

# La doppia anima delle variazioni di bilancio

di Fabio Reborà

La funzione primaria degli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting è quella di favorire la negoziazione delle risorse per la realizzazione delle finalità e degli obiettivi gestionali tra i diversi attori organizzativi. La separazione delle funzioni di indirizzo da quella di gestione, costituisce un principio cardine della pubblica amministrazione, attraverso il quale si è inteso, porre al centro dell'attività amministrativa il raggiungimento degli obiettivi fissati a livello politico, con l'intenzione di passare da un'amministrazione "per atti" a una "per risultati".

Tale principio ha però trovato notevoli difficoltà di applicazione a causa della effettiva labilità del confine tra indirizzo e gestione che comporta l'esistenza di numerose "zone grigie", aree di competenza di cui non è sempre agevole attribuire l'appartenenza. È proprio in questo quadro che assume importanza il ruolo degli strumenti di pianificazione, programmazione e controllo che, attraverso l'esplicitazione di obiettivi, risorse e responsabilità organizzative, facilitano l'individuazione delle competenze e costituiscono la base per la "relazione politico-tecnica".

Tale negoziazione non si limita a essere effettuata in sede di definizione preven-

## L'indicazione

### Punto 76 del Principio contabile n. 2:

#### Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni

La materia dell'inammissibilità e della improcedibilità di proposte modificative della relazione previsionale e programmatica deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa. Comunque, detti vizi di legittimità delle proposte si configurano allorché esse contengono una o più delle seguenti incoerenze con la relazione previsionale e programmatica:

- a) contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti contenuti nella relazione previsionale e programmatica;
- b) mancanza di compatibilità con le previsioni delle risorse finanziarie destinate alla spesa corrente o di investimento nella relazione previsionale e programmatica;
- c) mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e dei progetti della relazione previsionale programmatica;
- d) mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.

L'inammissibilità è pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, ed impedisce la presentazione della proposta, secondo le norme regolamentari. L'improcedibilità, sempre pronunciata dal presidente dell'organo, Consiglio o Giunta, impedisce la trattazione della proposta.

tiva degli obiettivi ma è un processo dinamico, che coinvolge l'intero arco dell'esercizio, attraverso opportune modifiche dettate da eventi interni o esterni all'ente, spesso non prevedibili.

Gli Enti locali operano, infatti, in un ambiente in continua evoluzione (per mutamenti normativi, sociali, politici, economici, eccetera) che richiede il costante presidio e aggiornamento delle strategie poste in essere per poter fronteggiare tali mutamenti in modo adeguato.

Gli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting rappresentano la formalizzazione dell'insieme di strategie, obiettivi e risorse assegnate alla struttura organizzativa dell'ente locale. Emerge dunque la necessità di mantenere nel tempo il loro regolare aggiornamento affinché, anche durante il corso dell'esercizio, possano continuare a fornire una fedele rappresentazione della situazione posta realmente in atto.

Solo se è garantita questa

*Gli Enti locali operano in un ambiente in continua evoluzione che richiede il costante presidio e aggiornamento delle strategie poste in essere per poter fronteggiare i cambiamenti in modo adeguato. A partire dall'esercizio in corso*

## RISULTATI



## La norma di riferimento

**Articolo 19**  
del Dlgs 170/2006  
«Variazioni al bilancio  
di previsione»

1. Le variazioni ai documenti di programmazione e previsione possono essere di **carattere programmatico e/o contabile**, nel rispetto del mantenimento della veridicità ed attendibilità del sistema di bilancio.



fedele rappresentazione gli strumenti potranno costituire una valida piattaforma per la negoziazione di obiettivi e risorse tra Consiglio, Giunta e struttura tecnica ed essere quindi un importante supporto per l'applicazione del principio di distinzione delle funzioni.

Spesso gli enti, pur dedicando notevole sforzo alla realizzazione dei documenti in sede di previsione, non prestano sufficiente attenzione all'aggiornamento degli stessi nel corso dell'esercizio. In particolare viene trascurato un aspetto molto importante di tali strumenti. Essi possiedono, infatti, una doppia valenza:

- quella programmatica, in cui vengono definiti strategie e obiettivi dell'ente;
- quella contabile, in cui si assegnano le risorse (finanziarie, umane e strumentali) per l'attuazione degli obiettivi.

Le variazioni di tipo conta-

bile sono meccanismi volti a rendere più flessibile il bilancio e il Peg e consentono di apportare delle modifiche agli stanziamenti previsti per le entrate e le spese, anche in assenza di necessità di modifica degli obiettivi o delle finalità.

Le variazioni di tipo programmatico riguardano la modifica nel corso dell'esercizio di strategie, obiettivi, e profili di risultato attesi e possono o meno comportare variazioni di tipo contabile che incidono sulle dimensioni di bilancio o richiedono storni di fondi.

Solitamente, nel corso dell'anno, viene focalizzata l'attenzione esclusivamente sull'aggiornamento degli aspetti contabili contenuti negli strumenti, creando forti disallineamenti con la parte programmatica. Ciò comporta il rischio di delegittimazione di tali strumenti, che, non riuscendo più a garantire la fedele rappresentazione della situazione dell'ente, perdono ogni valenza informati-

va utile all'attività gestionale e vengono meno alla loro funzione primaria di costituire il supporto al processo decisionale. Un altro rischio da sottolineare è quello che, data la natura autorizzatoria di tali strumenti, vengano autorizzate variazioni nella parte contabile senza che siano formalizzate, a monte, le reali motivazioni di tipo programmatico, informazione necessaria per il corretto svolgimento dell'attività gestionale.

Diviene dunque fondamentale prestare la dovuta attenzione alla gestione dinamica degli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting nel corso dell'esercizio, presidiando le variazioni di tipo contabile ma anche quelle relative alla parte programmatica affinché gli strumenti mantengano la propria coerenza interna tra obiettivi e risorse assegnate.

Proprio in questa direzione si rivolge il recente Dlgs 170/2006 «Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131» che - nell'articolo 19, comma 1 - recita: «Le variazioni ai documenti di programmazione e previsione possono essere di carattere programmatico e/o contabile, nel rispetto del mantenimento della veridicità ed attendibilità del sistema di bilancio».

Preme focalizzare l'attenzione su tale comma poiché, per la prima volta, vengono indicate in modo esplicito le variazioni su programmi di mandato e triennali tipici dei documenti di pianificazione



## Tuel e sistema delle variazioni

Tuel		Documento di riferimento	Tipologia di variazione
Art. 175, c. 9	Le variazioni al piano esecutivo di gestione sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno.	Piano esecutivo di gestione	Programmatica e/o contabile
Art. 175, c. 1	Il bilancio di previsione può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese.	Bilancio di previsione	Contabile
Art. 170, c. 9	Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica	Relazione previsionale e programmatica	Programmatica e/o contabile
Art. 42, c. 3	Il consiglio, nei modi disciplinati dallo statuto, partecipa altresì alla definizione, all'adeguamento e alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte del sindaco o del presidente della provincia e dei singoli assessori.	Linee programmatiche per azioni e progetti	Programmatica

strategica quali le linee programmatiche per azioni e progetti e la relazione revisionale e programmatica. Il presidio delle variazioni nel corso dell'esercizio deve riguardare tutti gli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting adottati negli Enti locali.

Di seguito si procede all'analisi delle variazioni riferite agli strumenti che hanno anche una valenza di tipo programmatico quali il Piano esecutivo di gestione, la Relazione previsionale programmatica e le Linee programmatiche per azioni e progetti.

### IL PEG

Il Tuel non si esprime in merito al problema delle variazioni di Peg. Tuttavia, per una gestione integrata degli strumenti di programmazione si rende necessario il periodico aggiornamento del piano esecutivo di gestione. Le variazioni di Peg durante l'esercizio sono le più frequenti poiché riguardano l'attività gestionale, che è spesso soggetta a moltepli-

ci cambiamenti dettati da fattori interni o esterni all'ente.

Caratteristica qualificante del Peg è lo sforzo di esplicitare una correlazione significativa tra obiettivi e risorse assegnate per la loro realizzazione, da cui scaturisce l'esigenza di un costante aggiornamento di entrambi gli ambiti informativi.

Tenere conto esclusivamente delle variazioni contabili, obbligatorie per legge, tralasciando quelle di natura programmatica causerebbe l'indebolimento della correlazione obiettivi e risorse, rendendo non attendibile né veridica la lettura dei budget. Ci si troverebbe, infatti, durante l'anno gli obiettivi fissati a preventivo, ma le risorse assegnate potrebbero aver subito variazioni (in aumento o in diminuzione) tali da non rendere possibile il raggiungimento degli stessi. In un panorama che si orienta verso la costruzione di un sistema di controllo di gestione strettamente correlato alla programmazione finanziaria, assume

quindi importanza fondamentale la gestione delle variazioni del Peg, sia programmatiche che contabili, nel corso dell'esercizio. Il costante aggiornamento dello strumento non deve però divenire la finalità ultima, ma il mezzo attraverso il quale il documento possa fornire una valida fonte informativa sull'andamento della gestione.

Il presidio della gestione dinamica del Peg diviene quindi presupposto fondamentale, al pari della corretta predisposizione dello stesso, per garantire:

- la possibilità di ridefinire e ricalibrare gli obiettivi nel corso della gestione;
- la rinegoziazione degli stessi in termini di fattibilità da parte dei responsabili dei servizi, attraverso il parere di regolarità tecnica sulla delibera di variazione di Peg;
- il costante aggiornamento dei dati funzionali all'azione di controllo di gestione quali, ad esempio, gli indicatori di risultato;
- le verifiche periodiche sullo stato di attuazione degli obiettivi;



## Tipologie di variazioni di Peg

	Oggetto della variazione	Descrizione
<b>Variazioni relative agli obiettivi di gestione</b>	Obiettivi esistenti	Modifica di obiettivi di gestione in relazione al mutamento di condizioni di breve periodo.
	Obiettivi di nuova introduzione	Integrazione del Peg con nuovi obiettivi posti a presidio delle finalità di medio periodo.
	Modalità di attuazione	Modifica delle modalità di attuazione e dei tempi di realizzazione, con riferimento a un obiettivo dato.
	Indicatori di risultato	Modifica degli indicatori di risultato, con riferimento ad un obiettivo dato.
<b>Variazioni relative alle dotazioni di risorse</b>	Risorse umane	Variazioni nelle dotazioni di personale assegnate ai centri di responsabilità.
	Risorse strumentali	Variazioni nelle dotazioni di beni strumentali assegnati ai centri di responsabilità.
	Risorse finanziarie:	Variazioni di risorse finanziarie assegnate ai centri di responsabilità.
	a) comportanti variazioni di bilancio	Variazioni tra capitoli relativi a servizi/interventi o risorse diversi.
	b) non comportanti variazioni di bilancio	Variazioni tra articoli relativi ad uno stesso capitolo (non è necessaria l'approvazione in Giunta). Variazioni tra capitoli relativi ad uno stesso servizio/intervento o risorsa (è necessaria l'approvazione in Giunta).

## Tipologie di variazioni di Rpp

	Oggetto della variazione	Descrizione
<b>Variazioni relative alle finalità triennali</b>	Finalità esistenti	Modifica delle finalità in relazione al mutamento di condizioni di breve/medio periodo.
	Finalità di nuova introduzione	Integrazione della Rpp con nuove finalità poste a presidio di quanto definito dalle linee programmatiche per azioni e progetti.
<b>Variazioni relative alle dotazioni di risorse</b>	Risorse umane	Variazioni nelle dotazioni di personale assegnate ai programmi e agli eventuali progetti.
	Risorse strumentali	Variazioni nelle dotazioni di beni strumentali assegnate ai programmi e agli eventuali progetti.
	Risorse finanziarie	Variazioni di risorse finanziarie assegnate ai programmi e agli eventuali progetti.

- la congruità tra spese sostenute e risultati raggiunti;
- una solida base di riferimento per l'attività del nucleo di valutazione.

Le variazioni del piano esecutivo possono riguardare:

- gli obiettivi di gestione;
- le modalità di attuazione degli obiettivi, i tempi di realizzazione e i connessi indicatori;
- i capitoli nei quali si arti-

colano i budget di entrata e di spesa.

L'articolo 170, comma 9 del Tuel «nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica».

Il principio della coerenza viene sottolineato dal legislatore che intende garanti-

re la rispondenza tra le decisioni prese in sede assembleare e i successivi atti di indirizzo deliberati dalla Giunta (e dal Consiglio stesso).

La circolare FI n. 28/97 chiarisce, peraltro, che casi di inammissibilità e improcedibilità degli atti possono verificarsi anche in caso di mero «contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti in termini di indirizzi e di contenuti», sancendo in modo evidente l'importanza della necessità di variazioni programmatiche del piano strategico dell'ente. Il medesimo concetto è ribadito anche nel Principio contabile n. 2, al punto 76.

La coerenza, dunque, non riguarda unicamente gli aspetti contabili, ma anche le finalità della Rpp, in una logica di correlazione e pari dignità tra programmi triennali e relative risorse assegnate.

Per tale motivo, analogamente a quanto definito a proposito delle variazioni



di Peg, le variazioni riguardanti la relazione previsionale possono avere natura programmatica e/o contabile e riguardare:

- la descrizione del programma (e degli eventuali progetti);
- la motivazione delle scelte di indirizzo e le connesse finalità triennali;
- le risorse e gli interventi nei quali si articolano i budget di entrata e di spesa dei programmi e degli eventuali progetti.

### LE LINEE

L'articolo 42, comma 3 stabilisce che «Il consiglio, nei modi disciplinati dallo statuto, partecipa altresì alla definizione, all'adeguamento e alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte del sindaco o del presidente della provincia e dei singoli assessori». Dunque la norma rileva la necessità dell'aggiornamento periodico dei programmi di mandato dell'amministrazione anche in assenza di riflessi di natura finanziaria.

Le linee programmatiche per azioni e progetti si caratterizzano, infatti, per essere un documento:

- di natura meramente programmatica, in quanto la norma non fa cenno a riscontri di tipo contabile;
  - di mandato, poiché si riferisce all'arco temporale entro il quale la Giunta esplicherà la propria azione amministrativa.
- Le variazioni programmatiche in oggetto riguardano:
- la mission e i valori dell'ente;
  - le finalità di mandato;
  - la motivazione delle scelte di indirizzo, poste a

## Quadro sinottico delle variazioni

	Variazioni programmatiche	Variazioni contabili	Soggetto proponente	Organo deliberante
<b>Linee programmatiche per azioni e progetti</b>	Variazioni dei programmi di mandato	-	Sindaco, sentita la Giunta, e Consiglio	Consiglio, se previsto dallo Statuto
<b>Relazione previsionale e programmatica</b>	Variazioni dei programmi triennali	Variazioni delle entrate e delle spese di programma	Giunta, consiglieri e commissioni consiliari	Consiglio
<b>Bilancio pluriennale e annuale</b>	-	Variazioni delle risorse di entrata e dei servizi/interventi di spesa	Giunta, consiglieri e commissioni consiliari	Consiglio
<b>Piano esecutivo di gestione</b>	Variazioni degli obiettivi annuali, delle modalità di attuazione e degli indicatori	Variazioni dei capitoli di entrata e di spesa	Giunta, direttore generale e responsabili dei servizi	Giunta

## Tipologie di variazioni delle linee programmatiche

	Oggetto della variazione	Descrizione
<b>Variazioni alle finalità e agli orientamenti di fondo</b>	Mission e valori	Revisione delle finalità di fondo e dei valori che guidano l'azione amministrativa derivante da una modifica nella lettura complessiva dei bisogni e del ruolo dell'ente.
<b>Variazioni relative alle finalità di mandato</b>	Finalità esistenti	Modifica delle finalità in relazione al mutamento di condizioni di medio/lungo periodo.
	Finalità di nuova introduzione	Integrazione delle linee programmatiche con nuove finalità poste a presidio della mission e dei valori dell'amministrazione.

fondamento delle modifiche delle strategie dell'ente.

L'attenzione al presidio delle variazioni degli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting è dunque molto importante per la corretta gestione degli stessi nel corso dell'anno. Tali strumenti, infatti, se costantemente aggiornati sono in grado di fornire importanti elementi informativi sulle attività di indirizzo e gestione dell'ente e quindi di fungere da adeguato supporto all'attuazione del principio di separazione delle funzioni.

Al contrario, non prestando adeguata considerazione alle variazioni di tipo programmatico si rischia di rendere gli strumenti inadeguati al supporto dei processi decisionali, vanificando il loro patrimonio informativo. Trascurando la natura dinamica di tali strumenti si estingue drasticamente la loro utilità nel corso nell'anno, riducendoli a meri adempimenti da produrre in fase di previsione. Questo porta alla loro definitiva delegittimazione ma non a una contestuale diminuzione della mole di lavoro necessaria alla loro predisposizione in fase di programmazione.

