettazione, sono state imputate contabilmente all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I) e dunque ivi pagate, e, al solo fine di ricondurre la spesa sostenuta al capitolo dell'opera pubblica a cui si riferisce, si è proceduto alla contabilizzazione delle stesse all'interno del capitolo dell'opera pubblica, quietanzata con una reversale in un capitolo apposito delle entrate correnti extratributarie (tit. III); si aggiunge che nel caso di finanziamento con risorse esterne che richiedono la preventiva progettazione è stata chiesta a finanziamento la somma al netto delle spese di progettazione già finanziate.

Nell'intervento 7 sono state contabilizzate spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione dal parte del percipiente, e concesse per la contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario. Nel 2001 è stata contabilizzata nell'intervento 7 la spesa relativa all'impiego di capitali per l'investimento finanziario di giacenze di liquidità; nel 2002 e nel 2003 la contabilizzazione di queste spese è stata effettuata nell'intervento 10.

Le spese contabilizzate all'intervento 9 si riferiscono a spese sostenute per apporti di capitale in società.

Le spese in conto capitale contabilizzate all'intervento 10 hanno riguardato per il 2002 e il 2003 impieghi di capitale per investimenti finanziari di giacenze di liquidità.

5.2 Valutazioni comparative per tipologia di spese

Si esaminano ora i criteri di imputazione contabile utilizzati dagli enti esaminati in modo comparato in relazione alle diverse tipologie di spese.

Si sono rilevate sostanziali uniformità di contabilizzazione relativamente alle spese per acquisizione di beni immobili, alle spese per acquisto di arredi, macchine ed attrezzature e alle spese per espropri.

Le spese sostenute per la costruzione, per la manutenzione straordinaria e per le migliorie effettuate da terzi dei beni immobili facenti parte dell'attivo patrimoniale dell'ente, ed in particolare delle immobilizzazioni materiali, sono state contabilizzate da tutti gli enti rilevati all'intervento 1 (acquisizione di beni immobili).

Le spese per espropri sono state contabilizzate dagli enti esaminati congiuntamente alle spese dell'opera pubblica a cui si sono riferite quando hanno costituito parte del processo di realizzazione di un'opera pubblica; nei casi in cui le spese per espropri non hanno presentato un collegamento diretto con un'opera pubblica sono state contabilizzate all'intervento 2 (espropri e servitù onerose); nel caso del Comune di Paluzza le spese per espropri sostenute per la chiusura di opere pubbliche il cui stanziamento di competenza è stato effettuato in esercizi precedenti sono state contabilizzate all'intervento 2 (espropri e servitù onerose).

Due enti (Comune di Monfalcone e Provincia di Pordenone) hanno registrato movimentazioni contabili all'intervento 3 (acquisti di beni specifici per realizzazioni in economia) per le spese sostenute per l'acquisto di beni necessari alla realizzazione diretta di un'immobilizzazione o per le manutenzioni straordinarie realizzate sulla stessa attraverso lavori in economia cioè direttamente dall'ente per mezzo della sua struttura produttiva, senza ricorrere all'affidamento all'esterno, con capitalizzazione della spesa ed imputazione della stessa ai beni a fecondità ripetuta ai quali si riferiscono.

Per nessun ente si sono registrate movimentazioni contabili all'intervento 4 (utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia) per la contabilizzazione di spese per l'utilizzo di beni di terzi necessari alla realizzazione diretta di un'immobilizzazione o per le manutenzioni straordinarie realizzate sulla stessa attraverso lavori in economia cioè direttamente dall'ente per mezzo della sua struttura produttiva, senza ricorrere all'affidamento all'esterno.

Le spese per l'acquisto e la manutenzione straordinaria di beni mobili a fecondità ripetuta cioè in grado di partecipare alla realizzazione dei processi produttivi o erogativi dell'ente per più esercizi, e relativi in particolare ad arredi, macchine, attrezzature, sono stati classificati da tutti gli enti rilevati all'intervento 5 (acquisizione beni mobili, macchine, ed attrezzature tecnico-scientifiche). Il Comune di San Daniele

del Friuli ha contabilizzato all'intervento 5 anche l'acquisto di titoli di partecipazione, con l'interpretazione che si tratta di beni mobili che hanno la caratteristica, dal punto di vista patrimoniale, di immobilizzazioni finanziarie.

Le spese per l'acquisto di quote di partecipazione societarie sono state contabilizzate dal Comune di Forni di Sopra e dal Comune di Monfalcone nell'intervento 8 (partecipazioni azionarie); il Comune di Trieste, invece, le ha classificate all'intervento 9 (conferimenti di capitale), intendendo imputare in tale intervento le spese per l'acquisto di titoli funzionali al governo di tali società, contabilizzate, dal punto di vista patrimoniale, tra le immobilizzazioni finanziarie.

Le spese sostenute per il conferimento iniziale o per aumento di capitale in società sono state contabilizzate dalla Provincia di Pordenone all'intervento n. 9 (conferimenti di capitale).

La restituzione di entrate in conto capitale (tra cui anche quelle relative ai contributi da concessioni edilizie) è stata contabilizzata dai Comuni che hanno riscontrato tale evento gestionale (Comune di Monfalcone, Comune di San Daniele del Friuli e Comune di Muggia) tra le spese dell'intervento 7 (trasferimenti di capitale); in tutti i casi rilevati le relative entrate sono state contabilizzate tra le entrate in conto capitale (ed in particolare al titolo IV).

Le anticipazioni di spese in conto capitale sono state contabilizzate dal Comune di Monfalcone all'intervento 10 (concessione di crediti ed anticipazioni). Il Comune di Paluzza ha registrato all'intervento 10 anticipazioni erogate a privati per le spese di incarichi per iniziare le procedure di vendita di beni a privati e da rimborsare da questi all'atto dell'alienazione dei beni ai quali si riferiscono. Il Comune di Paluzza ha inoltre contabilizzato all'intervento 10 un fondo di rotazione interno per gli investimenti previsti dal piano di sviluppo rurale; in particolare, i contributi ricevuti e contabilizzati, dal lato della spesa, all'intervento 10, sono stati pagati solo fittiziamente in tale intervento, con l'emissione di un mandato di pagamento quietanzato con reversale su un capitolo di entrata in conto capitale (tit. IV) ed alimentazione di un capitolo di spesa in conto capitale classificato sull'opportuno intervento di spesa in base, di volta in volta, alla natura delle opere da realizzare, e sul quale sono stati effettuati i pagamenti.

Le spese per erogazioni a soggetti privati caratterizzate dall'assenza di una controprestazione da parte del percipiente e concesse come contribuzione ad una spesa in conto capitale per il soggetto destinatario si sono registrate in tutti gli enti rilevati tranne il Comune di Muggia. Si tratta di trasferimenti concessi per l'acquisizione da parte del soggetto destinatario di beni a fecondità ripetuta e non prevede un incremento dell'attivo patrimoniale dell'ente che ha erogato tale spesa,

generando in tal modo una diminuzione complessiva del patrimonio netto dell'ente erogante. Tali spese sono state contabilizzate all'intervento 7 (trasferimenti di capitale). Il Comune di Forni di Sopra ha registrato tali spese all'intervento 7 e all'intervento 10 (concessione di crediti ed anticipazioni); in particolare, questa contabilizzazione all'intervento 10 non sembra avere le caratteristiche proprie di anticipazione bensì piuttosto di trasferimento di capitale (intervento 7).

Le spese per impiego di giacenze di liquidità per investimento finanziario sono state contabilizzate dagli enti che le hanno sostenute in modo diversificato. In particolare, il Comune di San Daniele del Friuli ed il Comune di Monfalcone hanno contabilizzato tali spese tra le partite di giro (spese per servizi per conto di terzi), considerandole un mero movimento di fondi liquidi che incide sull'equilibrio di cassa e non una risorsa finanziaria aggiuntiva per il bilancio; il Comune di Forni di Sopra e il Comune di Muggia hanno classificato tali spese all'intervento 10 (concessione di crediti ed anticipazioni); la Provincia di Pordenone ha utilizzato l'intervento 7 (trasferimenti di capitale) nel 2001, e l'intervento 10 (concessioni di crediti ed anticipazioni) nel 2002 e nel 2003 e analogamente il Comune di Paluzza ha utilizzato l'intervento 7 (trasferimenti di capitale) nel 2001, e l'intervento 10 (concessioni di crediti ed anticipazioni) nel 2003.

Un ulteriore elemento di disomogeneità tra i diversi enti nella contabilizzazione delle spese in conto capitale è quello relativo alla movimentazione contabile del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie.

In particolare, l'art. 12 della l. n. 10/1977 prevedeva che i proventi delle concessioni edilizie fossero versati in un conto corrente vincolato presso la tesoreria comunale, per essere successivamente utilizzati a finanziamento delle opere previste dalla legge. In base alla richiamata normativa, il tesoriere comunale, al fine di assicurarne la specifica destinazione, tiene una contabilità separata per i proventi delle concessioni edilizie, vincolando le somme relative ed evidenziandole all'interno del fondo di cassa dell'ente. Il previgente sistema ex D.P.R. n. 421/1979 prevedeva la necessità di istituire, oltre al capitolo di entrata e a quelli di spesa in cui si contabilizzano rispettivamente l'acquisizione degli oneri di urbanizzazione e l'utilizzo in termini di spesa, un capitolo di entrata in conto capitale relativo al prelievo delle somme accantonate (da alimentare congiuntamente alle spese a cui sono destinati i proventi delle concessioni edilizie) ed un capitolo di spesa in conto capitale relativo al versamento in conto vincolato (da alimentare congiuntamente all'acquisizione dei proventi delle concessioni edilizie). Questi due ultimi capitoli permettono il funzionamento contabile del conto vincolato presso la tesoreria; la cassa di Tesoreria presenta in tal modo un conto ordinario ed un conto vincolato, il saldo del quale

corrisponde al residuo attivo del suddetto capitolo di entrata in conto capitale. Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 77/1995 tale sistema di contabilizzazione non è più obbligatorio, ma, in relazione al disposto dell'art. 12 della l. n. 10/1977 sull'esistenza di un conto corrente vincolato, è comunque necessario che la Tesoreria, anche in assenza della suddetta contabilizzazione delle movimentazioni da parte dell'ente, tenga distinta la contabilità per i proventi delle concessioni edilizie, a seguito di annotazioni da parte dell'ente, rilevando in tal caso nell'ambito del conto cassa generale la parte che si riferisce alla gestione dei proventi delle concessioni edilizie.

Dalle rilevazioni effettuate, i suddetti capitoli per la movimentazione del conto vincolato dei proventi da concessioni edilizie sono stati utilizzati dai seguenti enti: Comune di Muggia, che ha contabilizzato il capitolo di spesa all'intervento 10; Comune di Forni Avoltri, che ha contabilizzato il capitolo di spesa all'intervento 7; Comune di Paluzza, che ha contabilizzato il capitolo di spesa all'intervento 7 nel 2001 e all'intervento 10 nel 2002 e nel 2003. Tutti gli altri enti rilevati hanno utilizzato l'altro sistema già descritto, che prevede il non utilizzo di tali capitoli e la mera evidenza contabile da parte del Tesoriere, nell'ambito del conto ordinario di cassa dell'ente, della parte relativa alla gestione dei proventi da concessioni edilizie.

A seguito dell'art. 136, comma 2 del D.P.R. n. 380/2001, che ha abrogato l'art. 12 della l. n. 10/1977, con decorrenza, ai sensi dell'art. 3 del D.L. 20 giugno 2002, n. 122, convertito con modificazioni dalla l. n. 185 dell'1 agosto 2002, del 30 giugno 2003, e quindi, tra l'altro, la necessità dell'esistenza del conto corrente vincolato, gli enti tra quelli rilevati che hanno utilizzato i due capitoli in conto capitale per la contabilizzazione delle movimentazioni di tale conto vincolato hanno continuato a farlo a tutto il 2003.

Un discorso del tutto analogo dal punto di vista della logica contabile a quello effettuato per i proventi da concessioni edilizie può essere effettuato per i proventi derivanti da migliorie boschive, ai sensi della l.r. n. 22 dell'8/4/1982, art. 41, che prevede peraltro l'esistenza del vincolo a spesa, ma non l'obbligatorietà dell'istituzione del conto vincolato. Il Comune di Forni Avoltri e il Comune di Paluzza hanno utilizzato lo stesso sistema di contabilizzazione utilizzato per il conto vincolato delle concessioni edilizie anche per la gestione dei proventi da migliorie boschive, con l'istituzione dei due capitoli in conto capitale per le movimentazioni del conto vincolato, non per disposizione normativa, bensì per ragioni di opportunità motivate da trasparenza contabile.

La contabilizzazione delle spese di progettazione è risultata particolarmente diversificata tra gli enti esaminati.

Le spese di progettazione esterne non collegate direttamente alle opere pubbliche sono state contabilizzate all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) dagli enti che le hanno sostenute (Comune di Forni Avoltri, Comune di San Daniele del Friuli, Comune di Muggia, Comune di Monfalcone e Provincia di Pordenone).

Le spese di progettazione collegate direttamente alle opere pubbliche sono state registrate in modo diversificato a seconda che si sia trattato di spese di progettazione interna o di spese di progettazione esterna; un'ulteriore fonte di diversificazione di contabilizzazione è stata riscontrata in relazione alla problematica del prefinanziamento delle spese di progettazione rispetto al momento della concessione di risorse esterne per il finanziamento delle opere pubbliche alle quali si riferiscono.

Tra gli enti che hanno sostenuto spese per progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche, il Comune di Forni di Sopra le ha contabilizzate tra le spese correnti (tit. I), all'intervento 1 (spese per il personale); il Comune di Forni di Sopra ha peraltro contabilizzato la parte della spesa eccedente a quella inizialmente prevista e già contabilizzata all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I), all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferisce.

Il Comune di San Daniele del Friuli ha contabilizzato le spese di progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche all'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono.

Anche il Comune di Paluzza ha contabilizzato le spese di progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche all'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono, ma i relativi oneri riflessi sono stati contabilizzati all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I).

Il Comune di Muggia, il Comune di Trieste e il Comune di Monfalcone hanno contabilizzato le spese per progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche all'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono; tuttavia, al solo fine del pagamento, tali spese di progettazione interna sono state contabilizzate dagli enti citati all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I), attraverso l'emissione di un mandato di pagamento sul capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono le spese di progettazione quietanzato con una reversale in un capitolo apposito delle entrate extratributarie (tit. III).

La Provincia di Pordenone ha contabilizzato le spese di progettazione interna direttamente collegate ad opere pubbliche in modo analogo a quello appena sopra descritto dal punto di vista delle imputazioni contabili, anche se dal punto di vista della dinamica contabile utilizzata, in senso opposto. In particolare, ha contabilizzato le spese per progettazione interna collegate direttamente ad opere pubbliche

all'intervento 1 (spese per il personale) delle spese correnti (tit. I) ed ivi le ha pagate; al solo fine di ricondurre la spesa sostenuta al capitolo dell'opera pubblica a cui si riferisce ha proceduto alla contabilizzazione della stessa anche all'interno del capitolo dell'opera pubblica con emissione di un mandato di pagamento quietanzato con una reversale in un capitolo apposito delle entrate correnti extratributarie (tit. III).

Anche per le spese di progettazione esterne collegate direttamente alle opere pubbliche le modalità di contabilizzazione utilizzate dagli enti rilevati sono risultate diversificate. Il Comune di Forni Avoltri, il Comune di Paluzza, il Comune di San Daniele del Friuli, il Comune di Muggia e il Comune di Monfalcone hanno contabilizzato tali spese di progettazione all'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono, con la particolarità del Comune di Paluzza, che ha registrato in questo modo solo le spese di progettazione diverse dalla progettazione preliminare mentre queste ultime sono state classificate all'interno dell'intervento 6 (incarichi professionali esterni); il Comune di Forni di Sopra ha contabilizzato le spese di progettazione esterne all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono, mentre per la parte di spesa che non sia stata già inizialmente prevista (e contabilizzata all'interno dell'intervento dell'opera pubblica a cui si riferisce) ha utilizzato l'intervento 6 (incarichi professionali esterni); la Provincia di Pordenone ha utilizzato per la contabilizzazione di tali spese l'intervento 6 (incarichi professionali esterni) e, al solo fine dell'evidenza di tali spese al capitolo dell'opera pubblica a cui si riferisce, le ha imputate anche al capitolo dell'opera pubblica a cui si riferiscono con l'emissione di un mandato di pagamento quietanzato con una reversale in un capitolo di entrata in conto capitale (titolo IV); il Comune di Trieste ha contabilizzato le spese per progettazione esterna (solitamente preliminare e definitiva, ma anche esecutiva) all'interno dell'intervento 6 (incarichi professionali esterni), mentre nel caso in cui l'incarico di progettazione sia stato affidato contestualmente all'esecuzione dei lavori le spese di progettazione esecutiva sono state contabilizzate all'intervento relativo all'opera pubblica a cui si riferiscono.

Una rilevante diversificazione di contabilizzazione è stata riscontrata anche per l'imputazione delle spese di progettazione per opere pubbliche finanziate da risorse esterne all'ente (prevalentemente mutui) che prevedono il prefinanziamento delle spese di progettazione. La circostanza che il finanziamento definitivo del quadro economico dell'opera pubblica da parte di istituti o enti esterni avvenga solo sulla base del progetto esecutivo o quanto meno di quello definitivo pone problemi di registrazione contabile e di finanziamento delle spese tecniche di progettazione; infatti, queste ultime devono essere assunte dal Comune prima della concessione del finanziamento. Il problema si pone sia nel caso che l'ente ricorra a progettisti esterni,

sia nel caso che ricorra alla progettazione interna. Tale specifica problematica è stata risolta dagli enti esaminati nei modi più vari.

Il Comune di Forni Avoltri all'atto dell'adesione di massima emesso dall'istituto di credito ha finanziato con il mutuo non ancora concesso anche le spese di progettazione; come già evidenziato, in via collaborativa, seppur non rientrante nell'attività di classificazione delle spese, oggetto specifico del presente controllo, va rilevato che questa procedura adottata non può essere considerata regolare, considerato che l'adesione di massima non rappresenta un vincolo per l'istituto di credito alla concessione del mutuo e quindi non sussiste la copertura finanziaria delle spese di progettazione.

Il Comune di Forni di Sopra e il Comune di Trieste hanno proceduto al finanziamento delle spese di progettazione con risorse interne, mentre la risorsa esterna di finanziamento è stata chiesta al netto, cioè per la parte eccedente quella relativa alle spese di progettazione già finanziate. Per il Comune di Trieste, inoltre, è stato rilevato che nel caso in cui l'incarico di progettazione dell'opera pubblica sia stato affidato contestualmente all'esecuzione dei lavori, il finanziamento con risorse esterne è stato chiesto comprensivo delle spese di progettazione esecutive.

Il Comune di Paluzza, con riferimento ai mutui erogati dalla Cassa Depositi e Prestiti ha provveduto a finanziare provvisoriamente le spese di progettazione direttamente con le risorse esterne all'atto del rilascio del formale impegno da parte della Cassa Depositi e Prestiti, atto quest'ultimo, previsto all'art. 4 bis del decreto del Ministro del tesoro del 7 gennaio 1998, con il quale la Cassa Depositi e Prestiti, su richiesta dei soggetti mutuatari, si obbliga irrevocabilmente a mettere a disposizione, per il periodo di validità del provvedimento e fino all'emanazione dell'atto di concessione del mutuo, la somma necessaria al finanziamento delle spese di investimento indicate dai soggetti mutuatari.

Il Comune di Muggia, il Comune di Monfalcone, il Comune di San Daniele del Friuli e la Provincia di Pordenone hanno utilizzato sistemi contabili che possono ricondursi al concetto del fondo di rotazione interno, seppure con modalità diverse uno dall'altro.

Il Comune di Monfalcone ha utilizzato un fondo di rotazione interno che prevede due distinti capitoli di spesa all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) della spesa in conto capitale, di cui uno relativo all'alimentazione del fondo e l'altro al recupero delle somme anticipate. In particolare, le spese di progettazione esterna sono state finanziate con risorse interne dell'ente e sono state imputate contabilmente all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale, ed ivi pagate. Ottenuto il finanziamento esterno per l'importo dell'opera pubblica incluse le

spese di progettazione già imputate all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) ed impegnato lo stanziamento per l'opera pubblica all'intervento ad essa relativo, è stato emesso su tale intervento per l'importo delle spese di progettazione anticipate, un mandato di pagamento quietanzato con una reversale imputata alle entrate in conto capitale (titolo IV), con conseguente recupero delle somme anticipate in un apposito capitolo all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale destinato all'utilizzo dei recuperi da fondo di rotazione. In caso di spese di progettazione interna è stato utilizzato il meccanismo appena descritto del fondo di rotazione, con la differenza che il pagamento effettivo delle spese di progettazione non è stato effettuato all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale, ma, tramite l'emissione di un mandato di pagamento emesso all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) e quietanzato con una reversale imputata alle entrate extratributarie (tit. III), in un apposito capitolo della spesa corrente (titolo I), intervento 1 (spese per il personale).

Il Comune di Muggia ha utilizzato un fondo di rotazione interno che si differenzia da quello utilizzato dal Comune di Monfalcone per il fatto che è stato utilizzato solo per le spese di progettazione esterna, non per le spese di progettazione interna, per il fatto che è stato previsto solo un capitolo di spesa all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale anziché i due distinti capitoli per l'alimentazione del fondo e per il recupero delle somme anticipate ed inoltre per il fatto che il pagamento effettivo delle spese di progettazione è stato effettuato, a seconda dei casi, o sull'intervento 6 (incarichi professionali esterni), oppure sull'intervento in cui è stata contabilizzata l'opera pubblica di riferimento.

La Provincia di Pordenone ha utilizzato il sistema di contabilizzazione del fondo di rotazione interno analogamente alle modalità adottate dal Comune di Muggia, con la differenza che il pagamento effettivo delle spese di progettazione è stato effettuato esclusivamente all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale.

Il Comune di San Daniele del Friuli ha utilizzato un sistema contabile che persegue gli stessi risultati del fondo di rotazione interno, ma con una procedura che non prevede l'impiego di un capitolo di entrata in conto capitale per il riutilizzo delle spese anticipate. In particolare, si è provveduto a finanziare provvisoriamente con risorse interne le spese di progettazione esterne necessarie imputando la spesa all'intervento 6 (incarichi professionali esterni) delle spese in conto capitale, mentre le stesse spese di progettazione sono state previste anche all'intervento dell'opera pubblica a cui si riferiscono; all'atto dell'acquisizione delle risorse esterne che finanziano anche le spese di progettazione già impegnate, le spese di progettazione

anticipate sono state impegnate e pagate sul capitolo dell'opera pubblica, con contestuale riduzione a 0 dell'impegno di spesa già effettuato sull'intervento 6 (incarichi professionali esterni), realizzando in tal modo un sistema rotativo senza utilizzare il procedimento tradizionale del fondo interno di rotazione che prevede l'utilizzo di un capitolo di entrata in conto capitale.

Dalle valutazioni comparative della classificazione contabile adottata tra i vari enti esaminati per le varie tipologie di spese in conto capitale, è emersa, soprattutto per alcune tipologie di spese (spese di progettazione delle opere pubbliche, spese in conto capitale di carattere finanziario), una rilevante diversificazione delle modalità di contabilizzazione.

5.3 Valutazioni comparative su effetti contabili di spesa

Gli effetti contabili di spesa derivanti dalle disomogeneità contabili riscontrate negli enti soggetti a rilevazione si possono classificare nelle tipologie di seguito elencate.

1) Non sono state riscontrate spese correnti (tit. I) contabilizzate tra le spese in conto capitale (tit. II).

2) Sono state riscontrate spese in conto capitale contabilizzate tra le spese correnti (tit. I) e segnatamente con riferimento alla contabilizzazione da parte di due enti (Comune di Paluzza e Comune di Forni di Sopra), per asserite ragioni di pagamento delle spese, delle spese di progettazione interna delle opere pubbliche; per il Comune di Paluzza, solamente la parte relativa agli oneri riflessi.

3) Sono state riscontrate spese in conto capitale contabilizzate sia tra le spese in conto capitale (tit. II) sia tra le spese correnti (tit. I) tramite l'emissione di reversale di appoggio tra le entrate extratributarie (tit. III) per asserite ragioni di pagamento delle spese o di trasparenza contabile, con riferimento alla pratica contabile adottata da quattro enti (Comune di Monfalcone, Comune di Muggia, Comune di Trieste e Provincia di Pordenone) per la registrazione delle spese di progettazione interna di opere pubbliche.

4) Sono state riscontrate alcune contabilizzazioni che hanno come effetto la duplicazione di spese in conto capitale all'interno del titolo II della spesa e l'appoggio contabile con reversale tra le entrate in conto capitale (tit. IV), per asserite motivazioni di trasparenza contabile (conti vincolati e imputazione delle spese di progettazione esterne) o di riutilizzo di risorse finanziarie proprie stanziata una tantum (fondo interno di rotazione per le spese di progettazione) o di praticità di imputazione contabile (fondo di rotazione interno per gli investimenti). In particolare, le tipologie di classificazione sono di seguito riepilogate:

- imputazione delle spese di progettazione esterne: Provincia di Pordenone;
- adozione del fondo di rotazione interno per il finanziamento delle spese di progettazione per opere pubbliche finanziate da risorse esterne: Comune di Muggia; Comune di Monfalcone; Provincia di Pordenone;
- adozione di un sistema rotativo per il finanziamento delle spese di progettazione per opere pubbliche finanziate da risorse esterne, che, a differenza del punto precedente, produce una duplicazione solo temporanea: Comune di San Daniele del Friuli;
- utilizzo dei capitoli per il funzionamento contabile del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie: Comune di Forni Avoltri; Comune di Paluzza; Comune di Muggia;

- utilizzo dei capitoli per il funzionamento contabile del conto vincolato per i proventi da miglioramenti boschivi: Comune di Forni Avoltri; Comune di Paluzza;

- utilizzo di un fondo di rotazione interno per la contabilizzazione degli investimenti previsti dal piano di sviluppo rurale: Comune di Paluzza.

5) Sono state riscontrate spese per l'impiego di investimenti finanziari di giacenze di liquidità contabilizzate tra le partite di giro (tit. IV) e non tra le spese in conto capitale (tit. II), essendo state considerate un mero movimento di fondi liquidi che incide sull'equilibrio di cassa e non una risorsa finanziaria aggiuntiva per il bilancio: Comune di Monfalcone; Comune di San Daniele del Friuli.

6) Sono state riscontrate disomogeneità di contabilizzazione tra i diversi interventi delle spese in conto capitale (tit. II) tra i vari enti, con riferimento alle seguenti tipologie di spese:

- spese per espropri: intervento 2 oppure nell'intervento in cui è stata contabilizzata la relativa opera pubblica;

- acquisto di titoli di partecipazione: intervento 5, 8 o 9;

- impiego di investimenti finanziari delle giacenze di liquidità: intervento 7 o 10, fatto salvo quanto già contenuto nel punto 5;

- utilizzo del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie e da miglioramenti boschivi: intervento 7 o 10;

- spese per la progettazione interna ed esterna per opere pubbliche: oltre a quanto già indicato nei precedenti punti 2, 3 e 4: intervento 6 o intervento in cui è stata classificata la spesa per l'opera pubblica di riferimento.

7) Sono state riscontrate le seguenti disomogeneità di contabilizzazione temporale nell'ambito del singolo ente:

- impiego di investimenti finanziari delle giacenze di liquidità: da intervento 7 a intervento 10 (Comune di Paluzza e Provincia di Pordenone);

- utilizzo del conto vincolato per i proventi da concessioni edilizie e da miglioramenti boschivi: da intervento 7 a intervento 10 (Comune di Paluzza).

8) Sono state riscontrate le seguenti disomogeneità di contabilizzazione da parte di un singolo ente di spese in conto capitale (tit. II) della stessa tipologia:

- contabilizzazione di espropri collegate direttamente ad opere pubbliche (all'intervento 2 o all'intervento in cui è stata classificata l'opera pubblica): Comune di Paluzza;

- contabilizzazione di spese in conto capitale per erogazioni a soggetti privati (all'intervento 7 e 10): Comune di Forni di Sopra;

- contabilizzazione di spese per la progettazione interna di opere pubbliche (spese correnti, intervento 1 e spese in conto capitale all'intervento in cui è stata classificata l'opera pubblica a cui si riferisce): Comune di Forni di Sopra;

- contabilizzazione delle spese di progettazione esterne per le opere pubbliche all'intervento in cui è stata classificata l'opera pubblica a cui si riferisce o all'intervento 6: Comune di Forni di Sopra; Comune di Trieste;

- contabilizzazione del pagamento delle spese di progettazione esterna per le opere pubbliche all'intervento 6 o all'intervento in cui è stata classificata l'opera pubblica a cui si riferisce: Comune di Muggia.

I suddetti effetti contabili di spesa derivanti dalla disomogeneità dell'imputazione contabile degli enti rilevati, se, in base a quanto rilevato al suddetto punto 1 (non imputazione di spese correnti tra le spese in conto capitale), non intaccano il fondamentale equilibrio di parte corrente stabilito ai sensi dell'art. 162, comma 6 del T.U.E.L., d'altra parte, in base a quanto rilevato nei suddetti punti 2, 3, 4, 5, 6, 8 producono una disomogeneità, e dunque la mancata comparabilità, tra gli enti per la grandezza contabile complessiva delle spese in conto capitale (tit. II), e, al suo interno, tra i vari interventi di spesa; quanto rilevato al punto 7 determina una mancata omogeneità e comparabilità dal punto di vista temporale per la grandezza contabile delle spese in conto capitale (tit. II), e, al suo interno, tra i vari interventi di spesa.

6. Conclusioni

La valorizzazione dell'autonomia e del ruolo degli enti locali che deriva dal nuovo assetto costituzionale del Titolo V della Costituzione comporta un'assunzione di grande responsabilità sia in termini di gestione dei servizi che di incidenza sugli andamenti della spesa pubblica da parte degli enti stessi. La devoluzione della maggior parte della gestione dell'attività amministrativa agli enti locali comporterà un aumento della quota parte di risorse finanziarie da questi gestite con la conseguenza di una sempre maggiore incidenza della spesa per la finanza locale sugli equilibri finanziari complessivi del paese. Proprio per salvaguardare gli equilibri complessivi necessita che si diffonda negli enti una cultura della sana gestione finanziaria in virtù della quale sia possibile razionalizzare i costi dell'attività amministrativa al fine di liberare risorse da dedicare allo sviluppo. Appare, peraltro, evidente come la necessità di conoscere compiutamente la propria realtà amministrativa per meglio governare renda indefettibile quale strumento di sana gestione l'utilizzo di una contabilità attendibile trasparente e facilmente correlabile ai fenomeni gestionali sottostanti. Se infatti l'obiettivo immediato di una politica virtuosa risiede nell'individuazione dei margini di razionalizzazione della spesa corrente, e in particolare, di quella di funzionamento al fine di reperire risorse per gli investimenti senza dover ricorrere all'indebitamento, diviene di fondamentale importanza garantire la corretta classificazione della spesa che diversifichi la spesa corrente da quella di investimento. In primo luogo, infatti, assume rilievo la correttezza di una classificazione che attestando esattamente le poste relative ai due diversi titoli consenta una corretta ricostruzione del saldo relativo all'equilibrio di parte corrente. In secondo luogo un'osservanza della classificazione per interventi della spesa in conto capitale che oltre al rispetto della ripartizione formale sia ispirata all'obiettivo di un'effettiva individuazione delle poste che in via immediata o mediata comporteranno un'utilità patrimoniale o comunque un elemento di sviluppo consente di dare evidenza agli indirizzi assunti dall'ente nelle proprie politiche di investimento e di dare modo agli organi di governo e di rappresentanza della comunità di operare eventuali confronti con altre realtà locali simili. Sotto tale profilo va rilevato che mentre l'autonomia finanziaria e gestionale degli enti viene valorizzata da sistemi contabili che oltre a fornire un'attendibile rappresentazione della realtà consentano di operare forme di benchmarking con altre realtà simili per sostenere i governi locali nel perseguimento costante di obiettivi di miglioramento, al contrario un malinteso senso dell'autonomia contabile come possibilità di legittima rappresentazione difforme di fenomeni simili in ragione di specifiche regolamentazioni di ente potrebbe produrre una situazione di oggettiva impossibilità di utile confronto.

Nell'ambito dell'attività di controllo appena conclusa va senz'altro formulata una valutazione positiva sulla correttezza della distinzione mantenuta nella classificazione tra spese correnti e spese in conto capitale, dal momento che in nessuno degli enti esaminati sono stati rilevate poste di parte corrente inserite tra gli interventi relativi alle spese in conto capitale. Tuttavia, pur nell'ambito di una classificazione rispettosa delle norme contabili, la rilevazione effettuata ha evidenziato numerosi casi in cui si sono adottate soluzioni diverse per rappresentare fenomeni analoghi all'interno degli interventi. Le spese per la progettazione interna, ad esempio, che in un'ottica di evidenza complessiva delle risorse destinate agli investimenti andrebbero ricondotte all'intervento in conto capitale collegato all'opera, sono state da alcuni enti conteggiate nelle spese per il personale o ancora oggetto di una movimentazione tra le poste di parte corrente e quelle in conto capitale, con una procedura che qualora non perfettamente esplicitata potrebbe indurre qualche duplicazione di lettura sui saldi dei singoli titoli. Ulteriori difformità nella classificazione delle spese all'interno degli interventi hanno riguardato l'imputazione delle spese per le progettazioni esterne che in qualche caso sono state classificate nell'intervento relativo all'opera e in altri casi tra gli incarichi professionali esterni e che, nell'apprezzabile intento di garantire immediata copertura finanziaria alle stesse anche nei casi in cui le risorse per l'investimento dovevano essere reperite tramite indebitamento, sono state coperte attraverso il meccanismo di una movimentazione interna al bilancio che, qualora non sufficientemente evidenziato potrebbe dar luogo ad una lettura fuorviante di fenomeni pur legittimamente classificati. Ulteriori diverse interpretazioni sulla collocazione negli interventi hanno riguardato gli investimenti finanziari che nel caso dell'impiego delle giacenze di liquidità sono stati collocati o tra i trasferimenti di capitale o nelle concessioni di crediti e anticipazioni o tra le partite di giro e nel caso dell'acquisto di titoli di partecipazione sono stati invece collocati tra le acquisizioni di beni mobili o tra le partecipazioni azionarie o, ancora, tra i conferimenti di capitale.

Appare evidente come in tutti questi casi la difforme interpretazione sulla classificazione nei singoli interventi non consenta un'attendibile lettura comparata dei dati relativi alle diverse politiche di investimento degli enti. Conseguentemente pur formulando una valutazione complessivamente positiva sull'osservanza delle regole e dei principi contabili da parte degli enti esaminati si ritiene opportuno rappresentare agli organi consiliari destinatari del referto la necessità, ai fini dell'effettivo perseguimento del costante miglioramento gestionale, che nella produzione di leggi e regolamenti contabili destinati agli enti del territorio regionale ci si indirizzi verso un'omogeneità dei sistemi di rilevazione e rappresentazione dei fenomeni contabili tale da consentire agli organi di governo e agli organi rappresentativi della comunità dei

cittadini di avere un'effettiva conoscenza dell'andamento delle gestioni e un'oggettiva possibilità di positivo confronto con realtà territoriali similari.

Il magistrato istruttore

f.to Primo Referendario Emanuela Pesel Rigo

7. Allegati