



Corte dei Conti
Sezione delle autonomie

N. 31/SEZAUT/2015/INPR

Adunanza del 9 novembre 2015

Presieduta dal Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento
Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione	Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Ciro VALENTINO, Raffaele DAINELLI, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Carlo CHIAPPINELLI, Diodoro VALENTE, Mario PISCHEDDA, Francesco PETRONIO
Consiglieri	Carmela IAMELE, Alfredo GRASELLI, Rinieri FERONE, Silvio DI VIRGILIO, Carmela MIRABELLA, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Andrea LIBERATI, Laura D'AMBROSIO, Stefania PETRUCCI, Simonetta BIONDO
Primi Referendari	Benedetta COSSU, Dario PROVVIDERA, Valeria FRANCHI, Francesco BELSANTI, Beatrice MENICONI
Referendari	Andrea LUBERTI, Francesco MAFFEI

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

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

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

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

Visti il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*, modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Viste le note n. 5611 del 14 ottobre 2015 e n. 5898 del 3 novembre 2015, con le quali il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie, rispettivamente, per l’adunanza del 23 ottobre 2015 e per quella odierna;

Uditi i relatori Consiglieri Alfredo Grasselli e Rinieri Ferone

CONSIDERATO

Con la deliberazione n. 4/2015 la Sezione delle autonomie ha dettato le prime linee di orientamento in merito alla fase di avvio del processo di armonizzazione del sistema di contabilità degli enti territoriali.

Il percorso per la compiuta realizzazione di questa riforma si preannuncia non facile, e la Corte dei conti è chiamata, nell’ambito delle sue attribuzioni, a seguirne l’attuazione. Alle Sezioni regionali di controllo, pertanto, spetta l’oneroso compito di monitorare la corretta applicazione delle rinnovate regole e alla Sezione della autonomie compete, nell’esercizio delle sue funzioni di coordinamento, l’adozione di linee di orientamento che garantiscano un uniforme comportamento da parte delle Sezioni regionali di controllo e che guidino nell’attività dei revisori dei conti.

Un tema di particolare rilevanza, che sta emergendo nel momento di transizione tra la vecchia e la nuova disciplina, riguarda le entrate vincolate, con particolare riferimento alla gestione di cassa e ai riflessi sul risultato di amministrazione. Profili che, in ultima analisi, incidono sulla nodale questione della corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell’ente e della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

L’esame della tematica, avviato nell’adunanza del 23 ottobre 2015, è stato rinviato all’adunanza odierna, all’esito della quale è stata assunta la presente deliberazione.

DELIBERA

Di adottare le unite linee di indirizzo - che costituiscono parte integrante della presente deliberazione - in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate alla luce della disciplina dettata dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il *“Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali”* e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*, modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato in Roma nell’adunanza del 9 novembre 2015.

I Relatori
F.to Alfredo GRASSELLI

Il Presidente
F.to Mario FALCUCCI

F.to Rinieri FERONE

Depositata in Segreteria il 19 novembre 2015

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Linee di indirizzo in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate alla luce della disciplina dettata dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126.

1. Un tema di particolare rilevanza, che sta emergendo nel momento di transizione tra la vecchia e la nuova disciplina, riguarda le entrate vincolate e destinate, con particolare riferimento alla gestione di cassa e ai riflessi sul risultato di amministrazione. Profili che, in ultima analisi, incidono sulla nodale questione della corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente e della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

La necessità di una corretta evidenziazione contabile delle entrate con specifico vincolo è stata tenuta in considerazione già nella regolamentazione della fase di transizione dal vecchio al nuovo sistema contabile, in vista di un'adeguata ricostruzione da parte degli enti locali della cassa vincolata ed in relazione all'esigenza che gli stessi si dotino di strumenti e procedure idonei alla rilevazione delle relative movimentazioni. Infatti, tra i primi adempimenti richiesti agli enti locali per l'avvio della riforma contabile - al fine specifico di dare corretta applicazione all'art.195 del TUEL - il punto 10.6 in materia di "determinazione della giacenza vincolata al 1° gennaio 2015" dell'all. 4/2 (*principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria*) al d.lgs. n.118/2011, prevede che all'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione, o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunichino formalmente al proprio Tesoriere l'importo degli incassi vincolati al 31 dicembre 2014.

2. Prima delle modifiche apportate con il d.lgs. n. 118/2011, corretto e integrato dal d.lgs. 126/2014, la disciplina relativa all'individuazione delle entrate vincolate e al loro utilizzo temporaneo in termini di cassa di cui al d.lgs. n. 267/2000 era alquanto lacunosa. Il criterio guida utilizzato nella concreta applicazione delle norme si incentrava sul corretto modo di prestare osservanza al principio di unità del bilancio; però la scarsa disciplina di dettaglio, da un lato, e la mancanza di indici sicuri atti ad individuare le entrate vincolate che facevano eccezione alla richiamata regola, dall'altro, hanno favorito diffuse incertezze sull'interpretazione del medesimo principio.

Le conseguenze di tali incertezze, che riguardano i vincoli sotto il profilo della competenza, si son riflesse sul piano dei vincoli rilevanti in termini di cassa che è l'aspetto di specifico interesse della questione in esame. Esse si sono tradotte in diffuse

irregolarità soprattutto sotto il profilo dell'inadempimento dell'obbligo di ricostituzione delle somme vincolate, utilizzate in termini di cassa spese volte ben oltre i limiti consentiti dalla legge.

3. L'unità del bilancio nella nuova formulazione dei principi generali di cui all'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011, viene declinato nelle proposizioni di diritto secondo le quali "è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione.

Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate".

Elementi di chiarezza emergono, anche, all'esito della ricostruzione del quadro normativo, dal quale si evince che la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali dopo l'"armonizzazione", pur conservando i tratti fondamentali di quella antecedente al d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. n. 126/2014, fa registrare aggiunte al testo delle relative norme che convergono verso una più sicura individuazione delle entrate vincolate oggetto della specifica disciplina che ne occupa.

In particolare, nell'art. 180, comma 3 che codifica gli elementi descrittivi degli ordinativi di incasso, alla lettera d), laddove il vecchio testo faceva riferimento "agli eventuali vincoli di destinazione", il nuovo testo puntualizza: "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti".

Corrispondentemente, per quanto riguarda i mandati di pagamento, l'art. 185, comma 2, lettera i), precisa che tra gli elementi che lo sostanziano devono essere indicati "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti".

Queste puntualizzazioni hanno valore di una sostanziale tipizzazione delle fattispecie, quanto meno con riferimento alla fonte del vincolo.

Solo con riferimento a queste tipologie di entrate operano i limiti di utilizzo, con obbligo di ricostituzione entro l'anno, prescritti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL, e nel rispetto della peculiare procedura prevista.

Per altre entrate, per le quali è prevista una generica destinazione, non operano i vincoli anzi detti. Non v'è dubbio, peraltro, che le entrate di questo tipo non si debbano trattare *sic et simpliciter* come entrate libere. L'ente, pertanto, deve comunque tenerne adeguata evidenza contabile, ai fini della corretta ricostruzione delle poste che incidono sul risultato d'amministrazione (si vedano i prospetti sul risultato d'amministrazione presunto nell'all. 9 a) e, a rendiconto, nell'all. 10 a) del d.lgs. n. 118/2011, con riferimento alla "Parte vincolata" e alla "Parte destinata agli investimenti").

4. Converte in questa direzione ed integra la portata sostanziale delle norme, l'art. 187, comma 3 ter, del TUEL, e l'esplicitazione dei criteri sui quali si basa la costituzione della quota vincolata del risultato di amministrazione di cui al punto 9.2. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria. Viene precisato,

infatti, che confluiscono nella suddetta quota le entrate tipizzate al comma 3 lett.d) dell'art. 180 TUEL per le quali sia possibile individuare una specifica destinazione. Tale requisito, continua il principio, è correlato: a) alla legge oppure ai principi contabili generali ed applicati; b) alla determinazione dell'investimento, per le entrate da mutui e finanziamenti per investimenti; c) ai trasferimenti erogati a favore dell'ente con precisa finalità.

In sostanza la specifica destinazione delle risorse costituisce una sorta di "condizione" che è apposta all'utilizzo delle stesse in funzione di garanzia del raggiungimento della finalità pubblica programmata, con finanziamento della spesa da parte di un soggetto terzo, o con modalità governate dalle rigide regole dell'indebitamento. La "irreversibilità" della destinazione, insomma, sottrae definitivamente all'ente la disponibilità delle risorse, anche sotto il profilo della gestione di cassa (salvo potervi far ricorso per momentanea carenza di liquidità ma solo con i limiti e le procedure sopra richiamate).

Sugli enunciati principi si fonda anche la disciplina, novellata dal d.lgs. n. 118/2011, contenuta nell'art. 187 TUEL relativa alla composizione del risultato di amministrazione che viene testualmente distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. La norma precisa che i fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione, introducendo - sia pure ai fini della disciplina della composizione del risultato e dei presupposti di legge necessari alla loro utilizzabilità - una distinzione che mancava nel precedente testo della medesima norma. Ora, infatti, la legge distingue in maniera netta, per quanto riguarda la competenza, tra avanzo vincolato ed avanzo destinato, differenziandone le modalità di applicazione e talune possibilità di utilizzo: ad esempio la possibilità di utilizzare l'avanzo destinato per la copertura dell'extra-deficit da riaccertamento straordinario dei residui. In sostanza anche dall'analisi di queste norme trova conferma il criterio per cui la cassa vincolata è alimentata dalle entrate che abbiano un vincolo specifico ad una determinata spesa stabilito per legge, per trasferimenti o per prestiti (indebitamento) e solo in tali limiti si può formare il vincolo, proprio in osservanza del principio generale dell'unità di bilancio che rimane prevalente in tutta le fasi di programmazione, gestione e rendicontazione del settore pubblico.

5. In tale contesto assume anche chiaro significato il già richiamato *Principio applicato della contabilità finanziaria*, che al punto 9.2 precisa "E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate destinate al finanziamento di una generale categoria di spese, quali la spesa sanitaria. Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle cd. risorse destinate."

Al di là della esemplificazione contenuta nel principio contabile appena riportato ed andando oltre le sole evidenze attinenti agli aspetti amministrativo-contabili, la ragione per cui somme vincolate in termini di competenza sono liberamente disponibili in termini di cassa, sembra rispondere ad esigenze sostanziali

sia di ordine pubblicistico, riconducibili all' economicità della gestione, evitando all'ente gli oneri di anticipazioni di tesoreria, sia al criterio universalmente valido della naturale fungibilità dello strumento monetario; criterio che sul piano civilistico fonda la ragione di una clausola generale di responsabilità da inadempimento delle obbligazioni pecuniarie. Limitare l'uso della liquidità oltre le necessità individuate dalla legge porta a snaturare la stessa funzione della liquidità che è la base della fluidità dei rapporti patrimoniali, sia che essi siano svolti in ambito privatistico, sia che si riferiscano all'ambito pubblicistico. Anzi, proprio su quest'ultimo versante, l'esigenza di contenere le restrizioni sull'uso della liquidità trova conferma nelle rigorose norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento delle obbligazioni connesse alle transazioni commerciali.

Funzionale al descritto regime normativo e soprattutto alla necessità di conciliare gli effetti dell'esposta interpretazione restrittiva del regime dei vincoli di cassa, con le pur ineludibili esigenze di salvaguardare la sana gestione finanziaria, appare la novità di cui al punto 10.1 del principio contabile applicato, rappresentata dall'obbligo, a decorrere dal 1° gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) - (art. 195, comma 1, ultimo periodo, del TUEL integrato dal decreto correttivo del decreto legislativo n. 118/2011).

D'altra parte, se si ritenesse che vincoli ulteriori rispetto a quelli indicati nell'art. 180, comma 3, lett. d), TUEL, debbano gravare sulla gestione di cassa, ne deriverebbe un eccessivo irrigidimento, attesa anche l'inevitabile asincronia tra accertamenti e riscossioni, da una parte, e spese e pagamenti, dall'altra. Asincronia che, a regime, dovrebbe trovare, nell'arco dell'esercizio, una fisiologica soluzione con la corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, secondo il quale si possono impegnare ed accertare solo le somme correlate ad obbligazioni esigibili (ovvero destinate ad essere incassate e pagate) nell'esercizio di imputazione.

6. Il regime vincolistico della gestione di cassa, dunque, è caratterizzato dall'eccezionalità delle ipotesi, che devono essere circoscritte a quelle indicate ai richiamati artt. 180, comma 3, lett. d) e dall'art. 185, comma 2, lett. i).

E infatti quando si tratta di risorse proprie dell'ente ulteriori vincoli sono presi in considerazione solo con riferimento alla gestione di competenza, con particolare riferimento alla costituzione della quota vincolata del risultato di amministrazione

L'art. 187, comma 3 *ter*, TUEL (e, conformemente, il principio contabile applicato sulla contabilità finanziaria), in proposito, oltre alla casistica di cui al ripetuto art. 180, co.3, lett. d), aggiunge le risorse derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, *"accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione"*. L'origine propria delle risorse, e, in questo caso, anche la reversibilità della decisione sulla destinazione, ha fatto escludere l'applicazione del vincolo di cassa a questa peculiare fattispecie (tra l'altro soggetta anche a particolari presupposti: *"solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'articolo 193"*).

Analogamente, si richiama quanto disposto con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 20 maggio 2015, relativo al primo aggiornamento dei principi contabili applicati, in particolare nella parte che considera le entrate accertate che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione. Al riguardo si chiarisce che "...omissis...La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come vincolate da trasferimenti ancorché derivanti da entrate proprie dell'ente. Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli di cassa".

Insomma, le quote di cofinanziamento per specifici interventi derivanti da Unione Europea e/o Stato rientrano tra i casi individuati dall'art. 180, comma 3 lett.d), con tutte le ovvie conseguenze, mentre le risorse proprie dell'ente locale confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, ma non rilevano ai fini della disciplina dei vincoli di cassa.

Per completezza di esposizione, si richiama anche il punto 10.7 del principio applicato concernente la contabilità finanziaria, che precisa che, in caso di interventi finanziati da altri soggetti, qualora l'intervento sia stato realizzato e pagato con risorse proprie prima dell'introito del trasferimento, le somme successivamente acquisite sono da considerarsi entrate libere.

7. Come sopra accennato, sulle entrate gravate da vincoli diversi di quelli indicati dall'art. 180, comma 3, lett. d), l'esclusione della disciplina di cui agli artt. 195 e 222 del TUEL non fa venir meno l'obbligo di utilizzo delle risorse per le finalità cui sono destinate. Conseguentemente l'ente locale ha l'obbligo di darne evidenza contabile, per consentire la verifica della situazione. Si sono richiamate le norme e i principi contabili che governano la costituzione della quota dell'avanzo vincolato e di quella relativa alle entrate destinate ad investimenti e non spese (e cioè non ancora impegnate, ancorché eventualmente utilizzate in termini di cassa per altre esigenze).

E' di tutta evidenza l'importanza di una corretta ricostruzione delle risorse vincolate, in quanto incide sul risultato d'amministrazione, e, quindi, sulla veritiera rappresentazione di un effettivo avanzo, o, al contrario, di un disavanzo al quale deve essere data idonea copertura. E, infatti, è opportuno, rammentare che l'art. 187, comma 1 TUEL, precisa che "...omissis ... Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Si evidenzia che gli importi iscritti nei prospetti del risultato presunto, in sede di bilancio di previsione, e del risultato d'amministrazione definitivo, in sede di rendiconto, devono essere analiticamente dimostrati nella "nota integrativa" allegata ai due documenti contabili (v. all. 4-1 al d.lgs. n. 118/2011, Principio applicato della programmazione, punto 9.11).

Si tratta di profili rilevanti nella prospettiva della equilibrata gestione finanziaria degli enti, che devono essere tenuti in debita considerazione dagli organi di revisione e dalle Sezioni regionali di controllo in occasione dell'attività di verifica di propria

competenza.

8. In conclusione, si riepilogano gli aspetti salienti delle problematiche trattate.

a) Per una corretta interpretazione delle disposizioni del TUEL occorre far riferimento all'intero *corpus* che ora sostanzia la contabilità armonizzata, e, quindi, anche ai principi contabili e agli altri allegati al d.lgs. n. 118/2011, che costituiscono al tempo stesso norma di comportamento per gli operatori e chiave di più esplicita lettura delle disposizioni cui si riferiscono.

b) Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 *ter*, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2 *bis* del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (cfr. d. lgs. n. 118/2011, all. 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria.

c) Le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive.

L'ente deve comunque usare la necessaria prudenza nella gestione di queste risorse, anche nella prospettiva del rispetto della programmazione assunta e del raggiungimento degli obiettivi per i quali, in tale sede, gli introiti in questione sono stati individuati quali fonti di finanziamento e strumenti di copertura della spesa.

d) Sotto il profilo della gestione di competenza, anche di queste somme deve essere tenuta adeguata evidenza, per la determinazione delle quote destinate ad investimento e non spese da riportare nel risultato d'amministrazione, che devono essere analiticamente dimostrate nelle note integrative.