

AREA II

PIANIFICARE
IL GOVERNO LOCALE

CAPITOLO 15

FRANCESCO DELFINO

LA NUOVA DISCIPLINA
DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA
E L'ARMONIZZAZIONE
DEI SISTEMI
CONTABILI PUBBLICI

CAPITOLO 15

SOMMARIO

| | |
|---|------|
| 1. La nuova legge di contabilità e finanza pubblica | pag. |
| 2. Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili | » |
| 2.1 <i>L'armonizzazione dei sistemi contabili</i> | » |
| 3. La banca dati delle Amministrazioni Pubbliche | » |
| 4. Il D.Lgs. 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 lo- ro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" | » |
| Bibliografia | » |
| Normativa, Prassi e Giurisprudenza | » |

1. La nuova legge di contabilità e finanza pubblica

La nuova legge di contabilità di Stato, legge 31 dicembre 2009, n. 196 (legge di contabilità pubblica) si inserisce a pieno titolo, insieme alla legge sul federalismo fiscale, legge 5 maggio 2009, n. 42 (legge sul federalismo fiscale) tra le riforme con la R maiuscola, ovvero quelle riforme che hanno l'ambizioso obiettivo di modernizzare, ognuna per la propria specifica parte, il nostro Paese.

Per la tempistica con la quale è stata approvata, la legge di contabilità pubblica, può essere letta come il giusto contrappeso alla spinta federalista che, con la legge 42, ha trovato una sua iniziale definizione, con conseguente esigenza di prevedere meccanismi di controllo accentrato della spesa necessari sia alla salvaguardia dell'unità economica della repubblica, sia a garantire il rispetto dei vincoli di finanza pubblica condivisi in sede europea.

Del resto lo stesso Ragioniere Generale dello Stato ha avuto modo di dichiarare che dall'analisi delle riforme degli ultimi anni emerge chiaramente come il nostro ordinamento sia "permeato da due opposte tendenze: una di trasferimento verso il basso delle funzioni politiche ed amministrative; l'altra di un necessario coordinamento nell'esercizio di rilevanti funzioni dello Stato con istituzioni di livello sovranazionale, come l'Unione Europea".¹

2. Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili

L'art. 1 della legge di contabilità pubblica, al primo comma chiarisce che le am-

ministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica. La nuova formulazione dell'art. 1 introdotta dalla legge 39/2011 prevede che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica. Si tratta di una necessaria premessa in quanto sia l'armonizzazione dei bilanci pubblici che il coordinamento della finanza pubblica sono materie a legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117 della Costituzione e dunque lo Stato può legiferare in merito soltanto per ciò che attiene ai principi fondamentali.

Nel caso l'ambito di applicazione della legge in esame fosse stato unicamente quello riguardante l'amministrazione statale il problema non si sarebbe posto, ma al secondo e terzo comma dell'art. 1 si fa riferimento al settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche, individuate dall'ISTAT annualmente con proprio provvedimento da pubblicare entro il 30 settembre, nel quale rientrano le Regioni e gli Enti locali. Dunque risulta necessaria la specificazione del quarto comma dove è ribadito che le disposizioni della legge di contabilità pubblica costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e sono finalizzate alla tutela

¹ Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato – Audizione del Ragioniere Generale del 1° aprile 2009 presso la V commissione permanente del Senato in merito all'indagine conoscitiva sul nuovo assetto della contabilità pubblica.

dell'unità economica della Repubblica. All'art. 2 è contenuta la delega al governo per adottare uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle Regioni e degli enti locali. L'inciso riguardante l'esclusione delle Regioni e degli enti locali è stato inserito, dopo lungo dibattito, su pressione delle autonomie territoriali, le quali hanno dovuto accettare gli stessi principi dell'armonizzazione dei sistemi con-

tabili del resto delle amministrazioni pubbliche, ma hanno ottenuto che l'alveo all'interno del quale si legifererà in materia di armonizzazione sia quello della legge sul federalismo e non quello della legge di contabilità pubblica. Lo schema che segue mette a confronto quanto previsto dall'art. 2 comma 2 della legge di contabilità pubblica con quanto previsto dall'art. 2 comma 2 lettera h) della legge sul federalismo fiscale, come sostituito dal comma 6 dell'art. 2 della legge in esame.

| Principi altre amministrazioni pubbliche | Principi Regioni ed enti locali |
|---|--|
| ...al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche | ... nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica |
| adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato | adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato |
| adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci | adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite |
| adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati | adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune |
| affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione | affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione |
| i sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi | raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi |

| Principi altre amministrazioni pubbliche | Principi Regioni ed enti locali |
|---|---|
| definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera | definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi |
| definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri | definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali |
| dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica | al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale Regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine |

Come si può notare i principi fondamentali ai quali dovrà uniformarsi il governo nella definizione dei decreti legislativi, che saranno almeno due, uno per lo Stato e uno per le Regioni e gli Enti Locali, sono pressoché identici.

2.1 L'armonizzazione dei sistemi contabili

Passando all'esame puntuale dei principi che dovranno guidare l'azione del legislatore delegato possiamo osservare come essi rispondano all'esigenza di conoscenza completa dei conti dell'universo pubblica amministrazione, che può raggiungersi soltanto attraverso sistemi di rappresentazione contabile omogenei.

Adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato

Per regole contabili dobbiamo ritenere ci si riferisca a quelle che sovrintendono alla programmazione e alla rendicontazione, ai fenomeni della gestione attraverso le fasi dell'entrata e della spesa, alla revisione dei conti, alla gestione della tesoreria, alla rappresenta-

zione economica dei fatti gestionali.

Il piano dei conti, strumento tipico della contabilità economico patrimoniale, attraverso l'integrazione dovrà raccordarsi con la contabilità finanziaria.

Adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satelliti

È questo il principio che porta dritto verso l'adozione del sistema di classificazione funzionale COFOG (classificazione internazionale della spesa pubblica per funzione secondo il Sistema dei Conti Europei SEC 95) quale sistema di rappresentazione contabile uniforme e coerente con la classificazione dei conti in ambito europeo.

Il passaggio al sistema COFOG rappresenta una innovazione sostanziale per le Regioni, ancorate ad una rilevazione economico funzionale risalente al 1983, mentre per gli Enti Locali può rappresentare una evoluzione del modello attuale.

Adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune

Il consolidamento dei conti nella pubblica amministrazione è un fenomeno al quale viene prestata sempre più attenzione, soprattutto con il proliferare di gestioni esternalizzate dei servizi offerti dalla pa. L'adozione di uno schema comune può contribuire a superare la fase "dottrinarica" nella quale l'argomento è al momento relegato.

Affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione

La contabilità finanziaria è la storia della contabilità pubblica ed ha ancora un ruolo insostituibile quale strumento autorizzatorio della spesa, ma la contabilità economico patrimoniale può fornire informazioni utili per la governance alle quali per troppo tempo la pubblica amministrazione ha rinunciato. È condivisibile l'approccio al tema definito dal legislatore il quale ha scelto la obbligatorietà della contabilità economico patrimoniale in luogo della facoltatività prevista in una precedente versione del testo legislativo, ma chiarendo, in via definitiva, il ruolo di affiancamento della contabilità economico patrimoniale a fini conoscitivi e non di sostituzione della contabilità finanziaria.

Raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi

Il tema della raccordabilità dei sistemi contabili utilizzati dai vari livelli di governo con quelli europei è molto delicato anche a seguito delle ultime vicende legate al default finanziario dello stato greco che aveva mascherato contabilmente nei confronti dell'Unione Europea la sua situazione di dissesto. Questo principio porterà ad una co-

erenza dei futuri schemi contabili con il SEC 95, Sistema Europeo dei Conti, che già da qualche tempo orienta le scelte principali in merito alle esclusioni ed inclusioni delle singole voci ai fini del patto di stabilità interno.

Definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi

Il presente ambito ha carattere innovativo e contrario al processo di confronto tra i dati finanziari con quelli economici. Infatti fino ad ora sono stati studiati ed affinati sistemi per riclassificare bilanci finanziari secondo finalità economiche, mentre riclassificare i bilanci civilistici ai fini del raccordo con regole contabili uniformi rappresenta un significativo passo in avanti ai fini della comprensione di fenomeni quali i disavanzi dei Sistemi Sanitari Regionali. Questi ultimi sono oggi calcolati unicamente secondo regole di contabilità civilistica difficilmente conciliabili con le regole della contabilità finanziaria regionale che è tenuta a rappresentare le coperture per i disavanzi registrati, con buona pace per la trasparenza delle scritture contabili.

Definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali

Già il sistema della premialità legata al raggiungimento degli obiettivi del patto di stabilità si basa su indicatori confrontabili per definire quali enti considerare "virtuosi" e quali non virtuosi. Partendo dall'esperienza fatta si tratta di individuare indicatori di risultato che siano compatibili e significativi per tutti i livelli di governo.

Individuazione del termine entro il quale Regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci

preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine

Il presente principio rappresenta la cifra del difficile equilibrio tra attuazione della riforma federalista e necessità di unitarietà dei conti della Repubblica. Se si pensa che fino ad ora le Regioni e gli enti locali non comunicano i propri bilanci alla RGS, mentre a seguito del presente principio sarà reso obbligatorio tale adempimento con correlate sanzioni in caso mancata ottemperanza, ci si può rendere conto di quanto sia difficile trovare il punto di equilibrio tra spinta federalista e unità economica della Repubblica. Le Regioni ad esempio, in merito a tale principio hanno osservato che anche lo Stato, secondo il principio di equiordinazione, fornisce alle autonomie territoriali il proprio bilancio.

L'aver previsto gli stessi principi ispiratori per i decreti legislativi che riguarderanno i sistemi contabili sia dello Stato e correlati Enti Pubblici, sia delle autonomie territoriali che comprendono Regioni ed enti locali, significa che il legislatore ha messo la palla nella parte del campo occupata dallo Stato. Infatti è presumibile che saranno prioritariamente definiti i sistemi e gli schemi contabili di cui alla legge 196 e succes-

sivamente quelli di cui alla legge 42 che si dovranno necessariamente omogeneizzare a quelli già definiti.

Alle autonomie territoriali non rimane che presidiare i lavori del Comitato per i principi contabili istituito dalla legge di contabilità pubblica che agirà in reciproco raccordo con la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale (COPAFF) di cui all'articolo 4 della legge sul federalismo, per le attività di cui all'articolo 2, comma 2, lettera h), della medesima legge con lo scambio di tutte le risultanze relative alla armonizzazione dei bilanci pubblici.

Ad oggi il punto più avanzato, che costituisce il primo tentativo di armonizzazione dei bilanci pubblici, è il lavoro svolto dal gruppo "Bilanci delle Regioni e degli enti locali" costituito ancor prima dell'approvazione della legge 42 (con determinazione del Ragioniere Generale n. 32120 del 18 marzo 2009) in seno alla Ragioneria Generale dello Stato proprio per anticipare tale tematica.

I punti salienti del documento finale prodotto dal gruppo di lavoro nell'ottobre 2009, documento che, nella seduta di insediamento della COPAFF, è stato considerato "prezioso", possono essere riassunti nella seguente tabella:

| Obiettivi | Metodo di lavoro | Risultati |
|--|---|---|
| Rendere omogenei i bilanci delle Regioni in modo da renderli confrontabili e aggregabili | Individuare le modalità per acquisire, nel più breve tempo possibile, i dati contabili delle Regioni da utilizzare per la realizzazione del federalismo fiscale | Riclassificazione dei bilanci secondo il sistema Siope e la classificazione economico funzionale del 1983 |
| Correggere i dati dei certificati di conto consuntivo di Comuni e Province secondo una metodologia condivisa | Individuare le modalità per acquisire, nel più breve tempo possibile, i dati contabili degli enti locali da utilizzare per la realizzazione del federalismo fiscale | Introduzione nel certificato al rendiconto 2008 di una apposita sezione utile a fornire i dati per l'attuazione del federalismo fiscale |

| Obiettivi | Metodo di lavoro | Risultati |
|---|--|---|
| Evidenziare le poste rilevanti verificandone l'attendibilità | Definire le regole e le metodologie che consentano, a regime, la predisposizione di bilanci omogenei, confrontabili ed aggregabili secondo una classificazione omogenea economica e funzionale | Definire le regole e le metodologie che consentano, a regime, la predisposizione di bilanci omogenei, confrontabili ed aggregabili secondo una classificazione omogenea economica e funzionale Definiti principi in merito a: <ul style="list-style-type: none"> - accertamento - impegno - divieto compensazioni - fondi di riserva - impegni per rinnovi contrattuali - accertamento del debito - trasferimenti pubblici - regolarizzazione incassi e pagamenti Definite regole in merito a: <ul style="list-style-type: none"> - glossari delle codifiche - imputazione provvisoria a partite di giro - trasferimenti con vincolo e senza vincolo - codifica trasferimenti secondo l'effettiva provenienza - utilizzo partite di giro in casi definiti - operazioni da codificare come debito |
| Proporre, se del caso, nuove norme per i bilanci regionali e/o locali | Invito al coordinamento per l'attuazione della legge 42 e della legge 196 (che al momento della definizione del documento era un disegno di legge) | Per le Regioni proposta di passare dalla codifica funzionale del 1983 a Cofog dal 2011, mantenendo la codifica Siope Per gli enti locali adeguamento della classificazione prevista dal D.P.R. 194/96 alla Cofog |

Riclassificazione dei bilanci secondo il sistema di classificazione economica SIOPE e il sistema di classificazione funzionale prevista dalla nota del Ministero del Tesoro n. 32097 del 28 ottobre 1983

Al fine di fornire dati omogenei utili all'attuazione del federalismo fiscale, le Regioni e le Province autonome hanno trasmesso alla RGS le informazioni rela-

tive agli accertamenti e agli impegni nonché agli incassi e ai pagamenti dei propri conti consuntivi dal 2006 al 2008, secondo la classificazione di bilancio prevista per il SIOPE e la classificazione funzionale prevista dalla nota del Ministero del tesoro n. 32097 del 28 ottobre 1983 utilizzando il prospetto che segue:

| REGIONI: Accertamenti e incassi | | | | |
|---------------------------------|----|----|---|---------|
| REGIONE: | | | | |
| ESERCIZIO: | | | | |
| Codifica economica SIOPE | | | Accertamenti | Incassi |
| 1 | | | Titolo 1*: Entrate derivanti da tributi propri della regione, dal gettito di tributi erariali o di quote di esso devolute alla Regione o Provincia autonoma | |
| 1 | 01 | | TRIBUTI PROPRI - IMPOSTE | |
| 1 | 01 | 01 | Imposta regionale sulle attività produttive | |
| 1 | 01 | 02 | Addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone | |
| 1 | 01 | 03 | Addizionale all'imposta di consumo sul gas metano | |
| 1 | 01 | 04 | Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani | |
| 1 | 01 | 05 | Imposte sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile | |
| 1 | 01 | 06 | Imposta regionale sulla benzina per autotrazione | |
| 1 | 01 | 07 | Altre imposte | |
| 1 | 02 | | TRIBUTI PROPRI - TASSE | |
| 1 | 02 | 01 | Tasse automobilistiche | |
| 1 | 02 | 02 | Tassa regionale per il diritto allo studio universitario | |
| 1 | 02 | 03 | Tassa sulle concessioni per la caccia e per la pesca | |
| 1 | 02 | 04 | Altre tasse sulle concessioni | |
| 1 | 02 | 05 | Tassa abilitazioni professionali | |
| 1 | 02 | 06 | Altre tasse | |
| 1 | 03 | | QUOTA DI TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO | |
| 1 | 03 | 01 | Compartecipazione IVA | |
| 1 | 03 | 02 | Quota regionale dell'accisa sulla benzina | |
| 1 | 03 | 03 | Altre quote di tributi erariali | |
| 1 | 04 | | TRIBUTI ERARIALI SPETTANTI ALLE REGIONI A STATUTO SPECIALE E ALLE PROVINCE AUTONOME | |
| 1 | 04 | 01 | IVA interna | |
| 1 | 04 | 02 | IVA all'importazione e somma sostitutiva | |
| 1 | 04 | 03 | Quota variabile del gettito Iva | |
| 1 | 04 | 04 | Monopoli | |
| 1 | 04 | 05 | Imposta di bollo | |
| 1 | 04 | 06 | Imposta di registro | |
| 1 | 04 | 07 | Tasse di concessione governativa | |
| 1 | 04 | 08 | Accisa sugli oli minerali | |
| 1 | 04 | 09 | Imposta erariale sull'energia elettrica | |
| 1 | 04 | 10 | Imposta di fabbricazione sugli spiriti | |
| 1 | 04 | 11 | IRPEF | |
| 1 | 04 | 12 | IRPEG | |
| 1 | 04 | 13 | Ritenute su redditi di capitali | |
| 1 | 04 | 14 | Imposte sul patrimonio | |
| 1 | 04 | 15 | Altre imposte | |
| 2 | | | Titolo 2*: Entrate derivanti da contributi e trasferimenti di parte corrente dell'Unione europea, dello Stato e di altri soggetti | |
| 2 | 01 | 01 | TRASFERIMENTI CORRENTI DA AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE | |
| 2 | | | Trasferimenti correnti da Enti dell'Amministrazione centrale | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Stato per calamità naturali</i> | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Stato per Sanità</i> | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Stato per concorso agli oneri di ammortamento di mutui</i> | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti da Stato per la realizzazione di programmi Comunitari</i> | |
| | | | <i>di cui Altri trasferimenti correnti da Stato</i> | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Stato per Disavanzi sanitari pregressi</i> | |

Area II - Pianificare il governo locale

| Codifica economica SIOPE | | | | Accertamenti | Incassi |
|--------------------------|----|----|---|--------------|---------|
| 2 | 01 | 02 | Trasferimenti correnti da Enti di previdenza | | |
| 2 | 01 | 03 | Trasferimenti correnti da Enti delle Amministrazioni locali | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da altre Regioni e Province autonome</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Province</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da altre Regioni e Province autonome - Risorse UE</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Comuni</i> | | |
| 2 | 02 | | TRASFERIMENTI CORRENTI DALL' ESTERO | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti correnti da Unione europea</i> | | |
| 2 | 03 | | TRASFERIMENTI CORRENTI DA ALTRI SOGGETTI | | |
| 3 | | | Titolo 3*: Entrate extratributarie | | |
| 3 | 01 | | REDDITI DA CAPITALE | | |
| 3 | 01 | 01 | Interessi attivi | | |
| 3 | 01 | 02 | Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di | | |
| 3 | 01 | 03 | Canoni e Fitti | | |
| 3 | 01 | 04 | Altri redditi di capitale | | |
| 3 | 02 | | ALTRE ENTRATE CORRENTI | | |
| 3 | 02 | 01 | Proventi speciali | | |
| 3 | 02 | 02 | Rimborsi per personale comandato | | |
| 3 | 02 | 03 | Altri recuperi e rimborsi | | |
| 3 | 02 | 04 | Altre entrate correnti | | |
| 4 | | | Titolo 4*: Entrate derivanti da alienazioni, da trasformazione di capitale, da riscossione di crediti e da trasferimenti in conto capitale | | |
| 4 | 01 | | ALIENAZIONE DI BENI | | |
| 4 | 01 | 01 | Alienazione di beni immobili e mobili | | |
| 4 | 01 | 02 | Alienazione di titoli | | |
| 4 | 02 | | TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE DA AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE | | |
| 4 | 02 | 01 | Trasferimenti in conto capitale da Enti dell'Amministrazione centrale | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Stato per calamità naturali</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Stato per Sanità</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Stato per concorso agli oneri di ammortamento di mutui</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Stato per la realizzazione di programmi Comunitari</i> | | |
| | | | <i>di cui Altri trasferimenti da Stato in conto capitale</i> | | |
| 4 | 02 | 02 | Trasferimenti in conto capitale da Enti di previdenza | | |
| 4 | 02 | 03 | Trasferimenti in conto capitale da Enti delle Amministrazioni | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da altre Regioni e Province autonome</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Province</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Comuni</i> | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da altre Regioni e Province autonome - Risorse UE</i> | | |
| 4 | 03 | 01 | TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE | | |
| | | | <i>di cui Trasferimenti in conto capitale da Unione europea</i> | | |
| 4 | 04 | 01 | TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE DA ALTRI SOGGETTI | | |
| 4 | 05 | | ENTRATE PER RISCOSSIONI DI CREDITI | | |
| 5 | | | Titolo 5*: Entrate derivanti da mutui, prestiti o | | |
| 6 | | | Titolo 6: Entrate per contabilità speciali | | |
| TOTALE ENTRATE | | | | | |

11

Le informazioni relative ai bilanci 2009 e seguenti saranno fornite ogni anno entro il 30 giugno dell'anno seguente a quello di riferimento.

Tale prescrizione, non essendo stata sottoscritta l'intesa di cui al documento in esame, a causa di alcune indecisioni procedurali ed avendo al tempo stesso necessità di acquisire dati per il federalismo, è stata inserita nell'art. 19 bis della legge 20 novembre 2009, n. 166.

Introduzione nel certificato al rendiconto 2008 di una apposita sezione utile a fornire i dati per l'attuazione del federalismo fiscale

Gli enti locali hanno inserito nelle certificazioni dei conti consuntivi i quadri sperimentali di cui alle tabelle seguenti, diretti a consentire il ricalcolo della ripartizione funzionale n.1 e a quantificare le spese relative ai servizi pubblici locali e all'esercizio di funzioni proprie svolte attraverso organismi gestionali esterni nonché le relative fonti di entrata.

| COMUNI | | | | |
|--|--------|--------------------|---------------------|------------------|
| QUADRO X - SPERIMENTALE DI RICALCOLO DELLE SPESE PER FUNZIONI | | | | |
| - SPESE CORRENTI - IMPEGNI - | | | | |
| (Dati in euro) | | | | |
| Funzioni e servizi | Codice | Totale da Bilancio | Importo Ricalcolato | Differenza (+/-) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5=(3-4) |
| Funzioni generali di amministrazione di gestione e di controllo. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| di cui: | | | | |
| Organi istituzionali, partecipazione e decentramento. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Segreteria generale, personale e organizzazione. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione dei beni demaniali e patrimoniali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Ufficio tecnico | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Altri servizi generali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative alla giustizia. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni di polizia locale. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni di istruzione pubblica. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel settore sportivo e ricreativo. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo turistico. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel settore sociale. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo dello sviluppo economico. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative a servizi produttivi. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| TOTALE | | ,00 | ,00 | ,00 |
| QUADRO Y - SPERIMENTALE DI RICALCOLO DELLE SPESE PER FUNZIONI | | | | |
| - SPESE CONTO CAPITALE - IMPEGNI - | | | | |
| (Dati in euro) | | | | |
| Funzioni e servizi | Codice | Totale da Bilancio | Importo Ricalcolato | Differenza (+/-) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5=(3-4) |
| Funzioni generali di amministrazione di gestione e di controllo. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| di cui: | | | | |
| Organi istituzionali, partecipazione e decentramento. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Segreteria generale, personale e organizzazione. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Gestione dei beni demaniali e patrimoniali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Ufficio tecnico | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Altri servizi generali | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative alla giustizia. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni di polizia locale. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni di istruzione pubblica. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel settore sportivo e ricreativo. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo turistico. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel settore sociale. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni nel campo dello sviluppo economico. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| Funzioni relative a servizi produttivi. | | ,00 | ,00 | ,00 |
| TOTALE | | ,00 | ,00 | ,00 |

Nel documento finale prodotto dal gruppo di lavoro sono stati inoltre individuati i seguenti principi contabili, in gran parte già presenti nell'ordinamento contabile degli enti locali, mentre non sempre seguiti dalle Regioni, per garantire che i bilanci sia delle Regioni che degli enti locali siano in grado di fornire informazioni omogenee ed aggregabili.

Accertamento

L'entrata è accertata quando è appurata la ragione del credito, l'identità del debitore e l'ammontare del credito e se si prevede di avere diritto di percepire l'entrata nell'anno finanziario di riferimento. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio le entrate che si prevede di avere diritto di percepire in un esercizio futuro. Infatti, l'accertamento attuale di entrate future comporta la necessità di provvedere ad un'anticipazione di cassa in attesa dell'effettivo maturare del titolo giuridico dell'entrata futura (sentenza Corte Costituzionale n. 213 del 2008).

Il principio non esclude comunque gli accertamenti pluriennali.

Impegno

Gli impegni sono assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate. La decisione di porre in essere una spesa, assunta dai competenti organi degli enti, comporta il sorgere dell'obbligazione solo se risulta determinato l'importo ed individuato il destinatario dell'obbligazione. Possono essere prenotati impegni di spesa per procedure di gara in corso d'espletamento. Se tali procedure non risultano concluse entro il termine dell'esercizio, la prenotazione può tramutarsi in impegno.

Tale principio, scontato per gli enti locali, ha carattere innovativo per quelle Regioni che non hanno previsto nella propria legge di contabilità la trasformazione della prenotazione in impegno al termine dell'esercizio.

Vedremo di seguito come sia l'accertamento, sia l'impegno siano stati defini-

ti secondo un nuovo e innovativo principio di competenza finanziaria che sarà oggetto di sperimentazione negli anni 2012 e 2013.

Divieto di compensazioni

Gli accertamenti e gli impegni sono iscritti in bilancio al lordo, senza compensazioni di partite, comprese le entrate e le spese che non presentano effetti di cassa. In tali casi si provvede all'emissione di titoli di spesa commutati in quietanza di entrata del bilancio dell'ente. Sono consentite le iscrizioni al netto nei casi in cui vi sia comunque un'evidenza delle operazioni nel conto del patrimonio (ad es. oneri concessori a scomputo e permuta d'immobili).

Si ritiene importante la specificazione relativa agli oneri concessori e alle permuta patrimoniali con la previsione di dare evidenza a tali operazioni nel conto del patrimonio

Fondi di riserva

Sui fondi di riserva non possono essere assunti impegni di spesa né possono essere emessi mandati di pagamento. Nei casi in cui è consentito assumere impegni ed emettere mandati sui fondi di riserva, tali operazioni devono essere codificate in considerazione della natura economico e funzionale della spesa.

Tale principio in una precedente stesura si limitava al primo periodo, ma prassi non proprio positive in uso in qualche Regione hanno reso necessario la specificazione almeno della diversa codifica.

Si auspica su tale punto un intervento nei decreti legislativi volto ad escludere la possibilità di impegno sui fondi di riserva.

Impegni per oneri contrattuali

Nel caso in cui siano assunti impegni per rinnovi contrattuali non ancora sottoscritti (compreso quelli assunti quando non è stata ancora avviata la contrattazione), i relativi importi devono essere iscritti in apposita unità elementare di bilancio o di gestione delle spese "Spese per rinnovi contrattuali in corso" distintamente dagli impegni as-

sunti per i rinnovi contrattuali sottoscritti. Gli impegni assunti dagli enti locali su tale unità di gestione sono rilevati dal Ministero dell'Interno attraverso i certificati di conto consuntivo a decorrere dal 2008. Le amministrazioni regionali e le Province autonome si impegnano a comunicare all'ISTAT gli impegni assunti su tali unità elementari di bilancio e, successivamente alla firma del contratto, l'ammontare delle risorse erogate in seguito ai rinnovi contrattuali, che risultano iscritte alle pertinenti unità elementari di bilancio e sono comprensive degli oneri riflessi a carico dell'ente, di quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto e dell'ammontare delle risorse destinate alla retribuzione premiale. È un principio richiesto dall'ISTAT per pulire le rendicontazioni relative alle spese di personale al fine di distinguere gli impegni "precauzionali", che si fanno negli enti quando non sono ancora sottoscritti i contratti, dagli impegni per rinnovi contrattuali già avvenuti.

Accertamento del debito

L'assunzione di debiti è accertata al lordo, per l'importo corrispondente a quello del rimborso del capitale previsto nel contratto di prestito, indipendentemente dal fatto che l'incasso sia inferiore perché già al netto degli oneri finanziari; pertanto la differenza tra le somme accertate e quelle effettivamente incassate costituisce l'onere finanziario dell'operazione e deve essere impegnato nell'esercizio in cui è stato accertato il debito o, nel caso in cui non risulti possibile determinare tale importo, in quello in cui avviene la registrazione dell'incasso dell'operazione di prestito. Il titolo di pagamento relativo a tale onere finanziario, emesso contestualmente all'operazione di impegno, deve essere versato in entrata al bilancio dell'Ente. Il relativo titolo di entrata deve essere imputato alla stessa unità elementare di bilancio dell'operazione di prestito.

Si tratta di un principio richiesto dalla

Banca d'Italia per la registrazione delle operazioni di prestito che è sostanzialmente già seguito dagli enti.

Trasferimenti pubblici

Al fine di consentire il consolidamento dei conti pubblici, gli accertamenti riguardanti trasferimenti provenienti da altre Amministrazioni pubbliche devono essere effettuati nello stesso esercizio finanziario in cui l'Ente che trasferisce ha effettuato l'impegno di spesa collegato. A tal fine è auspicabile che ogni amministrazione pubblica che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche ne dia comunicazione ai destinatari. Il gruppo di lavoro ritiene utile che venga posta in essere una forte azione di sensibilizzazione nei termini auspicati. Per quanto riguarda i trasferimenti ed altre erogazioni effettuate dal Ministero dell'Interno agli enti locali in base alla normativa vigente, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle cosiddette spettanze attraverso il sito internet istituzionale. Tale strumento di divulgazione può essere adottato anche dagli altri Enti.

L'esortazione contenuta nella seconda parte del principio lascia capire come, nonostante la piena condivisione da parte di tutti gli attori coinvolti, sia difficile applicarlo. Infatti se, soprattutto da parte delle Regioni, manca una comunicazione tempestiva di quanto sarà assegnato agli enti locali del territorio nel corso dell'anno di riferimento, è difficile immaginare come possa essere rispettato il presente enunciato. Lo stesso dicasi dei trasferimenti statali nei confronti delle Regioni che troppo spesso sono comunicati con ingiustificato ritardo.

Regolarizzazione incassi e pagamenti

Gli incassi ed i pagamenti devono essere regolarizzati imputandoli allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati, tenendo presente che l'incasso può essere sia in conto competenza che in conto residui. Alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività

di regolarizzazione dei sospesi e in assenza di titoli ineseguiti, il fondo di cassa contabile o di diritto deve coincidere con il fondo di cassa di fatto. Le Regioni e le Province autonome allegano al consuntivo una dichiarazione, firmata dal tesoriere, che attesta che, al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il consuntivo, il fondo di cassa contabile o di diritto coincide con il fondo di cassa di fatto. Gli incassi ed i pagamenti effettuati nell'esercizio precedente non possono essere regolarizzati nel bilancio dell'anno successivo attraverso l'emissione di un titolo in conto residui. Considerato che l'imputazione in conto residui di un titolo rappresenta l'incasso (o il pagamento) effettuato nell'esercizio in corso di un'entrata accertata in precedenti esercizi (o di una spesa impegnata in precedenti esercizi), viene ribadito che emettere un titolo di entrata o di spesa, sia in c/competenza che in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l'operazione di cassa è eseguita costituisce una errata rappresentazione contabile del fatto gestionale. Principio definito soprattutto per le Regioni per evitare il rinvio all'esercizio successivo di sospesi da coprire entro l'esercizio in corso.

Nel documento elaborato dal gruppo di lavoro sono inoltre definite le seguenti regole contabili al fine di una corretta applicazione delle codifiche comuni.

Glossari delle codifiche

Si stabilisce che le codifiche devono essere applicate uniformandosi alle istruzioni di appositi Glossari. La codifica SIOPE ha il suo glossario pubblicato nel sito internet www.siope.tesoro.it. Il glossario della codifica COFOG è invece pubblicato nel sito internet dell'ISTAT <http://www.istat.it/strumenti/definizioni/cofog.pdf>.

Imputazione provvisoria a partite di giro

Gli enti evitano l'applicazione del criterio della prevalenza nell'adozione della codifica delle operazioni di gestione ed evitano altresì l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro ad eccezione dei casi espressamente previsti.

Tale regola potrebbe sembrare pleonastica, ma l'analisi dei consuntivi delle Regioni e degli enti locali ci insegna che le partite di giro sono state utilizzate, a volte, in maniera che potremmo definire "fantasiosa".

Trasferimenti con vincolo e senza vincolo

Si stabilisce che alle spese di trasferimento verso altre Amministrazioni pubbliche senza vincolo di destinazione è attribuito il codice COFOG 1.8 che nell'ambito della divisione dei servizi generali delle pubbliche amministrazioni (I livello), individua il gruppo dei trasferimenti a carattere generale tra diversi livelli di amministrazione (II livello). La classe (III livello) che nel caso specifico ha la stessa denominazione del gruppo, non è obbligatoria, in quanto l'adozione della codifica COFOG si fermerà al secondo livello. I trasferimenti con vincolo di destinazione devono invece essere attribuiti alla relativa funzione. Alla spesa di funzionamento delle Regioni e Province autonome, compresa quella di personale, può essere attribuito il codice COFOG 1.3 "Servizi generali, che nell'ambito della medesima divisione della precedente codifica individua il gruppo (II livello) servizi generali. Le amministrazioni regionali e le Province autonome si sono impegnate a comunicare la ripartizione funzionale di tali voci di spesa, secondo la classificazione COFOG, attraverso l'invio della seguente tabella:

| REGIONE: <div>REGIONE</div> | | | | | | | | | | Mese: <div>AGOS 22</div> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
|-----------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

Analizzando le divisioni (I livello) e i gruppi (II livello) si può comprendere perché il passaggio alla rilevazione funzionale COFOG sia particolarmente pesante per le Regioni, mentre è più agevole per gli Enti Locali.

Codifica trasferimenti secondo l'effettiva provenienza

I trasferimenti sono codificati facendo riferimento all'effettiva provenienza delle somme ricevute o, alla destinazione delle somme erogate e prestando la massima attenzione alla classificazione dei soggetti inseriti nell'elenco delle Amministrazioni pubbliche, annualmente pubblicato dall'ISTAT nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'articolo 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Per i soli trasferimenti provenienti dall'Unione Europea l'ente capofila contabilizza le quote di propria spettanza nella parte effettiva del bilancio, mentre le quote di competenza di altri enti devono essere contabilizzate nelle entrate delle partite di giro. Viceversa, l'ente che riceve i trasferimenti UE dall'ente capofila deve contabilizzare tali entrate come trasferimenti da UE.

Utilizzo partite di giro in casi definiti

Si stabilisce dapprima la regola generale secondo la quale sono codificate come partite di giro le entrate e le uscite che l'ente effettua in qualità di sostituto d'imposta ovvero per conto di terzi, le quali costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, le somme somministrate al cassiere e ai funzionari delegati e da questi rendicontate o rimborsate, nonché le anticipazioni. Successivamente, si specifica che in via eccezionale, possono essere codificate tra le partite di giro le assegnazioni erogate da altre Amministrazioni pubbliche successivamente al 20 novembre dell'anno in corso se non è previsto in bilancio un capitolo cui imputare l'entrata. Infine si precisa che il rimborso delle anticipazioni erogate da altre Amministrazioni pubbliche è registrato contestualmente alla contabiliz-

zazione delle risorse con le quali le anticipazioni sono chiuse. Tale modalità si applica, ad esempio, all'anticipazione sanitaria erogata dalla Tesoreria dello Stato alle Regioni ed alle Province autonome.

Operazioni da codificare come debito

Le operazioni da codificare come "debito" sono individuate nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003 e contabilizzate secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 76 della legge n. 311/2004. Il debito deve essere iscritto nel bilancio dell'Ente che provvede all'effettivo pagamento delle rate di ammortamento anche se il pagamento risulta effettuato a seguito di delegazione di pagamento. Nel caso in cui il pagamento delle rate di ammortamento risulti effettuato pro quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro quota nei rispettivi bilanci degli enti. Le specificazioni della presente regola, benché previste già nelle norme in vigore, sono importanti per la rilevazione del debito complessivo delle autonomie territoriali. Infatti in alcune Regioni si sono verificati casi di errata contabilizzazione dove né la Regione né gli enti locali registravano come debito le operazioni assistite da contributi regionali in conto mutuo.

Sviluppi prossimi futuri

Mentre quanto era previsto nel documento redatto dal gruppo di lavoro relativamente ad un periodo transitorio, come già accennato, è stato inserito in norma nell'art.19 bis della legge 166/2009, con conseguenti adempimenti già eseguiti a carico di Regioni ed enti locali, la disciplina a regime è sostanzialmente rinviata all'approvazione dei decreti legislativi. Possiamo ragionevolmente ritenere che quanto era stato già concordato tra i diversi livelli di governo in merito alla futura contabilità sarà sicuramente la base di partenza da cui ripartire per la definizione delle nuove regole.

Il documento prevedeva per la fase a regime che, le Regioni e le Province autonome, ferma restando l'applicazione della codifica SIOPE, si sarebbero impegnate ad adottare la classificazione funzionale COFOG fino al secondo livello a partire dal 2011. A partire da tale esercizio dovrebbe essere soppressa la codifica funzionale prevista dalla nota del Ministero del tesoro n. 32097 del 28 ottobre 1983.

Per gli enti locali è stata condivisa l'opportunità di adeguare la classificazione funzionale dei bilanci prevista dal D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 alla COFOG pur nell'ambito della realizzazione dell'armonizzazione dei bilanci e della contabilità secondo la normativa in materia.

Giova sottolineare il richiamo che il documento fa ai principi contabili approvati dall'Osservatorio sulla contabilità e finanza degli enti locali, operante presso il Ministero dell'Interno, invitando a tenerne conto nell'adozione dei principi e delle regole per l'armonizzazione dei sistemi contabili.

Possiamo infine auspicare che nel processo di armonizzazione in atto non ci si limiti alla enunciazione sintetica di principi, ma, ispirandosi all'esperienza dei paesi anglosassoni, si possa prevedere la definizione di regole contabili uniformi che svolgano una funzione interpretativa e integrativa delle norme che disciplinano la gestione economico finanziaria.

Una riflessione aperta che merita approfondimento nelle opportune sedi, in tema di omogeneizzazione delle regole contabili, è quella relativa alle forme di indebitamento differenziate previste per Regioni ed Enti locali. Mentre le Regioni possono indebitarsi per il ripiano del disavanzo derivante da investimenti, gli enti locali possono farlo soltanto per gli investimenti previsti nell'anno di competenza. Per le Regioni ciò è possibile in quanto possono impegnare le spese di investimento senza il relativo accertamento di entrata, creando dis-

avanzo da coprire nell'esercizio successivo con tiraggio effettivo del prestito soltanto nel caso di esigenze di cassa, mentre agli enti locali è preclusa tale possibilità non potendo impegnare le spese di investimento senza il relativo accertamento di entrata.

Altra differenza importante tra contabilità regionale e contabilità degli enti locali attiene all'istituto della perenzione, presente soltanto nell'ordinamento contabile delle Regioni. Al fine di una rappresentazione più veritiera del risultato di amministrazione risultante dai conti consuntivi si auspica il superamento della perenzione anche per le Regioni come è avvenuto per gli enti locali fin dal 1995.

3. La Banca dati delle amministrazioni pubbliche

Per assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari alla ricognizione di cui all'articolo 1, comma 3, e per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali. Sulla banca dati unitaria, che è la base per la verifica effettiva dell'andamento della finanza pubblica, si è consumata un'altra battaglia tra il MEF e le autonomie territoriali, le quali non ritenevano necessario prevedere una diversa banca dati rispetto a quella già disciplinata nella legge 42. È auspicabile un raccordo tra le due norme e la creazione di una unica banca dati.

Bilancio di sola cassa

All'art. 42 della legge di contabilità pubblica è disciplinato il passaggio dalla predisposizione del bilancio per cassa e competenza ad una redazione dello stesso in termini di sola cassa.

4. Il D.Lgs. 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"

Il decreto legislativo 118/2011 attua la delega di cui alla legge 42 sul federalismo fiscale. Il primo titolo del decreto reca i principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province autonome e gli enti locali. Premesso che le disposizioni recate dal decreto costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione si precisa che le Regioni adeguano con legge i propri ordinamenti alle disposizioni del decreto.

I principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotti e approvati dal decreto si applicano a:

- Regioni;
- Enti locali di cui all'art. 2 del TUEL;
- Enti e organismi strumentali di Regioni ed Enti locali.

Sono esclusi gli enti appartenenti al Servizio Sanitario nazionale.

In base all'art. 2 le Regioni e gli enti locali adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Si conferma che nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le

transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Nell'ambito del sistema integrato la contabilità economico patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica al fine di:

- rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- partecipare alla costruzione del conto del patrimonio;
- permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

I fini conoscitivi che sono assegnati al sistema di contabilità economico-patrimoniale non sono da interpretare in termini riduttivi: ogni sistema contabile ha proprie metodologie e finalità e la conoscenza dei fatti gestionali deve essere garantita in termini tridimensionali: finanziari, economici e patrimoniali. È definita la funzione principale e fondamentale del sistema di contabilità finanziaria che si associa alla funzione di programmazione nelle Regioni e negli Enti locali, autorizza la gestione seguendone lo svolgimento e struttura la funzione di rendicontazione.

Anche gli enti strumentali di Regioni ed Enti locali che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo

do la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale (articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267).

L'istituzione e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 del decreto adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

L'ultimo comma dell'art. 2 in ordine all'adozione di sistemi contabili omogenei si riferisce al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il correlato potenziamento della funzione del bilancio di cassa. L'argomento è stato sviluppato al capitolo relativo al Piano esecutivo di gestione (Paragrafo 1 - Finalità e caratteristiche: la redazione per competenza e cassa). È sufficiente ribadire in questa sede che la componente della cassa diverrà essenziale nella fase di programmazione e sarà valutata nel corso della gestione in base al nuovo principio di competenza finanziaria che, pur mantenendole distinte e separate dalle fasi cosiddette "di diritto", assegnerà alle informazioni di cassa un valore fondamentale per la gestione e per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

L'art. 3 del decreto rappresenta uno dei pilastri fondamentali di tutta la nuova architettura contabile.

Le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali conformano la propria gestione:

- ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante del decreto;
- ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 36, comma 5 e cioè in considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009 n. 42.

Tale norma prevede che entro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi attuativi, possono essere adottati decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge.

L'allegato al decreto prevede i Principi generali così strutturati:

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

La predisposizione di tali principi è stata realizzata dal Gruppo Bilanci costituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito della Commissione Tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF). Il lavoro si è fondato sui principi contabili approvati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali: lavoro prezioso che ha costituito la base di partenza per la nuova formulazione dei principi generali. A questo riguardo è doveroso richiamare chi ha coordinato e diretto l'Osservatorio nelle fasi strategiche di elaborazione dei principi e cioè i due Presidenti Antonio Giuncato e Francesco Staderini a cui de-

ve andare il ringraziamento e la riconoscenza per il lavoro svolto e per l'insegnamento impartito a tutti noi, componenti dell'Osservatorio.

Innovativo è il principio della prevalenza della sostanza sulla forma mentre il principio di competenza finanziaria non è sviluppato perché sarà oggetto di sperimentazione nella nuova formulazione, così come si vedrà di seguito.

I principi applicati garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.

Attualmente lo schema di D.P.C.M. recante la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 (su cui è stata realizzata l'intesa in Conferenza Unificata mentre si redige questo capitolo) prevede che gli enti che adottano la contabilità finanziaria adeguano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, al principio contabile generale della competenza finanziaria contenuto nell'allegato 1 al D.P.C.M. ed ai seguenti principi contabili applicati:

- della contabilità finanziaria;
- della contabilità economico-patrimoniale;
- dei bilanci consolidati.

Pertanto con l'emanazione del D.P.C.M. relativo alla sperimentazione si provvede all'approvazione dei suddetti principi contabili che saranno oggetto di sperimentazione in attesa della definitiva approvazione con i decreti integrativi e modificativi previsti dalla legge 42/2009. L'art. 4 del decreto prevede il piano dei conti integrato. Detto piano è adottato al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei

conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili.

Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il piano dei conti integrato è stato formulato dal gruppo tecnico appositamente costituito nell'ambito della Commissione Tecnica - COPAFF ed è oggetto di approvazione con il D.P.C.M. sulla sperimentazione. Il piano dei conti integrato di cui allo schema di D.P.C.M. è articolato su cinque livelli.

Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, di cui all'articolo 14, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione gli enti fanno riferimento anche al quinto livello del piano dei conti raccordo.

Gli articoli 5, 6 e 7 si riferiscono alla transazione elementare. Ogni atto gestionale genera una transazione elementare. Ad ogni transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.

Il D.P.C.M. sulla sperimentazione approva la struttura della codifica della transazione elementare.

Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, è vietato:

- a) l'adozione del criterio della prevalenza;
- b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
- c) assumere impegni sui fondi di riserva.

I primi due punti riguardano anche Province e Comuni, mentre il terzo si riferisce in modo particolare alle Regioni perché già rappresenta un comportamento acquisito per gli enti locali. In particolare si richiama la criticità rappresentata dall'uso improprio delle "partite di giro" richiamato anche dall'art. 5 del D.Lgs. 149/2011 recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni.

Con le modalità definite dall'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata, stabilisce con propri decreti la codificazione), sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

L'art. 9 conferma il concetto di sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche oggetto del decreto: costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria. È un punto fondamentale di tutto l'impianto dell'armonizzazione perché dispone in modo chiaro che gli aspetti contabili e di bilancio non possono essere affrontati se non in una visione sistemica. Questo aspetto dovrà essere garantito dalla fase di sperimentazione dei nuovi sistemi contabili soprattutto in riferimento agli strumenti di programmazione delle Regioni e degli Enti locali che non sono stati sviluppati in apposito principio contabile applicato da sottoporre a sperimentazione e che dovranno invece essere oggetto dei decreti finali che introdurranno a regime il nuovo sistema.

Ad iniziare dall'art. 10 il decreto affronta l'argomento del bilancio di previsione finanziario.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1 e 2, del decreto, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

Gli schemi di bilancio, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'articolo 36, comma 5, già sopra illustrate.

Lo schema di D.P.C.M. sulla sperimentazione prevede che negli esercizi 2012 e 2013 gli enti in sperimentazione in contabilità finanziaria adottano, accanto agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 completi dei relativi allegati, i nuovi schemi di bilancio, approvati dal D.P.C.M., relativi al bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale, composto dal preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza. È approvato altresì lo schema del rendiconto della gestione, costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

È anche approvato il piano degli indicatori di bilancio da sottoporre a sperimentazione.

La novità rilevante sugli schemi di bilancio è la nuova articolazione per missioni e programmi. Il decreto prevede che allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali

individuare dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate.

I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, è costituita dai programmi.

L'analisi per missioni e programmi rappresenta un momento essenziale per passare da un bilancio che ha privilegiato la costruzione di un sistema di classificazione per responsabilità eminentemente di tipo organizzativo, ad un sistema informativo che guarda alle politiche e alle funzioni che le medesime programmano di svolgere e svolgono effettivamente nella gestione.

L'altra importante novità è rappresentata dall'unità di voto che non è più rappresentata dall'intervento attuale (macroaggregato in prospettiva) ma bensì dal programma: ciò ha degli effetti sulla flessibilità della programmazione e del bilancio ed enfatizza ancora il riferimento al programma come elemento centrale della programmazione di bilancio, nell'ambito delle missioni.

L'art. 14 del decreto reca criteri per la specificazione e classificazione delle spese.

I documenti di bilancio di previsione e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche oggetto del decreto ripartiscono le spese in:

a) **missioni**. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione e anche tenendo conto di

quelle individuate per il bilancio dello Stato;

- b) **programmi**. Ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati dopo la sperimentazione e in esito alla stessa. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi).
- c) **macroaggregati**, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato.

La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

Si conferma nella classificazione delle spese la finalizzazione all'analisi dei risultati delle politiche e al consolidamento dell'analisi funzionale nell'ambito pubblico.

La responsabilità è richiamata nel definire l'unicità della medesima rispetto alla realizzazione del programma.

Le entrate del bilancio finanziario sono classificate come segue:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;
- c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambi-

to delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.

L'art. 16 affronta il tema della flessibilità degli stanziamenti di bilancio.

In sede di gestione, possono essere approvate variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione.

Lo schema di D.P.C.M. sulla sperimentazione prevede che tali variazioni sono di competenza della Giunta.

In sede di gestione o di predisposizione del progetto di bilancio di previsione, possono essere approvate variazioni tra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun programma ovvero rimodulazioni compensative tra programmi di diverse missioni.

Lo schema di D.P.C.M. sulla sperimentazione prevede che tali variazioni sono adottate nel rispetto di quanto previsto dalla legge.

Sempre il nuovo D.P.C.M. affronta anche l'argomento delle variazioni compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato del bilancio di previsione annuale e pluriennale, per introdurre un elemento di flessibilità assegnando il potere di adottare le variazioni ai dirigenti o, in assenza di norme, al responsabile finanziario dell'ente.

In ordine ai termini di approvazione dei bilanci il decreto prevede che le amministrazioni pubbliche di cui al decreto, approvano:

- a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
- b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;
- c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 trasmettono i loro bilanci

preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche.

Nelle disposizioni finali e transitorie è inserito l'art. 36 che riguarda la sperimentazione.

La norma prevede che al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I del decreto, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi.

Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, con apposito D.P.C.M. saranno disciplinate le relative modalità di effettuazione. Come già detto, mentre si redige il testo del capitolo, è stata perfezionata in Conferenza Unificata l'intesa tra il Governo, le Regioni e gli enti locali per la definitiva approvazione del D.P.C.M.

Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Ai fini della sperimentazione il bilancio di pre-

visione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

Questa è la vera novità che sarà oggetto di sperimentazione e che risponde alla necessità di dare attuazione ad una serie di principi fondamentali per la tenuta della contabilità finanziaria delle Regioni e degli Enti locali e per la rappresentatività, attendibilità e veridicità della medesima. Ne ricordiamo alcuni:

- principio di trasparenza e leggibilità delle rilevazioni in contabilità finanziaria che deve derivare dal potenziamento della competenza finanziaria in base al quale le imputazioni di bilancio degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa si realizzano in riferimento alla scadenza delle obbligazioni giuridiche attive e passive e quindi alla effettiva esigibilità delle entrate e all'effettivo obbligo perfezionato con l'avvenuta scadenza (debito) delle spese;
- principio di effettività, sostenibilità e durevolezza nel tempo degli equilibri di bilancio con eliminazione delle entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute: "Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario";
- principio della garanzia della coper-

tura effettiva delle spese pubbliche locali dal primo momento in cui il procedimento di erogazione della spesa ha inizio: "Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati";

- avvicinamento della rilevazione finanziaria, a seguito dell'imputazione negli esercizi in cui le obbligazioni vengono a scadenza, alla fase di cassa, senza che ciò significhi adozione di una contabilità "per cassa". Si ribadisce che si tratta di potenziamento della competenza di bilancio e imputazione secondo un principio di effettività delle entrate e delle spese e non secondo la realizzazione in termini di cassa;
- applicazione del principio di effettività delle spese pubbliche locali, sia correnti, sia in conto capitale (come si vedrà di seguito), pur con la garanzia fondamentale e irrinunciabile della copertura finanziaria totale ed effettiva dal primo iniziale impegno di spesa, come precisato in precedenza: "Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica";
- principio di garanzia della copertura finanziaria delle spese di investimento dal momento dell'attivazione del primo impegno: "In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto – al momento dell'attivazione del primo impegno – di aver predisposto la

- copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006";
- definizione della copertura finanziaria delle spese di investimento rigorosa e basata sulla effettiva esigibilità delle risorse destinate alla relativa copertura: "La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o di una legge di autorizzazione all'indebitamento";
 - applicazione del principio di flessibilità nel ricorso all'indebitamento per il finanziamento delle spese di investimento derivante dalla correlazione o inerenza delle entrate e delle uscite secondo il principio della scadenza delle relative obbligazioni. Attuazione nel principio applicato di competenza finanziaria del principio contabile sulla gestione approvato dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali - espressione numero 23;
 - principio di controllo costante degli equilibri di bilancio riferito non solo al bilancio annuale ma altresì al bilancio pluriennale in riferimento all'imputazione delle entrate e spese secondo il principio di scadenza: "Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assetto generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale";
 - valorizzazione della programmazione e del bilancio pluriennale autorizzatorio;
 - principio di effettività dei residui attivi e passivi di bilancio corrispondenti a vere obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute ed eliminazione dei residui impropri e di stanziamento;
 - introduzione del "Fondo pluriennale vincolato" quale "... saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata";
 - principio di trasparenza e veridicità - attendibilità della programmazione delle opere pubbliche e delle spese di investimento basata sulla capacità realizzativa effettiva evidenziabile con la movimentazione e iscrizione nella programmazione annuale del Fondo vincolato pluriennale;
 - evidenziazione del rapporto tra debito e realizzazione delle spese di investimento finanziate dal medesimo, mediante la rilevazione di cui al "Fondo pluriennale vincolato": controllo dei tempi, onerosità del debito, rapporto tra indebitamento e fabbisogno effettivo espresso e così di seguito;
 - applicazione del principio comunitario sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione con rilevanza delle fasi di cassa programmatiche e maggiormente controllabili applicando il principio di esigibilità delle entrate e debenza delle spese (art. 9 - legge 102/2009 e successive modifiche e integrazioni).
- Si tratta soltanto di alcuni principi che saranno attuati in base al nuovo principio di competenza finanziaria oggetto di sperimentazione. La trasparenza contabile e della rappresentazione dei fatti amministrativi e gestionali rappresenta un valore che deve essere garantito per la finanza pubblica del nostro paese: in questa ottica la sperimentazione dovrà dimostrare, e siamo certi che vi riuscirà, la bontà dell'innovato sistema contabile delle Regioni e degli Enti locali.

Bibliografia

- Aa.Vv. (Dipartimento della Funzione Pubblica, Progetto cantieri per l'innovazione), *Misurare per decidere*, Rubattino, Roma, 2007
- Anselmi L., *Il processo di trasformazione della Pubblica Amministrazione*, Giappichelli Ed., Torino, 1995
- Anselmi L. (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e Mercato*, Maggioli, Rimini, 1997
- L. Antonini, *L'autonomia finanziaria delle istituzioni territoriali nella prospettiva del federalismo*, CEL, 2009
- Bellesia M., *Enti locali: l'analisi di bilancio*, Ipsoa, Milano, 1998
- Bisio L., Mastrogiuseppe P., *Il piano esecutivo di gestione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996
- Bisio L., Nicolai M., *Il patto di stabilità e gli strumenti di finanza locale*, Maggioli ed., aprile 2009
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano, 2002
- Brosio G., Maggi M., Piperno S., *Governo e finanza locale - Il federalismo fiscale*, Giappichelli G., Torino, 2003
- Brunetta R., *Rivoluzione in corso*, Mondadori, 2009
- Caperchione E., *I sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione. Profili comparati e criteri per la progettazione*, Egea, Milano, 2000
- Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988
- Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il bilancio dello Stato - La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Il Sole 24 Ore, 2005
- D'Anna R., *Caratteri e problemi di progettazione della struttura organizzativa*, G. Giappichelli, Torino, 2004
- D'Amico R., *Il manager pubblico nell'ente locale*, Franco Angeli, Milano 2001
- De Castelli G., *Schema di regolamento di contabilità per gli enti locali*, Cel, Bergamo, 2006
- Del Bene L., *Lineamenti di pianificazione e controllo per le Amministrazioni pubbliche*, Giappichelli Torino, 2008
- Delfino F., *La funzione di revisione economico-finanziaria e l'aziendalizzazione dell'ente locale: le politiche e la gestione*, in "Revisione e controlli negli enti locali" (a cura di Mulazzani M. e Pozzoli S.), Franco Angeli, Milano, 2007
- Delfino F., Fava R., *Come introdurre la nuova contabilità negli enti locali*, CEL, Bergamo, 1996
- Delfino F., *La pianificazione strategica dello sviluppo locale*, in "La governance Locale - Strumenti e buone pratiche", Formez, Napoli, 2006
- Delfino F., *Programmazione e bilanci*, in "L'ordinamento degli enti locali nel Testo Unico", Giuncato e altri, Ipsoa, Milano, 2007
- Delfino F., *Misure urgenti per la finanza pubblica. Alcune valutazioni d'impatto sulla finanza locale. Pubblicazione dell'UPI, Unione Province d'Italia*, Roma, 2008
- Delfino F., *La manovra di finanza pubblica 2009-2012 - Unione Province d'Italia*, Roma 2009
- Delfino F., *Legge 196/2009: coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*, Aziend'Italia, IPSOA, Milano, n. 4-2010
- Delfino F., *Il federalismo fiscale: aspetti riguardanti il coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali e l'armonizzazione dei sistemi contabili*, Sardegna Autonomie locali - Rivista della Regione Sardegna, dicembre 2009
- Di Stefano P.M., *Essere costruttori di una nuova società*, Franco Angeli, Milano 2002
- Farneti G., Pozzoli S., *I principi di reporting per la Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2006

- Forlenza O., Terracciano G., *Regioni ed enti locali dopo la riforma Costituzionale. Un federalismo imperfetto*, Il Sole 24 Ore, 2002
- Garlatti A., Pezzani F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano, 2000
- P. Germani, *L'armonizzazione dei conti e dei bilanci pubblici anche nell'ottica del SEC '95 e dei principi contabili internazionali*, 2006
- Giovanelli L., *La comunicazione economica nell'ente locale*, Giuffrè, Milano, 1995
- Hinna L., *Il bilancio sociale nelle Amministrazioni Pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004
- IFAC, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *Principi contabili internazionali nel settore pubblico*, Gea, Milano, 2003
- IFEL - Fondazione Anci, *Federalismo fiscale* (a cura di Scozzese S.), aprile 2010
- IFEL - Fondazione Anci, *Economia e finanza locale*, in collab. con Ref, gennaio 2010
- lorio E., *Attuazione del federalismo fiscale per Regioni - Enti locali - Sanità*, Maggioli ed., Rimini, 2007
- Istat, *Audizione del Presidente dell'Istat del 15 febbraio 2006 presso la V commissione permanente della Camera in merito alla ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*
- Istituto di Studi ed Analisi Economica - ISAE, *Finanza Pubblica e Istituzioni - Rapporto*, Roma, Maggio 2008
- Lindert P. H., *Spesa sociale e crescita*, Univ. Bocconi editore, 2007
- Manacorda C., *Contabilità pubblica*, Giappichelli Torino, 2001
- Marchi L., *Introduzione alla contabilità d'impresa*, G. Giappichelli, Torino, 1995
- Mazzara L., *Processi e strumenti di misurazione dei risultati negli enti locali*, G. Giappichelli, Torino, 2004
- Meneguzzo M., Rebora G., *Strategia delle Amministrazioni Pubbliche*, UTET, Torino, 1990
- Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato, *Audizione del Ragioniere Generale del 1° aprile 2009 presso la V commissione permanente del Senato in merito all'indagine conoscitiva sul nuovo assetto della contabilità pubblica*
- Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *I principali saldi di finanza pubblica: definizione, raccordi, utilizzo*, a cura di Balassone F., Mazzotta B., Monacelli D., luglio 2008
- Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Manuale dei principi e delle regole contabili*, 2008
- Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *La legge 31 dicembre 2009 - Brevi Note*, Roma, gennaio 2010
- March J.G., Simon H.A., *Teoria dell'organizzazione*, Etas Milano, 2003
- Mintzberg H., *Ascesa e declino della pianificazione strategica*, Isedi, Torino, 1996
- Mussari R., *Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali*, in "Principi e sistemi contabili negli enti locali", Franco Angeli, Milano, 2005
- Napolitano G., *Il patto che ci lega*, Il Mulino, 2009
- Nicotra, Pizzetti, Scozzese (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Donzelli Editore, Roma, 2009
- Parmentola N., *Il bilancio delle Amministrazioni locali strumento di pianificazione strategica e di programmazione*, in "La Finanza Locale", Maggioli, Rimini, 2001
- Persiani N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo nella Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2002
- Pezzani F. (a cura di), *L'accountability delle Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano, 2003
- Rogate C., Tarquini T., *Fiducia e responsabilità nel governo dell'ente pubblico*, Maggioli Ed., Rimini, 2008
- Senato - Servizio studi, *Dossier - Il federalismo fiscale*, Roma 2009
- Tivelli L., Traversa G. (a cura di), *Per uno Stato amico*, Guerini Assoc., Milano, 2002
- Tucciarelli C., *Federalismo fiscale, ma non solo: la legge 42 del 2009*, in "Federalismi.it", n.10-2010

Valotti G., *Management pubblico*, Egea, Milano, 2005

Valotti G., *Fannulloni si diventa*, Univ. Bocconi editore, luglio 2009

Viviani M., *Dire, dare, fare, avere. Percorsi della responsabilità sociale*, Il Mulino, 2006

Zagrebelsky G., *Intorno alla legge*, Einaudi Torino, 2009

Ziruolo A., *Il sistema di bilancio degli enti locali - Sistemi Editoriali*, Esselibri Simone, Napoli, 2006

Zuccardi Merli M., Bonollo E., *Modelli di rendicontazione sociale per le Amministrazioni Pubbliche*, in Ricci P. (a cura di), *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2007

Normativa, Prassi e Giurisprudenza

consultabili accedendo alla banca dati on line

www.codiceamministrazione.celservizi.it

Disposizioni normative

- **Costituzione della repubblica italiana** - approvata dall'assemblea costituente il 22 dicembre 1947, promulgata dal Capo provvisorio dello Stato il 27 dicembre 1947, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 1947, n. 298, entrata in vigore il 1° gennaio 1948
- **D.L. 13 agosto 2011, n. 138 - Legge 148/2011** - Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo
- **D.L. 6 luglio 2011, n. 98 - Legge 111/2011** - Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria
- **D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118** - 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
- **D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91** - Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili
- **Legge 13 dicembre 2010, n. 220** - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)
- **Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78**, convertito con legge 30 luglio 2010 n. 122 - Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica
- **Legge 31 dicembre 2009, n. 196** - Legge di contabilità pubblica
- **Legge 5 maggio 2009, n. 42** - Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione
- **Legge 20 novembre 2009, n. 166** - Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 25 settembre 2009, n. 135, recante disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e per l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee
- **Decreto legislativo 12 aprile 2006 n. 170** - Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131
- **Legge 30 dicembre 2004, n. 311** - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)
- **Legge 24 dicembre 2003 n. 350** - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)
- **D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194** - Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali

Giurisprudenza

- **Corte Costituzionale**, sentenza n. 213 del 2008 - Obbligo di copertura finanziaria delle spese disposte da legge regionale
- **Corte Costituzionale**, sentenza n. 414 del 2004 - Armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica

