

XI Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria
“Finalismo e ruolo delle aziende nel processo di costruzione dello Stato unitario”

Alberto Nobolo, Enrico Guarini, Francesca Magli
Università degli Studi di Milano-Bicocca

L'armonizzazione dell'informativa di bilancio delle amministrazioni locali nel processo di costruzione dello Stato unitario

Sommario

Introduzione	2
Letteratura e metodologia della ricerca.....	2
La riorganizzazione amministrativa dei Comuni.....	4
Le fasi del processo di armonizzazione dell'informativa di bilancio dei Comuni	7
La legislazione specifica sulla contabilità dei Comuni.....	11
Le modalità ed i contenuti della standardizzazione dell'informativa di bilancio	12
Assetti legislativi precedenti il 1890.....	12
Il Regio Decreto “Amministrazione e contabilità dei Comuni e delle Provincie” del 6 luglio 1890 n. 7036: i contenuti della standardizzazione.....	15
Conclusioni	29

Introduzione

Il tema dell'armonizzazione dei bilanci e più in generale dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche ha assunto di recente una rinnovata attenzione a livello internazionale. Alcune criticità emerse nel nostro Paese sono legate alla non omogenea struttura dei bilanci delle amministrazioni appartenenti ai diversi livelli di governo (stato, regioni ed enti locali), dei relativi principi contabili ed alla differente impostazione del sistema di rilevazione (contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale).

La necessità di armonizzare gli schemi di bilancio e le diverse metodologie contabili si pone in relazione ai fabbisogni informativi emergenti dalla revisione degli assetti istituzionali (evoluzione verso un sistema di federalismo fiscale), nonché al controllo degli impegni di stabilità nei conti pubblici assunti dallo Stato italiano a livello europeo.

Il problema dell'armonizzazione contabile tra livelli di governo ha radici profonde nella storia italiana a partire dalla fine del XIX secolo quando, con l'unificazione del Regno d'Italia, è stato necessario armonizzare i bilanci e coordinare i diversi sistemi contabili dei Comuni appartenenti ai sette Stati preunitari confluiti nel nuovo Stato (Regno di Sardegna, Regno Lombardo-Veneto, Granducato di Toscana, Ducato di Modena e Reggio, Ducato di Parma, Piacenza e Guastalla, Stato Pontificio, Regno delle Due Sicilie).

Considerato l'interesse sul tema dell'armonizzazione contabile appare utile proporre un'indagine in chiave storica.

Obiettivo principale del presente lavoro è quello di approfondire le caratteristiche del processo di armonizzazione contabile nel periodo immediatamente successivo all'unificazione.

Letteratura e metodologia della ricerca

Il campo di indagine è relativo al processo di unificazione contabile dell'informativa di bilancio delle amministrazioni comunali, aspetto che appare poco

esplorato negli studi che hanno affrontato l'argomento dell'armonizzazione della contabilità pubblica in chiave storica.¹

Infatti, anche nell'ambito della letteratura e dei documenti contabili del periodo considerato si registra l'assenza di materiali specifici sul tema dell'armonizzazione dei bilanci comunali. Ciò anche a causa delle più impellenti esigenze di carattere politico dettate dal processo di unificazione italiana.

Le fonti disponibili riguardano la legislazione in merito, che parte dal 1865 con la legge di unificazione amministrativa del Regno, e alcuni manuali storici e giuridici dell'inizio novecento.

I principali documenti attestanti il processo di cambiamento nella disciplina dell'informativa di bilancio sono da ricondursi ai testi legislativi post unità (dal 1869 in poi) riguardanti in particolare la contabilità di stato e all'opera del Testera dal titolo: *Amministrazione patrimoniale e contabilità dei comuni, delle provincie e delle istituzioni pubbliche di beneficenza*, del 1897, raro esemplare di testo in grado di trattare in modo completo sia la legislazione in vigore sia i prospetti di bilancio utilizzati.

Il metodo di ricerca adottato prevede l'analisi di diverse fonti quali la legislazione (leggi, circolari e istruzioni ministeriali), le principali opere scientifiche e i manuali di ragioneria pubblicati nel periodo considerato nonché alcuni documenti contabili originali (bilanci e rendiconti).

L'analisi affronta i seguenti aspetti:

- 1- il processo di riorganizzazione amministrativa dei Comuni;

¹L. ANSELMI, A. CAPOCCHI e S. LAZZINI, "I presupposti e le origini della Ragioneria Generale dello Stato" in *Cultura aziendale e professionale tra passato e futuro*, pp 23-32, Bari, vol. I, 2004; G. CATTURI, "Dall'unità "formale" dei popoli a quella "sostanziale" delle culture: il contributo della ragioneria al processo politico – amministrativo di costituzione unitaria del nostro Paese", R. MUSSARI, P. MONFARDINI, P. RUGGIERO, "Retorica e pratica della contabilità finanziaria: i bilanci negli Stati pre-unitari e del Regno d'Italia", F. PODDIGHE, S. CORONELLA, "Ordinamenti contabili e strumenti di controllo negli Stati pre-unitari: dalla Restaurazione all'Unità d'Italia" in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009; S. LAZZINI, S. PONZO, "L'informativa contabile nella ragioneria pubblica tra il XIX e il XX secolo secondo G. CERBONI e R. BESTA in *Riferimenti storici e processi evolutivi dell'informativa di bilancio tra dottrina e prassi* - Atti del VIII convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, Atri – Silvi, 22-23 settembre 2005

- 2- le fasi del processo di armonizzazione dell'informativa di bilancio dei Comuni;
- 3- le modalità ed i contenuti della standardizzazione dell'informativa di bilancio.

La riorganizzazione amministrativa dei Comuni

L'analisi del processo di armonizzazione contabile non può essere disgiunto dai cambiamenti negli assetti istituzionali, già in atto prima del 1861.

La nuova organizzazione amministrativa dello Stato si sviluppa sulla necessità di razionalizzare la pubblica amministrazione. Tale operazione, già in atto in Europa da secoli, è volta al soddisfacimento delle esigenze del mondo liberale borghese.²

Il modello di stato pre-unitario era caratterizzato da un modello fortemente accentrato.³ Nel 1838 si avviò un processo di profondo rinnovamento delle amministrazioni locali nell'ottica di una maggiore autonomia istituzionale. Carlo Alberto, infatti, dispose le *Istruzioni per l'amministrazione dei comuni* del 1° aprile 1838 dove venivano introdotte alcune innovazioni come la possibilità del ceto borghese di partecipare al consiglio comunale. Con i provvedimenti adottati successivamente tra il 1841 e il 1843 le vecchie province vennero esautorate dai compiti precedenti e raggruppate in organismi più grandi chiamati intendenze generali,⁴ dotati di personalità giuridica e con il compito di formare un bilancio unitario.⁵

Tale modello continuava a ripercorrere quello napoleonico garantendo però un maggior decentramento di potere. Ulteriore evoluzione del modello fu ripresa con il

² R. RUFFILLI, "Esigenze della borghesia e organizzazione della pubblica amministrazione" in I. ZANNI ROSIELLO (a cura di), *Gli apparati statali dall'Unità al fascismo*, il Mulino, 1976; pg. 63 e seg.

³La legge 7 aprile 1799, denominata "controllo dell'esecutivo sull'attività del comune" divideva gli assetti statali in dipartimenti, cantoni o distretti e comuni o municipalità. Successivamente, secondo la legge 10 novembre 1818 n. 859) le istituzioni locali furono articolate in divisioni, province, mandamenti e comunità (solo quest'ultima con personalità giuridica) aventi esclusivamente funzioni amministrative decentrate.

⁴M.R. DI SIMONE, *op.cit.*; pg.238.

⁵ La provincia, prima della legge 7 ottobre 1848, è un reparto della divisione amministrativa senza personalità giuridica, si veda C. TESTERA, *Amministrazione patrimoniale e contabilità dei comuni, delle provincie e delle istituzioni pubbliche di beneficenza – Commento a R.D. 6 luglio 1890, alla Legge comunale e provinciale 20 febbraio 1889 e alla legge sulle Istituzioni pubbliche di beneficenza del 17 luglio 1890*, Unione Tipografico Editrice, Torino, 1897; pg. 417; C. PAVONE, "L'ordinamento comunale e provinciale piemontese" in N. RAPONI (a cura di), *Dagli stati preunitari d'antico regime all'unificazione*, il Mulino, 1981; pg. 456.

Regio editto del 28 novembre 1847 n. 659i n cui il consiglio comunale veniva eletto dai cittadini a suffragio ristretto.⁶

Tale meccanismo subì una battuta d'arresto con la legge del 7 ottobre 1848n. 807 di Carlo Alberto - Re dello Stato di Sardegna, legge in cui si era proceduto alla fusione dell'ordinamento comunale, provinciale e divisionale. Il consiglio comunale, infatti, aveva soltanto funzioni legislative mentre la funzione esecutiva spettava al sindaco, nominato ancora dal re, e ai vicesindaci, nominati dall'intendente, posto a capo sia della divisione sia della provincia.

Alla vigilia dell'unificazione, tra il 1859 e il 1860, il governo piemontese cercò di uniformare l'assetto istituzionale delle nuove provincie annesse all'ex-Regno di Sardegna. Tale azione fu perseguita attraverso:

- a) la riorganizzazione delle strutture amministrative del Regno, con la modifica delle competenze, la soppressione di alcuni organi e l'istituzione di direzioni speciali poste sotto la diretta dipendenza di governatori, commissari e luogotenenti nominati dal re.
- b) l'istituzione di commissioni di studio con l'obiettivo di preparare l'unificazione delle leggi in vigore nelle antiche e nuove provincie.⁷

L'ordinamento, ancora in stile napoleonico con la figura del sindaco nominato dal Re⁸ a capo del Comune, viene modificato in particolare dalla legge del 23 ottobre 1959(cosiddetta legge Rattazzi)⁹. Le principali novità della legge riguardavano la costituzione della Giunta municipale che in quanto organo rappresentativo prevaricava sul sindaco, ormai soltanto organo burocratico, e la riduzione degli

⁶ Al tempo dello Statuto Albertino in Italia l'elettorato ristretto era basato sul sesso e sul censo (potevano partecipare al voto solo i cittadini maggiorenni maschi muniti di un reddito minimo predeterminato).

⁷Relazione del Ministro delle Finanze Oytana, 7 agosto 1859.

⁸ Il cambiamento nell'ambito dell'elezione del sindaco risale alla legge comunale e provinciale del Crispi del 1888 (legge 30 novembre 1888 n. 5865)in cui si rese elettivo il sindaco per tutti i comuni superiori a 10.000 abitanti e la legge del 29 luglio 1896 n. 346 in cui l'elettività fu estesa a tutti i comuni in E. Ragonieri, "Accentramento e autonomie: istanze e programmi", pg. 87, M.S. GIANNINI, "Autonomie comunali e controlli statali", pg. 124 in I. Zanni Rosiello (a cura di), *op. cit.*

⁹ Tale legge, entrata in vigore inizialmente negli Stati Sardi ed in Lombardia e poi estesa a tutto il resto della penisola (tranne in Toscana), pose le basi dell'organizzazione comunale e provinciale dell'Italia unita. In M.R. DI SIMONE, *Il Regno di Sardegna e l'Unità d'Italia*, Giappichelli editore, 2007; pg.253. Per arrivare ad ottenere maggior autonomia le istituzioni locali dovranno attendere la legge del 1903 sulla municipalizzazione dei pubblici servizi che consentiva alle città di produrre beni e servizi per la collettività, incrementando l'iniziativa delle amministrazioni locali. In M.R. DI SIMONE, *op. cit.*; pg.277.

organismi sopra ordinati al comune ad un unico organo, la provincia, guidata dal prefetto in qualità di rappresentante del governo.¹⁰

Con l'istituzione delle Prefetture nella legge 9 ottobre 1861, inoltre, si configurò un sistema di autorità governative periferiche preposte agli ordinamenti locali (59 province, con a capo un prefetto e 193 circondari, con a capo un sottoprefetto).

Con il passare degli anni, cresce la volontà di aumentare il potere delle amministrazioni locali (provinciali e comunali). I progetti presentati da Farini nel giugno 1860 e da Minghetti nel marzo 1861 ne sono l'esempio. Tali progetti, rispondenti ad una esigenza diffusa, prevedevano, infatti, la realizzazione di regioni rette da un governatore e competenti in varie materie e una maggior autonomia a livello provinciale e comunale. Tali progetti, però, non vennero mai trasformati in legge ma rimase in vigore la legge Rattazzi, confermando la fedeltà al modello napoleonico fondato sull'accentramento del potere centrale.¹¹

La legge comunale e provinciale del 20 marzo 1865n. 2248, definita da Spaventa¹² la legge di unificazione amministrativa del Regno, intese ribadire l'ordinamento amministrativo italiano già stabilito nella legge Rattazzi. I comuni erano duplicemente controllati, dai sindaci, sempre nominati dal re, e dalle Deputazioni provinciali, presiedute dal prefetto.¹³

In seguito alla crisi dello stato liberale si ripropose una tendenza all'accentramento dei poteri, che condusse ad operare una riforma dell'assetto amministrativo attuata con la legge 30 dicembre 1888, n. 5865. Tale legge nata da un progetto dell'onorevole Crispi dal titolo "Modificazioni ed aggiunte alla Legge comunale e provinciale 20 marzo 1865", concesse ai comuni, capoluoghi di provincia e di circondario, ovvero a quelli con più di 10.000 abitanti, di scegliersi il proprio sindaco e alle deputazioni provinciali di nominare un presidente al loro interno. Rafforzò, inoltre, il meccanismo dei controlli, con l'introduzione della Giunta provinciale amministrativa e con un potenziamento del ruolo svolto dai prefetti, a

¹⁰M.S.GIANNINI, "Autonomie comunali e controlli statali", in I. ZANNI ROSIELLO (a cura di), *op. cit.*, pg. 110.

¹¹M.R. DI SIMONE, *op.cit.*; pg.277.

¹²Silvio Spaventa (1822 – 1893) è stato politico e patriota italiano e senatore del Regno d'Italia. S. Spaventa, *La Giustizia nell'amministrazione*, Einaudi, Torino, 1949; pg. 38 e seg.

¹³E. RAGIONIERI, "Accentramento e autonomie: istanze e programmi", in I. ZANNI ROSIELLO (a cura di), *op. cit.*; pg. 80.

conferma del principio di centralità del potere esecutivo e delle sue articolazioni periferiche.

I comuni svilupparono, di conseguenza, nuovi compiti, strutture nonché regole volte a sottoporre le deliberazioni degli organi municipali al controllo delle autorità superiori.

Le fasi del processo di armonizzazione dell'informativa di bilancio dei Comuni

Per quanto riguarda il processo di armonizzazione contabile dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, dall'analisi emerge che nel periodo immediatamente successivo alla costituzione del Regno d'Italia, il Governo non si orientò verso l'adozione di strutture e soluzioni innovative bensì estese a tutto il territorio le procedure sabaude.

Gli anni 1859-60 rappresentano un periodo di elevata instabilità ed incertezza del contesto istituzionale. Nonostante l'avvio di alcuni tentativi di unificazione legislativa ed amministrativa da parte dei governi "provvisori" negli antichi Stati, nel 1861 occorreva ancora risolvere il problema dell'organizzazione dello Stato appena costituito. Come si evince dalla serie dei dati su "Il bilancio del Regno d'Italia" pubblicato della Ragioneria Generale dello Stato, nel 1861 non fu nemmeno possibile preparare un bilancio unico¹⁴ per tutto il Regno poiché il processo di unificazione delle norme sulla contabilità dello Stato non era ancora stato completato.¹⁵

Dopo la proclamazione del Regno d'Italia del 17 marzo 1861, la prima legge di unificazione in materia contabile formulata dal Parlamento riguardò il riconoscimento dei debiti degli Stati confluiti nel Regno d'Italia attraverso l'istituzione del Gran Libro del debito pubblico.¹⁶

¹⁴ Secondo il Ministro Bastogi era necessario ripensare alla gestione del patrimonio dello Stato, riformulando il procedimento di formazione dei bilanci pubblici approvando una disciplina improntata sull'unicità del bilancio piuttosto che sulla convergenza dei bilanci, in P. L. GETI, *La disciplina della contabilità pubblica del Regno d'Italia fino alla Costituente*, Paper pubblicato su <http://pisa.academia.edu/>.

¹⁵ Il bilancio del Regno d'Italia, Ragioneria Generale dello Stato, 1914.

¹⁶ Legge n. 94 del 10 luglio 1861, a cui fece seguito la legge n. 174 del 4 agosto 1861 cosiddetta "Legge d'unificazione dei Debiti pubblici d'Italia" nella quale venivano iscritti i Debiti pubblici dei vari Stati

In relazione alla necessità di procedere con le riforme degli ordinamenti comunali, negli anni immediatamente successivi all'unificazione, vi fu un rilevante sforzo di costruzione di un sistema informativo centrale sulla situazione finanziaria dei singoli comuni del Regno. Il processo, avviato nel maggio 1863 e guidato dal Ministero dell'Interno, prevedeva il coinvolgimento delle Prefetture periferiche nella raccolta e trasmissione dei bilanci dei comuni.¹⁷ Non sempre la risposta delle Prefetture si rivelò rapida e puntuale, come si evince dal ritardo nella trasmissione dei bilanci da parte della Prefettura di Milano,¹⁸ certamente legata alle inadempienze delle amministrazioni comunali.

Date queste difficoltà, è verosimile ipotizzare che nei primi anni successivi all'unificazione il consolidamento dei bilanci comunali nel bilancio del nuovo Stato fosse molto disordinato e poco organico, o addirittura inesistente. Basti pensare che la statistica sulle entrate e le spese dei comuni per gli anni 1873-74 era ancora basata sui bilanci di previsione, *“avendo molti comuni le loro contabilità in arretrato di più anni”*.¹⁹ Il nuovo Stato, una monarchia costituzionale, si ritrovò, fin dai primi tempi, a tentare di risolvere problemi molto più pressanti come il consolidamento del debito pubblico e la creazione di una moneta unica,²⁰ la standardizzazione delle leggi, il recupero di risorse a causa delle spese belliche che avevano svuotato le casse statali, la mancanza

Preunitari in *Raccolta ufficiale delle leggi e dei decreti del Regno d'Italia*, Volume 1, Torino, Stamperia Reale, 1861, p. 272 e 828. Dopo l'annessione nel 1866 del Veneto e nel 1870 di Roma, nel Regno d'Italia vennero emanate le leggi 3 settembre 1868, n. 4.580 e 29 giugno 1871, n. 339, in cui anche i debiti di questi nuovi territori vennero riconosciuti debito pubblico italiano in D. FAUSTO, “Lineamenti dell'evoluzione del debito pubblico in Italia (1861 – 1961)” relazione nel III Seminario CIRSFI (Centro Universitario per la Ricerca per la Storia Finanziaria Italiana), *Debito pubblico e formazione dei mercati finanziari fra età moderna e contemporanea*, tenuto presso la Facoltà di Economia dell'Università di Cassino il 15 e 16 ottobre 2004.

¹⁷Richiesta del Ministero dell'Interno, con Circolare n. 76 del 12 maggio 1863, Fonte: Fondo Prefettura, Archivio di Stato di Milano.

¹⁸Sollecito del Ministero dell'Interno, Circolare n. 29 del 14 marzo 1864, Fonte: Fondo Prefettura, Archivio di Stato di Milano.

¹⁹Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio - Ufficio Centrale di Statistica, 1875. Le statistiche pubblicate nel 1873 riportavano un debito comunale aggregato di Lire 534.268.396.

²⁰Prima dell'Unità d'Italia esistevano sei diversi sistemi monetari, con al loro interno 236 diverse monete metalliche. Il 20 agosto 1862 il Senato del Regno d'Italia vara la legge Pepoli sull'unità monetaria. Inizia così un lungo processo di ritiro delle monete vecchie per sostituirle. Al Nord nel 1865 la conversione è conclusa mentre al Sud dopo il 1871. Gli istituti autorizzati ad emettere il denaro del nuovo regno sono sei che in seguito ad una gigantesca bolla speculativa, seguita da una crisi bancaria, spinge nel 1893 Giolitti a dettare nuove regole per l'emissione di carta moneta e a creare un'unica Banca nazionale. In M. LONGO, *La moneta dell'Italia unita: dalla lira all'euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2011.

di infrastrutture;²¹ ma anche problemi di sicurezza pubblica come il brigantaggio antisabaudo nelle regioni meridionali, nel periodo 1861 – 1869 e le ostilità della Chiesa Cattolica nei confronti del nuovo Stato.

In questo contesto, l'attenzione verso la risoluzione di questioni più urgenti, negli anni 1861 e seguenti non permise un'immediata riforma di ordine amministrativo e tanto meno l'armonizzazione delle contabilità delle amministrazioni pubbliche.²²

I problemi erano tali che fino al 1869 la regolamentazione fondamentale della contabilità pubblica rimase la legge degli Stati Sardi del 23 marzo 1853 n. 1483,²³ introdotta dal Conte di Cavour, definita “la prima legge per l'ordinamento dell'amministrazione centrale della contabilità generale e della Corte dei Conti”²⁴e i relativi regolamenti attuativi approvati con regio decreto 30 ottobre 1853 n. 1615 e con regio decreto 13 aprile 1855 n. 841.²⁵

Si introdussero, nel frattempo, i decreti legislativi 13 novembre 1859 e 3 novembre 1861 che rimasero contemporaneamente in vigore, il primo applicato negli Stati sardi e nelle prime province annesse (Lombardia, Emilia, Marche e Umbria) e il secondo nelle altre province del Regno, ma che non furono mai trasformati in legge.

Diversi progetti di legge furono proposti in seguito dal ministro Bastogi²⁶ (13 novembre 1861), dal ministro Minghetti²⁷ (12 dicembre 1863), dal ministro Sella²⁸ (19

²¹ Il consolidamento dei debiti pubblici degli Stati Preunitari era pari a 2 miliardi e mezzo di lire. Tale somma arrivava principalmente dal Regno di Sardegna (57%), dal Regno delle due Sicilie (29%), dalla Lombardia (7%) e dalla Toscana (5%) in P. L. GETI, *La disciplina della contabilità pubblica del Regno d'Italia fino alla Costituente*, Paper pubblicato su <http://pisa.academia.edu/>.

²² C. PAVONE, “L'ordinamento comunale e provinciale piemontese” in N. RAPONI (a cura di), *Dagli stati preunitari d'antico regime all'unificazione*, il Mulino, 1981, M. R. Di Simone, op. cit., 2007, C. TESTERA, op. cit., 1897.

²³ E' importante ricordare la legge Cavour del 1853 perché, tenendo conto della legge di contabilità francese del 1838 e di quella belga del 1846, introduceva in Italia una concezione di contabilità intesa come responsabilità e obbligo di rendicontazione delle amministrazioni pubbliche in P. L. Geti, *La disciplina della contabilità pubblica del Regno d'Italia fino alla Costituente*, Paper pubblicato su <http://pisa.academia.edu/>

²⁴ F. DI RENZO, *Le basi storiche della contabilità pubblica moderna*, Caparrini, 1960; pg. 46 e seg.

²⁵ G. PARRAVICINI, *La politica fiscale e le entrate effettive del Regno d'Italia 1860 – 1890*, ILTE – Industria Libreria Tipografica Editrice, Torino, 1958; pg. 403.

²⁶ Tale progetto mirava ad estendere a tutto lo Stato le disposizioni del decreto reale 3 novembre 1861.

²⁷ In tale progetto, volta ad una chiarificazione nella gestione finanziaria del paese, il ministro voleva introdurre due diverse leggi di bilancio, la prima per le entrate e le spese ordinarie e la seconda per le entrate e le spese straordinarie in G. PARRAVICINI, op. cit.; pg. 407.

dicembre 1865) e dal ministro Scialoja²⁹ (21 dicembre 1865) ma nessuno ebbe la forza di trasformarsi in riforma data la necessità di pensare in via prioritaria alla difficile riorganizzazione politica.

Subito dopo l'unità d'Italia il ministro Bastogi diede inizio al processo di unificazione dei sistemi di contabilità pubblica esistenti negli stati preunitari e presentò nel 1862 il primo bilancio unificato.³⁰

A causa della difformità dei sistemi contabili e fiscali degli Stati Preunitari la situazione in Italia rimase complicata per cui si dovette estendere la legislazione tributaria piemontese a tutto il Regno.

Solo il progetto Cambray – Digny del 4 febbraio 1868 fu trasformato nella Legge 22 aprile 1869 n. 5026, ma anche tale provvedimento non fu risolutivo in quanto comprendeva applicazioni talvolta discordanti. Tale legge rappresentava l'unione dei precedenti decreti legislativi in vigore (13 novembre 1859 e 3 novembre 1861) e pertanto, non solo non apportava nessuna novità ma creava ulteriore confusione disciplinando la contabilità in maniera difforme da articolo a articolo.

Essa riconfermava il sistema di bilancio di competenza e i termini dell'anno finanziario previsti dal 1 gennaio al 31 dicembre.³¹

Successivamente due commissioni,³² costituite nel 1874 e nel 1878, vennero nominate per esaminare la legge del 1869 e per proporre le riforme necessarie.³³ Gli elementi più importanti studiati dalle commissioni riguardavano:

²⁸ Tale progetto, sulla linea dell'esperienza inglese, variava i termini dell'anno finanziario, adottava un bilancio di cassa e divideva le entrate e le uscite in permanenti, variabili e straordinarie in G. PARRAVICINI, *op. cit.*; pg. 407.

²⁹ Sulla falsa riga del progetto di Sella ma con alcune variazioni relative alle norme contabili e di controllo, prevedeva l'istituzione della ragioneria generale e di un consiglio del tesoro in G. PARRAVICINI, *op. cit.*; pg. 408.

³⁰ M. BERGAMIN, "L'Unità d'Italia e la Ragioneria", in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 5-6 novembre 2009; pg. 28 e seg.; R. CAMODECA, "Il contributo della ragioneria all'evoluzione della contabilità di Stato dall'Unità al Regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazione sulle scritture della ragioneria generale dello Stato", in atti del VI convegno nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria *Contabilità e Cultura*, Caserta, 4-5 ottobre 2001; pg. 221.

³¹ G. PARRAVICINI, *op. cit.*; pg. 408.

³² "Coll'incarico di esaminare e proporre i miglioramenti che si possono introdurre nella legge del 22 aprile 1869 n. 5026, nel fine di rendere più armonico e completo il relativo servizio e di determinare le

- la struttura dei bilanci (unico bilancio o due bilanci ovvero *stati di prima previsione e bilancio definitivo*);³⁴
- la durata dell'esercizio finanziario;
- la forma, denominazione e divisione dei singoli conti.³⁵

I lavori di tali commissioni portarono al progetto Magliani, unico progetto che, finalmente, fu trasformato nella legge 8 luglio 1883, coordinata con la precedente legge (del 1869) nel testo unico Regio Decreto 17 febbraio 1884.

Tale legge introduceva, dunque, alcuni chiarimenti ed innovazioni : la contabilità patrimoniale, la modifica dell'anno finanziario (1 luglio–30 giugno), la divisione della materia dell'anno finanziario in conto del bilancio e conto del patrimonio, la definizione dei residui e la forma della loro contabilità e le modalità di rapporto tra contabilità finanziaria o di bilancio e contabilità economica o patrimoniale.

La legislazione specifica sulla contabilità dei Comuni

Nessun testo di legge si occupava, tuttavia, specificamente della contabilità e amministrazione dei Comuni; esistevano istruzioni ricavate dalle leggi precedentemente accennate e disciplinanti la contabilità di Stato, che venivano estese e tradotte per ottemperare ai bisogni specifici di Comuni e Province: le istruzioni pre-unitarie del 1° aprile 1838 e del 15 marzo 1860³⁶ o successive del 25 agosto 1865 per la definizione degli schemi di bilancio di previsione, del 21 gennaio 1867 per i conti

forme più convenienti per la compilazione dei bilanci di previsione e del rendimento dei conti" in Testera, *op. cit.*, 1897; pg. 8.

³³In seguito Minghetti emanò nuove istruzioni sulla gestione dei flussi finanziari e residui per la contabilità del Regno con il r.d. 4 settembre 1874 n. 7699.

³⁴C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 7 e 8.

³⁵ Forma e regole più semplici per i conti degli uffici provinciali e del rendiconto generale dello Stato (progetto 1874) e la distinzione tra entrate e spese ordinarie e straordinarie direttamente nel bilancio o in allegati statistici (progetto 1878) in C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 7 e seg.; soprattutto nel progetto Minghetti veniva proposta una ulteriore e diversa classificazione dei bilanci, che rivedremo successivamente, nelle categorie: entrate e spese effettive proprie dell'anno; movimento di capitali e partite di giro. Tale importante distinzione richiama gli influssi della logismografia di Cerboni in cui si sottolineava la distinzione tra fatti modificativi, dipendenti da entrate e spese effettive o da perdite e profitti di qualunque genere e fatti permutativi, portanti trasformazioni solo patrimoniali. In A. DE BRUN, *op. cit.*, pg. 457 eR. Camodeca, *Il bilancio dello stato nel sistema della ragioneria pubblica*, CEDAM, Padova, 2005; pg. 22 e seg.

³⁶ C. ASTENGO, *Guida Amministrativa ossia commentario alla legge provinciale e comunale del 20 Marzo 1865 e del relativo regolamento con aggiunta di moduli e formulari ad uso delle amministrazioni comunali*. Milano, coi tipi di Luigi di Giacomo Pirola, 1865; p. 212.

comunali e del 19 dicembre 1865 per la compilazione dei conti provinciali di cassa.³⁷In particolare, per i comuni non furono mai formulati principi di riferimento specifici sulla tenuta della contabilità di cassa rispetto alla quale si fece riferimento alle istruzioni per le province ed alle consuetudini contabili locali, sotto la sorveglianza e la direzione dei prefetti. La struttura dei bilanci comunali venne modificata nuovamente con le istruzioni del 20 luglio 1875.

Per arrivare ad un testo unico ed organico sull'amministrazione e contabilità dei Comuni si deve attendere il Regio Decreto 6 luglio 1890 n. 7036 dal titolo: "Amministrazione e contabilità dei Comuni e delle Province" pur continuando ad applicare le disposizioni precedenti per le materie non considerate nella riforma.³⁸ Tale decreto non disciplina tutta la materia contabile dei comuni e delle provincie ma è uno stralcio del r.d. 17 febbraio 1884 n. 2016 che, insieme al regolamento di esecuzione (r.d. 4 maggio 1885 n. 3074) disciplina la contabilità di Stato.

Le modalità ed i contenuti della standardizzazione dell'informativa di bilancio

Come accennato in precedenza, il 1890 è l'anno in cui nasce una nuova legislazione contabile comunale e provinciale in grado di recepire tutte le modifiche della legislazione dello Stato in tema di contabilità e coerente con il nuovo assetto istituzionale dei Comuni.

Assetti legislativi precedenti il 1890

Prima del 1890 non esistendo una legge ad hoc che disciplinasse la contabilità nei comuni, per la redazione dei bilanci comunali si seguivano i principi generali previsti dalle leggi sulla contabilità dello Stato ed in particolare, nel periodo pre/post unitario, la legge del 23 marzo 1853 n. 1483 degli Stati Sardi, la legge Cambray-Digny del 22 aprile 1869 n. 5026 e la legge 8 luglio 1883 n. 1455.

³⁷ La "circolare del 19 dicembre 1865 del ministero dell'interno" disciplina alcuni documenti rilevanti e successivi all'approvazione del bilancio tra cui i ruoli di riscossione, il giornale dei pagamenti, i registri di cassa, il giornale delle riscossioni, il registro delle quietanze, il registro delle spese coattive) nonché le regole inerenti l'obbligo di tenuta dei registri, i movimenti della cassa di deposito, le verifiche di cassa ed i trasferimenti di cassa da un esercizio all'altro.

³⁸ Alcune disposizioni precedenti, infatti, sono ancora in uso in quando ad integrazione del decreto 1890. C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 11

Nella tabella sottostante si riportano i principali cambiamenti introdotti da tali legislazioni ed adottati anche nella redazione dei bilanci comunali e provinciali.

Tabella 1 - Le legislazioni precedenti il 1890.

	Leggi sulla contabilità dello Stato		
	23 marzo 1853n. 1483	22 aprile 1869 n. 5026	8 luglio 1883 n. 1455
Anno finanziario	1 gennaio - 31 dicembre	1 gennaio - 31 dicembre	1 luglio - 30 giugno
Esercizio finanziario	La chiusura dell'esercizio finanziario si poteva protrarre fino al 30 giugno dell'anno successivo	L'anno finanziario coincideva con l'esercizio finanziario	
Prospetti di bilancio	<p>I bilancio di previsione si divideva in progetto di bilancio delle entrate e progetto di bilancio delle spese</p> <p>Bilancio redatto per "competenza"</p>	<p>2 progetti di bilancio successivi</p> <p>Bilancio di previsione dell'esercizio seguente (entro 15/3); bilancio definitivo di previsione dell'esercizio in corso</p> <p>Nei primi 5 anni il primo progetto di bilancio si identifica con il bilancio di competenza ed il secondo con bilancio di cassa</p>	<p>3 documenti</p> <p>Bilanci di previsione dell'anno successivo (bilancio di entrata + bilanci di spese); progetto di legge per l'assestamento del bilancio preventivo dell'esercizio in corso</p> <p>I residui sono separati dalla "competenza"</p>
Struttura di bilancio	Titoli - Categorie - Articoli	Titoli - Capitoli - Articoli	Titoli - Capitoli - Articoli
Struttura entrate/spese	Proventi e spese si dividono in ordinari e straordinari I proventi ordinari, inoltre, in fissi e variabili	Entrate e spese si dividono in ordinarie e straordinarie	Entrate e spese si dividono in ordinarie e straordinarie
Regole sulla tenuta della contabilità		Metodo della Partita Doppia - sostituito tra il 1876 e il 1891 dal metodo logismografico	
Conto Consuntivo	Denominato "conto generale dell'amministrazione delle finanze"	E' presente una disciplina relativa al conto consuntivo	Viene definito: Rendiconto generale dell'esercizio scaduto (conto consuntivo del patrimonio e del bilancio)

Fonte: Parravicini 1958 e Camodeca 2005.

Con l'obiettivo di sanare alcune lacune legislative in termini di contabilità comunale esistevano, però, istruzioni post-unitarie ricavate dalle leggi disciplinanti la contabilità di Stato precedentemente accennate. In particolare, le "istruzioni del 25

agosto 1865”³⁹ furono emanate per dare indicazioni in merito agli schemi del bilancio di previsione, disciplinando in dettaglio la struttura del bilancio.

Il bilancio si divideva in due parti: attivo e passivo e ognuna di queste parti si divideva in due Titoli – Entrate e Spese Ordinarie e Entrate e Spese Straordinarie e successivamente in categorie.

Le entrate ordinarie comprendevano 6 categorie definite “Residui disponibili dell’esercizio precedente”, “Redditi patrimoniali”, “Concorsi di altri comuni nelle spese ordinarie”, “Altri proventi ordinari diversi”, “Imposte locali” e “Contabilità speciali ordinarie” ovvero bilanci particolari di stabilimenti sottoposti all’amministrazione comunale allegati al bilancio comunale mentre le entrate straordinarie constavano di 2 categorie: “Entrate straordinarie ed eventuali” e “Contabilità speciali straordinarie”.

Le spese ordinarie si dividevano in 10 categorie definite “Censi, annualità ed interessi di capitali passivi”, “Spese d’amministrazione”, “Spese a carico di più comuni”, “Polizia urbana e rurale, igiene, sicurezza pubblica”, “Servizio della milizia nazionale, corpi di guardia”, “Lavori pubblici”, “Istruzione pubblica”, “Culti e cimiteri”, “Spese diverse” e “Spese ordinarie speciali” mentre le spese straordinarie in un’unica categoria “Estinzione di capitali, censi ed altri debiti portanti interessi”

La struttura prevista da tali istruzioni, con la divisione tra titoli e categorie, era ancora fortemente radicata nella legge pre unitaria del 1853 degli Stati Sardi.

Le “istruzioni del 21 gennaio 1867 sui conti comunali” disciplinavano, invece, maggiormente l’iter di compilazione e presentazione dei conti amministrativi ed in particolare il conto amministrativo, ossia morale, della giunta municipale, il conto consuntivo dell’esattore o tesoriere comunale ossia delle entrate e delle uscite, l’esame dei conti amministrativo della Giunta municipale e consuntivo dell’esattore o del tesoriere comunale e l’approvazione del conto consuntivo da parte del Consiglio di Pretura.⁴⁰

La struttura dei bilanci comunali venne modificata nuovamente con le istruzioni del 20 luglio 1875; documento in cui si dettagliavano maggiormente i conti.⁴¹

³⁹C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 11 e seg.

⁴⁰C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 22 e seg.

⁴¹ Ad esempio nella Parte I, Titolo I – categoria 4 si specifica che la tassa addizionale sull’alcool va compresa nell’articolo di bilancio intitolato: *Sopratassa sui generi colpiti da dazio di consumo* oppure Parte II, Titolo I – categoria 5 per le starde vicinali occorre iscrivere nelle spese obbligatorie ordinarie la quota di concorso del comune. In C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 20 e seg.

Il Regio Decreto “Amministrazione e contabilità dei Comuni e delle Provincie” del 6 luglio 1890 n. 7036: i contenuti della standardizzazione

Sul piano dei contenuti della standardizzazione, mentre le leggi precedenti al Regio Decreto del 1890 non avevano apportato particolari innovazioni alla contabilità comunale rispetto a quanto stabilito nella legge del 1853 emanata dal Conte di Cavour nel regime Preunitario, il Decreto suddetto:

- estende esplicitamente alle province ed ai comuni i principi della contabilità generale dello Stato;⁴²
- introduce una standardizzazione della struttura informativo-contabile dei bilanci comunali e provinciali con quella del bilancio dello Stato;
- definisce principi contabili comuni per l’allocazione delle entrate e delle spese nell’informativa esterna di bilancio.

Tale decreto oltre ad introdurre, esso stesso, alcuni importanti cambiamenti, incorpora tutte le modifiche intervenute nei vari regolamenti ed istruzioni dall’unità d’Italia in poi, riuscendo a dare una visione totalitaria ed esaustiva delle novità introdotte con il tempo nella struttura dei bilanci comunali.

Uno dei principali pregi di tale decreto fu la chiara evidenziazione nei bilanci comunali delle singole poste (categorie, titoli, ecc.); a differenza delle nuove regolamentazioni in capo alla contabilità di Stato (leggi 1869 e 1883), nel disciplinare la contabilità comunale si parla ancora di “categorie” (come nella legge preunitaria del 23 marzo 1853 n. 1483) anziché di “capitoli”.

Di seguito si approfondiscono le principali innovazioni introdotte con il Regio Decreto “Amministrazione e contabilità dei Comuni e delle Provincie” del 6 luglio 1890 n. 7036 in particolare:

- la struttura dell’anno finanziario;
- il bilancio di previsione;
- la chiusura dell’esercizio e la disciplina dei residui;

⁴² “Si rende conseguentemente necessario di camminare sulle orme tracciate da questi principi per fissare le forme dei bilanci e dei conti consuntivi, potendo solo prescindere dal determinare le scritture contabili per lasciare alle singole amministrazioni quella larghezza richiesta dalle speciali loro condizioni.”, Istruzioni del Ministero dell’Interno del 6 agosto 1890, in C. Testera, *op. cit.*, pg. 182-185.

- il rendimento dei conti.

Struttura dell'anno finanziario

L'anno finanziario comincia con il 1 gennaio e termina con il 31 dicembre; si torna dunque alla legislazione precedente del 1869.

La contabilità dell'esercizio finanziario comprende il conto del bilancio e il conto generale del patrimonio.

Nel conto del bilancio si inseriscono:

- a) le entrate accertate e scadute dal 1 gennaio al 31 dicembre;
- b) le spese ordinate, liquidate e impegnate nello stesso periodo;
- c) le riscossioni ed i pagamenti.

Nel conto del patrimonio vengono, invece, inserite i valori degli immobili, dei mobili, delle derrate e dei materiali e altri valori risultati negli inventari, i crediti e i debiti e le variazioni di essi.

Le disposizioni dell'articolo 19 del decreto portano una radicale novità nella contabilità dei comuni. Precedentemente, infatti, fino a marzo risultavano aperti due esercizi quello in corso e quello cessato. L'articolo 19 invece specifica che "col 31 dicembre l'esercizio finanziario si chiude e non può essere protratto". Quando, dunque, l'accertamento o l'impegno sono mancati a tutto il 31 dicembre le relative somme iscritte all'attivo o al passivo passeranno tra le quote inesigibili restando nei residui soltanto quelle parti in cui il fatto giuridico dell'accertamento e dell'impegno si è prodotto ma non ancora la riscossione o il pagamento.⁴³

⁴³ C. TESTERA, op.cit, 1897; pg. 142.

Il bilancio di previsione

Il bilancio di previsione, definito dal Testera con diversa locuzione “stato generale discusso” o “stato di prima previsione dell’entrata e della spesa”, viene presentato dal Sindaco e dal Presidente della Deputazione Provinciale ed è formato dalla previsione delle entrate e dalla previsione della spesa.⁴⁴

Importante articolo, non innovatore ma chiarificatore, è l’art. 21 del Titolo IV “del bilancio di previsione” che specifica che “le entrate e le spese che s’inscrivono rappresentano le competenze dell’esercizio”; il bilancio di previsione è dunque un bilancio di competenza e non di cassa. Tra il 1869 e il 1875, infatti, in seguito all’applicazione della legge Cambray-Digny del 22 aprile 1869 era sorta la convinzione che i bilanci definitivi di previsione dell’esercizio in corso fossero soltanto di cassa e rimanessero di competenza, invece, quelli di previsione dell’esercizio seguente.⁴⁵

Scriva il Testera: “*il vantaggio del nuovo sistema è quello di tenere sempre in relazione il movimento finanziario dell’azienda con quello patrimoniale: sicché, comunque sia avvenuto il movimento di cassa, la scritturazione rende sempre conto delle conseguenze che l’esercizio ha recato all’economia dell’ente amministrato*”.⁴⁶

Sia le entrate che le spese si dividono in:

- entrate e spese effettive;
- movimenti di capitali⁴⁷;
- contabilità speciali⁴⁸.

Oltre ad introdurre nel conto di bilancio una divisione tra entrate e spese più dettagliata, il decreto predispone un’ulteriore suddivisione ripartendo le spese in obbligatorie e facoltative, ordinarie e straordinarie e distinguendo le ordinarie in fisse e variabili. Sia le spese che le entrate vengono divise, inoltre, in categorie e articoli.

⁴⁴C. TESTERA, *op. cit.*, 1897; pg. 147 e seg.

⁴⁵G. PARRAVICINI, *op. cit.*; pg. 407 e seg.

⁴⁶C. TESTERA, *op. cit.*; pg. 148.

⁴⁷Riguardano operazioni di modificazione o trasformazione patrimoniale ovvero per le entrate le operazioni che riguardano trasformazioni della sostanza patrimoniale attiva (vendita bene, affrancazione canoni attivi) e la creazione di debiti e per l’uscita le operazioni che riguardano trasformazioni della sostanza patrimoniale passiva (investimenti di capitali in acquisto o costruzione di immobili, affrancazione di canoni passivi) e la creazione di crediti.

⁴⁸Le contabilità speciali comprendono: le partite di giro con effetto puramente figurativo e gli stabilimenti speciali amministrati dal comune.

Le entrate effettive sono classificate in ordinarie e straordinarie, come sintetizzato nella tabella seguente.

Tabella 2 - Classificazione entrate e spese

ENTRATE	effettive	ordinarie		
		straordinarie		
	non effettive (movimenti di capitali)			
	contabilità speciali			
SPESE	effettive	obbligatorie	ordinarie	fisse
			straordinarie	variabili
		facoltative		
	non effettive (movimenti di capitali)			
	contabilità speciali			

Fonte: Testera, 1897, *op. cit.*

Sono ordinarie, secondo l'art. 22, le entrate originate da cause permanenti o dipendenti dal normale andamento dell'amministrazione; sono straordinarie tutte le altre.

Le entrate del comune erano formate da redditi del patrimonio, dai rimborsi o concorsi dello Stato, della provincia e di terzi e da proventi di tasse ed imposte, regolate dall'art. 147 della legge comunale.

I comuni, in particolare, potevano:

- istituire dazi;
- imporre una sovra tassa sui generi colpiti dal dazio al consumo a pro dello Stato;
- istituire alcune tasse (vedi sotto dettaglio);

- esercitare direttamente o dare in appalto l'esercizio della misura pubblica di cereali e vino;
- affittare banchi nei mercati e fiere;
- imporre una tassa per l'occupazione di aree pubbliche;
- stabilire sovraimposte alle contribuzioni dirette su terreni e fabbricati.⁴⁹

I redditi si dividevano in redditi ordinari patrimoniali (in bilancio definite Rendite patrimoniali) e redditi di stabilimenti amministrativi dal comune tenuti nelle contabilità speciali. I redditi ordinari riguardavano i fitti di terreni, fabbricati e diversi, i tagli ordinari ai boschi, le prestazioni per godimento in natura di beni comunali, i censi, canoni e livelli e gli interessi vari su mutui attivi, rendite pubbliche, buoni del tesoro, ecc.

Le successive categorie riguardavano le tasse e i diritti, proventi diversi (come la concessione di sepolture nei cimiteri), sovrimposte, compartecipazione alla tassa di ricchezza mobile e rimborsi spese.

Le tasse e diritti comprendevano il dazio comunale ed erariale al consumo, la tassa di esercizio e rivendita, la tassa sulle vetture pubbliche e private, sui domestici, sul valore locativo, di famiglia, sul bestiame agricolo, sulle bestie da tiro, da sella e da soma, sui cani, sulle fotografie e insegne, le tasse scolastiche, per l'occupazione di aree pubbliche, di macellazione, i diritti di peso e di misura pubblica, gli affitti di banchi per fiere e mercati, le tasse di licenza per alberghi e caffè, ecc.

Tali importi, che costituivano parte dei mezzi con cui provvedere al sostenimento delle spese, dalla legge del Regno 20 marzo 1865 erano notevolmente variati. Le principali variazioni intervenute sulle entrate riguardavano:

⁴⁹ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 264.

Tabella 3 - Principali cambiamenti intervenuti dopo il 1865 nelle Entrate di bilancio

Movimentazione	Tassa / dazio	Disposizioni legislative
Aumento	Sovraimposta vetture e domestici	Decreto n. 3023 del 28 giugno 1866
Riduzione	Sovraimposta ricchezza mobile	
Introduzione	Tassa sul valore locativo	
Riduzione dal 40% al 30%	Addizionale al dazio governativo	Decreto n. 3018 del 28 giugno 1866
Introduzione	Tassa di famiglia o fuocatico	Legge del 26 luglio 1868
Introduzione	Tassa sul bestiame	
Eliminazione	Sovraimposta ricchezza mobile	Legge agosto 1870
Introduzione	Tassa sugli esercizi e rivendite	
Passa dal governo ai comuni	Tassa di licenza	
Passa dal governo ai comuni	Tassa sulle vetture e domestici	
Introduzione	Tassa su fotografie e insegne	Legge giugno 1874
Riduzione	Sovratassa fabbricati	

Le spese effettive, invece, si dividono in obbligatorie e facoltative, le obbligatorie in ordinarie e straordinarie, le ordinarie in fisse e variabili.

Sono spese obbligatorie, secondo l'art. 23, quelle poste a carico dei Comuni e delle Province dalle leggi mentre le altre sono facoltative.

Sono spese ordinarie le somme di beni che durante il periodo finanziario vengono definitivamente consumate mentre sono spese straordinarie quelle non periodiche che eccedono quindi il periodo finanziario.

Le spese straordinarie a sua volta comprendono sia le spese che rappresentano la base di un'utilità duratura (aumento di patrimonio o reddito) o come investimento di economia di Stato con la creazione di un capitale (come ad esempio scuole,

ferrovie, ecc.) o spese che occorrono per emergenze straordinarie e che non lasciano nessun miglioramento.⁵⁰

La spesa ordinaria deve essere coperta dall'entrata ordinaria; la spesa straordinaria che migliora l'assetto dei servizi pubblici e che si converte in aumento di pubblica sicurezza deve essere coperta da mezzi straordinari mentre quella che ha origine da accadimenti eccezionali deve essere coperta da immediati sacrifici pubblici.⁵¹

Secondo l'art. 23 le spese fisse sono quelle derivanti da leggi organiche o da impegni permanenti e che hanno scadenza determinata mentre le altre sono variabili.

Come possiamo notare aumenta, considerevolmente, il grado di classificazione delle spese. Una novità rilevante è rappresentata proprio dall'introduzione del principio di classificazione delle varie tipologie di spesa in categorie omogenee, in funzione dei servizi per i quali sono sostenute. In passato, nella voce Categoria si classificavano spese per natura riferiti a servizi diversi e disomogenei. Il nuovo principio di chiarezza fu anche introdotto con l'obiettivo di rafforzare la funzione autorizzatoria del bilancio di previsione ed il ruolo di programmazione del Consiglio, limitando così la discrezionalità degli amministratori: “...essi, senza tema di censura, han potuto servirsi del fondo assegnato per la illuminazione e per lo spazzamento delle vie o per la manutenzione dei cimiteri onde pagare le spese di casermaggio ed i salari alle guardie urbane e campestri?” (Circolare 1 agosto 1891, Ministero dell'Interno).⁵²

Si viene così a configurare una logica moderna, oggi diremmo “per destinazione”, simile alla classificazione “per funzioni e servizi” attualmente vigente per il bilancio delle amministrazioni locali.

A suffragare l'importanza di questa considerazione, in particolare, possiamo osservare che sia le spese obbligatorie, ordinarie e straordinarie, che quelle facoltative, nel decreto analizzato, sono divise in base ai servizi forniti dal comune.

Le spese obbligatorie si dividono, infatti, in oneri e spese patrimoniali, spese d'amministrazione, gestione del dazio al consumo, spese per servizi pubblici ovvero polizia locale ed igiene, sicurezza pubblica e giustizia, opere pubbliche, istruzione pubblica, culto, beneficenza e servizi diversi.

⁵⁰ A. WAGNER, *Ordinamento dell'economia finanziaria - Biblioteca dell'economista*, vol. XIV, parte seconda, Unione tipografica editrice, Torino; pg. 415.

⁵¹ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 159.

⁵² C. TESTERA, *op. cit.*; pg. 185.

Gli oneri e le spese patrimoniali sono rappresentate dagli interessi sui mutui e dalle varie tasse, imposte e sovrimposte.

Le spese di amministrazione comprendono gli stipendi e le pensioni agli impiegati, le spese d'ufficio e le altre spese relative all'amministrazione del comune come ad esempio le spese di posta e telegrafo, gli alloggi e vestiari degli operatori comunali, ecc..

Le spese per servizi pubblici si dividono in base al tipo di servizio. Le spese di polizia locale ed igiene comprendono le paghe alle guardie urbane, la nettezza urbana, l'illuminazione ed innaffiamento delle vie, gli stipendi a medici e chirurghi, la gestione dei cimiteri, le spese per le vaccinazioni gratuite e per le malattie contagiose. Le spese relative alla sicurezza pubblica e alla giustizia riguardano le spese per la gestione dei tribunali civili, delle Corte d'Assise, delle Preture urbane e dei giudici conciliatori, il contributo alle paghe ed il casermaggio delle guardie di pubblica sicurezza. Le spese relative alle opere pubbliche constano degli stipendi e salari al personale edilizio, agli inservienti e ai cantonieri, la manutenzione di strade e piazze, di porti, di fari, di scali e argini di laghi e fiumi, di canali, acquedotti, ecc.. L'istruzione pubblica comprende gli stipendi e salari per maestri e bidelli, le spese per l'insegnamento della ginnastica, le pigioni e manutenzioni dei locali e le spese per l'istruzione secondaria. Le spese di culto sono rappresentate dal concorso del Comune alle spese parrocchiali mentre i servizi diversi comprendono principalmente le spese per la leva, le elezioni e l'estinzione di incendi.

Le principali spese obbligatorie straordinarie riguardano i rimborsi di spesa ai consiglieri nell'ambito delle spese di amministrazione mentre nelle spese facoltative nella categoria spese di amministrazione è possibile rilevare le indennità al Sindaco e i sussidi ad impiegati e loro vedove e orfani.

Alcune spese obbligatorie recepite nel decreto del 1890 erano state introdotte da altre leggi dello Stato, come si evince dalla tabella sottostante e riflettono il progressivo incremento delle funzioni e dei servizi svolti dai Comuni.

Tabella 4 - Principali cambiamenti intervenuti dopo il 1859 nelle Uscite di bilancio

Spesa obbligatoria	Disposizioni legislative
Spesa per i locali e gli arredi scolastici	Legge Casati del 13 novembre 1859
Spesa per la festa nazionale	Legge 3 maggio 1861
Spesa per le delimitazioni territoriali	Legge 1 marzo 1862
Spesa per le elezioni	Legge 6 luglio 1862
Spesa per la procedura per le contravvenzioni comunali	Legge 26 gennaio 1865
Spesa per i giudici conciliatori	Legge 6 dicembre 1865
Spesa per locali e mobili delle Corti d'Assise, tribunali, preture	
Spesa per le fiere e i mercati	Legge 14 giugno 1874
Indennità annua ai pretori	Legge 23 dicembre 1875
Spesa per il personale sorvegliante i boschi/terreni vincolati	Legge 20 giugno 1877
Spesa per gli archivi distrettuali, mandamentali e comunali	Legge 25 maggio 1879
Tiro a segno nazionale	Legge 2 luglio 1882
Spesa per il servizio telegrafico	Legge 28 giugno 1885
Spesa per tenuta del registro di popolazione e per la statistica	Regio decreto 9 gennaio 1887
Spesa per i depositi di cavalli stalloni	Legge 27 giugno 1887
Spesa di sanità	Legge 22 dicembre 1888
Spesa per gli indigenti ed inabili sul lavoro	Legge 23 dicembre 1888
Spesa per la verifica dei pesi e delle misure	Legge 23 agosto 1890
Spesa per l'accasermamento e per le guardie di città	Legge 21 dicembre 1890

I movimenti di capitali, che precedentemente venivano fatti rientrare nelle entrate/rendite e nelle spese risultano maggiormente dettagliati e vengono fatti rientrare in un titolo specifico (titolo II) relativo alle Spese obbligatorie straordinarie. A seconda se attivi o passivi, questi riguardano le riscossioni di mutui e crediti attivi, l'affrancazione di censi, canoni e livelli, l'alienazione di attività patrimoniali immobili e mobili oppure l'erogazione di capitali, l'estinzione di censi, canoni e livelli e l'acquisto di attività patrimoniali come titoli del debito pubblico, buoni del tesoro, stabili.

Il titolo III dell'Entrata e dell'Uscita viene modificato nel bilancio preventivo del 1890; si restringe la materia di tale titolo solamente alle contabilità speciali degli stabilimenti amministrati dal Comune, aggiungendo a quelli già esistenti in

entrata/uscita i capi avanzo/disavanzo economico presunto dell'esercizio precedente⁵³.

Le contabilità speciali, costituite principalmente da Partite di giro, riguardano, quelle attive in particolare gli aggi sulle imposte e sovrimposte sui terreni e fabbricati, sull'imposta erariale, sulla sovrimposta provinciale e comunale, sulle tasse comunali, le ritenute sulle paghe, sugli stipendi e sulle pensioni, i concorsi dei Comuni nelle spese sostenute per conto di altre istituzioni o del Governo mentre quelle passive gli aggi all'esattore sulle imposte e l'ammontare delle quote di ritenuta a carico dei lavoratori su paghe, stipendi e pensioni.

E' interessante notare come il processo di armonizzazione introdotto dal suddetto decreto non fu calato dall'alto: nella fase precedente alla sua emanazione si raccolsero i pareri ed i suggerimenti del Consiglio dei ragionieri e dell'Accademia dei ragionieri di Bologna nonché delle prefetture, non ultimo in merito agli aspetti di implementazione dei nuovi schemi di bilancio. Nonostante ciò sorsero vivaci opposizioni da parte delle amministrazioni locali, preoccupate della obbligatorietà e rigidità della classificazione delle voci di entrata e spesa nel nuovo bilancio e dalla perdita di autonomia nell'allocazione delle spese. Le proteste erano tali che il Ministero dell'Interno era stato costretto a precisare con una successiva circolare la valenza informativa della nuova classificazione: *“onde non è già che i singoli enti debbono riportare nel proprio bilancio tutte le categorie tanto in entrata che in uscita che furono esemplificate od omettere quelle non esemplificate, ma invece debbono limitarle alle proprie occorrenze od aggiungerci quelle opportune”*.⁵⁴

Nei prospetti di bilancio, da presentare secondo il decreto del 1890, si prevede in allegato al preventivo una tabella riassuntiva di confronto tra le entrate e le spese di competenza dell'esercizio e quelle dell'esercizio precedente:

⁵³ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 215.

⁵⁴ Ministero dell'Interno, circolare 1 agosto 1891, in C. Testera, *op. cit.*; pg. 185.

Figura 1 - Entrata e Spesa di competenza 1892 (raffronto con competenza esercizio precedente).

Titolo Primo					Titolo Secondo					Titolo Terzo					Totale generale			
Classificazione	ammontare		Totale		Classificazione	ammontare		Totale		Classificazione	ammontare		Totale		1891 col. 4+9+14	1892 col. 5+10+15		
	com-petenze		com-petenze			com-petenze		com-petenze			com-petenze		com-petenze					
	1891	1892	1891	1892		1891	1892	1891	1892		1891	1892	1891	1892				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		
Entrate	ordinarie				Movimento di capitali					Partite di giro Stab. speciali								
	straordinarie																	
Spese	obbligatorie ordinarie				Movimento di capitali					Partite di giro Stab. speciali								
	obbligatorie straordinarie																	
	facoltative																	
	Differenze																	
	in ± nel 1892					in ± nel 1892					in ± nel 1892							
											Differenze totali L.							
											Differenza nell'esercizio finanziario 1892 in ± L.							

Chiusura dell'esercizio - Residui

Secondo gli articoli 15 e 19 nel decreto analizzato “l'esercizio finanziario si apre col 1° gennaio e si chiude materialmente, moralmente e giuridicamente, per la competenza e per la cassa, sopra ogni fatto e per tutte le responsabilità, al 31 dicembre dello stesso anno”.

Pertanto la differenza tra quanto stanziato definitivamente e l'impegno rappresenta la maggior o minor spesa mentre la differenza tra l'impegno e i mandati rappresenta il residuo.

Il decreto (articolo 44) stabilisce i criteri per la determinazione dei residui, detti anche crediti/debiti di amministrazione,⁵⁵ la cui disciplina si sviluppa grazie alla definizione dei residui nel testo unico Regio Decreto 17 febbraio 1884.⁵⁶

⁵⁵ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 169.

⁵⁶ Art. 44, 2° comma cita: “Saranno considerati come residui e si potranno trasportare nell'esercizio successivo, purché non oltrepassino i limiti della somma disponibile nella corrispondente categoria:

Un'osservazione formulata dalle Prefetture in merito alle nuove disposizioni del decreto, in grado di richiamare l'attenzione anche del Ministero, riguarda l'utilizzo dei residui.

L'imperfetta iscrizione in bilancio dei residui (totalmente nelle spese effettive) non spiega da quali servizi/poste derivano tali residui. Indi non soltanto i mandati emessi potranno riguardare ad esempio spese diverse nella stessa categoria (manutenzione cimiteri anziché pulizia delle strade) ma addirittura categorie e servizi diversi.⁵⁷

Per tale ragione per un maggior chiarimento la Prefettura suggerisce l'utilizzo del seguente prospetto in grado di chiarire meglio per singola categoria e servizio lo stanziamento, la competenza ed i residui creatisi.

-
- a) le spese permanenti e d'indole generale che sono annualmente dovute in virtù di legge;
 - b) le spese che ebbero principio di esecuzione, ordinate con deliberazione speciale, per l'intero, o per la quota che si doveva erogare nell'esercizio scaduto;
 - c) le spese dipendenti da contratti per la parte scaduta nell'anno e non pagata;
 - d) le spese per stipendi, assegni, pensioni, fitti, censi, canoni, livelli ed altre di simile natura, di somma e scadenza fissa e prestabilita entro l'anno.”

⁵⁷ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 186 e seg.

Figura 2 – Definizione Residui d’esercizio

Classificazione relativa all'esercizio				Oggetto degli stanziamenti	Num. d'ordine dei documenti a corredo di ciascun articolo	Competenza secondo il bilancio dell'esercizio 1891	Competenza dell'esercizio 1892					Residui dell'esercizio 1891 e resti a rita dopo la resa del conto a cura della Giunta Municipale	Annotazioni
1891		1892					Proposte della Giunta Municipale		Somme votate dal Consiglio comunale	Somme ammesse definitivamente dall'Autorità competente	Residui dell'esercizio 1891 e resti a rita dopo la resa del conto a cura della Giunta Municipale		
Cat.	Art.	Cat.	Art.				Variazioni a confronto della competenza 1891 + -	Competenza risultante (col 6 + o - 7)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	

Il rendimento dei conti e l'approvazione del bilancio

Il R.D. 6 luglio 1890 stabilisce che entro 3 mesi dalla chiusura dell'esercizio i tesoreri debbano presentare il conto consuntivo della propria gestione.⁵⁸

Tale conto, nella sua duplice ripartizione di finanziario e economico, deve essere accompagnato da una relazione dei revisori e da quella della Giunta municipale e della Deputazione provinciale. Il Consiglio Comunale è l'organo avente il compito di esaminare il conto dell'amministrazione.

Nell'ambito della compilazione del conto si fa riferimento in particolare all'art. 48 del Regio decreto del 1890 ma anche ad alcune norme della circolare 21 gennaio 1867 in cui si dettaglia che:

⁵⁸ C. TESTERA, *op.cit.*;pg. 352 e seg.

- il numero d'ordine comincia e finisce in ciascuna delle due parti in cui è diviso il conto;
- i vari articoli debbono descriversi con lo stesso ordine in cui si trovano in bilancio (preventivo);
- alla fine di ogni categoria si fa l'addizione delle varie colonne e se ne porta il totale nella ricapitolazione del titolo cui appartiene.

Particolare enfasi viene data alla procedura di approvazione del bilancio, i conti morali e materiali, infatti, vengono trasmessi per cura del sindaco al prefetto per la loro definitiva approvazione.

I consigli di prefettura procederanno all'esame del conto consuntivo, secondo le Istruzioni del Ministero degli interni,⁵⁹ non omettendo di sistemare i conti laddove entrate e spese fossero state riportate in categorie diverse rispetto a quelle di loro appartenenza in base alla natura o all'oggetto del conto.

Secondo la circolare del ministero dell'interno del 7 gennaio 1869, il consiglio di Prefettura può procedere, anche se decorso il termine per il reclamo alla Corte dei Conti, alla revisione della propria decisione in merito ai conti delle entrate e delle spese dei municipi.

⁵⁹ Ministero dell'Interno, Circolare 21 gennaio 1867.

Conclusioni

L'obiettivo principale del presente lavoro era quello di indagare il processo di armonizzazione nel periodo immediatamente successivo all'unificazione. Sulla base delle ipotesi iniziali di ricerca, ci si attendeva di riscontrare una rilevante attenzione al problema dell'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni locali nel periodo immediatamente successivo all'unificazione. Questa ipotesi è stata smentita dai risultati dell'analisi che hanno evidenziato come il processo di armonizzazione dei bilanci comunali sia stato affrontato in modo specifico ed organico solo nel 1890, notevolmente in ritardo rispetto al nuovo assetto istituzionale ed alle nuove funzioni svolte dalle amministrazioni locali. Nel periodo immediatamente successivo alla costituzione del Regno d'Italia, infatti, il problema principale fu il consolidamento del debito pubblico e la riforma della contabilità dello Stato, limitandosi per i bilanci comunali ad estendere a tutto il territorio le procedure esistenti nell'ex-Regno di Sardegna. Sul piano dei contenuti, l'analisi ha evidenziato come il processo di armonizzazione sia stato orientato principalmente dalla necessità di allineare la struttura informativo-contabile dei bilanci comunali e provinciali a quella del bilancio dello Stato, nonché a definire principi contabili comuni.

L'evoluzione storica del processo di armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni locali sin qui delineato pone in evidenza come l'assetto del sistema informativo-contabile delle amministrazioni pubbliche non è neutrale rispetto agli scopi e al contesto storico-istituzionale in cui esso si sviluppa.

L'incremento dell'autonomia gestionale e finanziaria delle amministrazioni locali, così come la necessità di monitorare con maggiore attenzione i risultati economico-finanziari a livello aggregato fanno emergere la necessità di standardizzare il linguaggio contabile tra diversi livelli di governo e disporre di un'informativa contabile uniforme in grado di rendere efficace la comparazione ed il consolidamento dei bilanci delle diverse aziende ed amministrazioni pubbliche. In questa prospettiva, l'analisi storica fornisce interessanti spunti di riflessione per il processo di armonizzazione dei bilanci pubblici in fase di avvio nel nostro Paese.

Bibliografia

- Astengo C., *Guida Amministrativa* ossia commentario alla legge provinciale e comunale del 20 Marzo 1865 e del relativo regolamento con aggiunta di moduli e formulari ad uso delle amministrazioni comunali. Milano, coi tipi di Luigi di Giacomo Pirola, 1865.
- Anselmi L., Capocchi A. e Lazzini S., “I presupposti e le origini della Ragioneria Generale dello Stato” in *Cultura aziendale e professionale tra passato e futuro*, pp 23-32, vol. I, Bari, 2004
- Bergamin M., “L’Unità d’Italia e la Ragioneria”, in *Contabilità e bilanci per l’amministrazione economica-stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009
- Camodeca R., “Il contributo della ragioneria all’evoluzione della contabilità di Stato dall’Unità al Regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440: osservazione sulle scritture della ragioneria generale dello Stato”, in atti del VI convegno nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria *Contabilità e Cultura*, Caserta, 4-5 ottobre 2001
- Camodeca R., *Il bilancio dello stato nel sistema della ragioneria pubblica*, CEDAM, Padova, 2005
- Canziani A., Camodeca R., Il bilancio dello Stato 1880 – 1970: l’economia, la finanza e la disciplina legislativa nel pensiero degli aziendalisti italiani, in *Contabilità e bilanci per l’amministrazione economica-stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009
- Catturi G., “Dall’unità “formale” dei popoli a quella “sostanziale” delle culture: il contributo della ragioneria al processo politico – amministrativo di costituzione unitaria del nostro Paese”, in *Contabilità e bilanci per l’amministrazione economica-stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009
- Ministero dell’Interno, Circolare 21 gennaio 1867
- Ministero dell’Interno, Circolare n. 29 del 14 marzo 1864
- Ministero dell’Interno, Circolare n. 76 del 12 maggio 1863
- De Brun A., *Contabilità dello Stato, Manuale di storia, letteratura, dottrina e pratica della gestione e del movimento del pubblico denaro*, Società editrice libraria, Milano, 1911
- Di Renzo F., *Le basi storiche della contabilità pubblica moderna*, Caparrini, 1960
- Di Simone M.R., *Il Regno di Sardegna e l’Unità d’Italia*, Giappichelli editore, 2007
- Fausto D., “Lineamenti dell’evoluzione del debito pubblico in Italia (1861 – 1961)” relazione nel III Seminario CIRSFI (Centro Universitario per la Ricerca per la Storia Finanziaria Italiana), *Debito pubblico e*

formazione dei mercati finanziari fra età moderna e contemporanea, tenuto presso la Facoltà di Economia dell'Università di Cassino il 15 e 16

Geti P.L., *La disciplina della contabilità pubblica del Regno d'Italia fino alla Costituente*, Paper pubblicato su <http://pisa.academia.edu/>

Giannini M. S., “Autonomie comunali e controlli statali” in I. Zanni Rosiello (a cura di), *op. cit.*

Lazzini S. Ponzo S., “L’informativa contabile nella ragioneria pubblica tra il XIX e il XX secolo secondo g. Cerboni e R. Besta in *Riferimenti storici e processi evolutivi dell’informativa di bilancio tra dottrina e prassi* - Atti del VIII convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria, Atri – Silvi, 22-23 settembre 2005

Longo M., *La moneta dell'Italia unita: dalla lira all'euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2011

Mussari R., Monfardini P., Ruggiero P., “Retorica e pratica della contabilità finanziaria: i bilanci negli Stati pre-unitari e del Regno d'Italia”, in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009

Parravicini G., *La politica fiscale e le entrate effettive del Regno d'Italia 1860 – 1890*, ILTE – Industria Libreria Tipografica Editrice, Torino, 1958

Pavone C., “L’ordinamento comunale e provinciale piemontese” in N. Raponi (a cura di), *Dagli stati preunitari d'antico regime all'unificazione*, il Mulino, 1981

Poddighe F., Coronella S., “Ordinamenti contabili e strumenti di controllo negli Stati pre-unitari: dalla Restaurazione all'Unità d'Italia” in *Contabilità e bilanci per l'amministrazione economica- stato istituzioni di interesse pubblico in Italia dal XVI al XX secolo* – atti del convegno della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Milano, 2009

Raccolta ufficiale delle leggi e dei decreti del Regno d'Italia, Volume 1, Torino, Stamperia Reale, 1861,

Ragionieri E., “Accentramento e autonomie: istanze e programmi”, in I. Zanni Rosiello (a cura di), *op. cit.*; pg. 80

Relazione del Ministro delle Finanze Oytana, 7 agosto 1859

Ruffilli R., “Esigenze della borghesia e organizzazione della pubblica amministrazione” in I. Zanni Rosiello (a cura di), *Gli apparati statali dall'Unità al fascismo*, il Mulino, 1976

Spaventa S., *La Giustizia nell'amministrazione*, Einaudi, Torino, 1949

Testera C., *Amministrazione patrimoniale e contabilità dei comuni, delle provincie e delle istituzioni pubbliche di beneficenza – Commento a R.D. 6 luglio 1890, alla Legge comunale e provinciale 20 febbraio 1889 e alla legge sulle Istituzioni pubbliche di beneficenza del 17 luglio 1890*, Unione Tipografico Editrice, Torino, 1897

Wagner A., *Ordinamento dell'economia finanziaria - Biblioteca dell'economista*, vol. XIV, parte seconda,
Unione tipografica editrice, Torino