



Management locale

RIVISTA DI AMMINISTRAZIONE, FINANZA E CONTROLLO



ASSOCIAZIONE SERVIZI FINANZIARI ENTI LOCALI



Luci ed ombre della nuova contabilità armonizzata degli enti locali ex D.Lgs. 118/20111
di Mauro Bellesia



Esenti da ritenute i rimborsi spese per le prestazioni occasionali gratuite5
di Vincenzo Cuzzola



La trasparenza amministrativa come strumento di controllo sociale7
di Santo Fabiano



Le assunzioni con i fondi dell'articolo 208 e la spesa di personale12
di Eugenio Piscino



L'erogazione delle indennità contrattuali18
di Biagio Giordano

Luci ed ombre della nuova contabilità armonizzata degli enti locali ex D.Lgs. 118/2011



di MAURO BELLESIA www.bellesiamauro.it

La sperimentazione della nuova contabilità degli enti locali armonizzata con il resto della p.a. volgerà al termine entro l'anno in corso e dal 1/1/2014 le nuove regole ed i nuovi principi contabili dovranno essere applicati da tutti gli enti locali, come indicato dall'art. 38 del D.Lgs. 118/11 emanato sulla base della delega contenuta nella L. 5 maggio 2009, n. 42 (federalismo), art. 2, comma 2, lett. h).

Sulla base degli esiti della suddetta sperimentazione, saranno aggiornati a breve termine i modelli, il piano dei conti, i prospetti dei bilanci ed i principi contabili generali ed applicati così come definiti, per il momento e per gli enti sperimentatori, dal DPCM 28/12/2011.

Si preannuncia pertanto un autunno caldo, sul fronte dell'introduzione del nuovo sistema contabile degli enti locali.

Uno dei punti centrali della riforma ruota attorno al nuovo principio della «competenza finanziaria potenziata» secondo il quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese, sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza e non nel momento in cui nascono, così come avviene nell'attuale sistema contabile previsto dal Tuel, D. Lgs. 267/2000.

Si dovranno certamente cambiare le regole programmatiche, gestionali ed anche le abitudini attuali:





1. l'impegno di spesa seguirà il momento in cui l'obbligazione sottostante va a scadenza e, cioè, quando il debito diventa certo, liquido ed esigibile; quindi, si sposta in avanti nel tempo la rilevazione contabile dell'impegno rispetto al momento attuale che registra, invece, la nascita dei debiti (art. 183, c.1, del Tuel, D.Lgs. 267/00). In altri termini, alla nuova contabilità non importa più il momento della contrazione dei debiti, ma quello in cui i debiti medesimi debbono essere pagati.
Semplificando ancora, la nuova contabilità fondamentale degli enti locali rimane pur sempre di competenza finanziaria, impone rilevazioni contabili temporalmente vicine alla contabilità di cassa, ma senza coincidere con la contabilità di cassa pura (che rileva i flussi finanziari degli incassi e dei pagamenti); ovviamente ciò vale nei casi normali e non patologici, intendendo per questi ultimi situazioni in cui l'Ente, pur dovendo pagare i propri fornitori, non lo fa per altri motivi, quali i limiti del patto di stabilità, la mancanza di liquidità e così via.
2. per quanto riguarda la fase dell'accertamento delle entrate, i principi sono sostanzialmente i medesimi; le previsioni di bilancio e le rilevazioni degli accertamenti saranno effettuati con riferimento al momento in cui i crediti sottostanti dovranno essere effettivamente riscossi dall'ente locale.

Analogamente a quanto rilevato in precedenza per gli impegni di spesa e per quanto concerne la rilevazione delle entrate, alla nuova contabilità non importa più il momento della nascita dei crediti verso terzi, bensì quello in cui i crediti medesimi debbono essere riscossi. Trattasi sostanzialmente di un sistema contabile nel quale le previsioni in bilancio delle entrate (prima) ed i relativi accertamenti (poi) individueranno le "entrate effettive" ed in questo senso costituisce un grande passo avanti che di sicuro limiterà l'uso distorto dei bilanci "gonfiati", ovvero l'inserimento di stanziamenti di entrate fittizie allo scopo di permettere livelli di spesa altrimenti non sostenibili producendo, inevitabilmente, situazioni di squilibrio finanziario.

Una importante conseguenza dell'applicazione del principio della «competenza finanziaria potenziata» consiste nella necessaria verifica e

reimputazione di tutti i residui attivi e passivi, al fine di trasformarli, rispettivamente, in nuovi accertamenti ed impegni imputati negli anni futuri in relazione al momento della loro "trasformazione" in crediti/debiti certi, liquidi ed esigibili; è certamente un lavoro immane che impegnerà i funzionari della Ragioneria, e non solo, ad un tour de force senza precedenti e che produrrà, quale diretta conseguenza, la determinazione del "fondo pluriennale vincolato" che costituisce uno degli aspetti più difficili ed ancora controversi della nuova contabilità (vedasi la relazione alla Camera del Ministro dell'Economia del 23/5/13 sui primi risultati della sperimentazione del D.Lgs. 118/11 che evidenzia "la necessità di definire con maggiore chiarezza le modalità di funzionamento di tale strumento contabile").

Altra importante conseguenza consiste nel fatto che sparisce la c.d. "gestione residui"; infatti, l'operazione succitata di reimputazione dei residui porta a costruire futuri bilanci nei quali si sommano:

- a) le previsioni degli stanziamenti basati sul presumibile livello dei nuovi accertamenti ed impegni che saranno rilevati nell'anno considerato;
- b) gli accertamenti e gli impegni assunti nel passato che (per l'effetto della re imputazione) diventano "debiti e crediti effettivi" nel medesimo anno.

In tal modo, il bilancio preventivo offre una visione completa e rappresentativa della gestione amministrativa dell'ente; non vi è più la netta (e spesso irrazionale) separazione tra gestione di competenza (dell'anno in esame) e gestione residui (degli anni precedenti), ma entrambe si sommano in un unico bilancio che autorizza, sia le nuove attività ed i nuovi investimenti, sia il completamento o la definizione di quanto già programmato negli esercizi precedenti.

Inoltre, sono previsti schemi di bilancio uniformi per tutte le p.a., articolati per missioni e programmi evidenziando le finalità della spesa pubblica. Per ovvie esigenze di consolidamento dati, viene introdotto un piano dei conti unico ed integrato che consentirà anche la tracciabilità delle transazioni elementari con enormi potenzialità informative dei dati contabili e dei controlli connessi.



La contabilità finanziaria rimane pur sempre il sistema contabile principale e fondamentale degli enti locali. Viene confermato anche il carattere autorizzatorio e la durata triennale del bilancio pluriennale; si aggiunge comunque l'obbligo generalizzato del bilancio di cassa. Al sistema contabile finanziario si affianca la contabilità economico-patrimoniale garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale, che fa ritenere ormai superato l'utilizzo del prospetto di conciliazione di cui all'art. 229, comma 9, Tuel.

Le novità sono tante e occorreranno molti approfondimenti successivi in merito ai vari aspetti in sintesi succitati; ma quali sono i rischi? Sussistono elementi che possono far ritenere la riforma in oggetto difficilmente realizzabile? Vi potrebbe essere, nella realtà dei fatti, un uso non conforme alle aspettative?

A fronte di queste domande non vi è attualmente una risposta chiara e soprattutto una uniformità di vedute.

Ma potrebbe comunque essere utile una analisi delle criticità alla luce dei primi risultati della sperimentazione in corso.

Innanzitutto, ad avviso dello scrivente, non è proprio il caso di ritenere che chi è da tempo abituato a forzare i bilanci, si ravveda di punto in bianco ed applichi puntualmente le nuove regole e principi contabili. Sarebbe un errore grave ed anche banale.

Quindi, se effettivamente sta a cuore la realizzabilità della riforma, occorrerebbe concentrarsi sui punti deboli, focalizzando l'attenzione sulle fattispecie poco comprensibili o sulle regole che lasciano spazi ad interpretazioni diverse.

1. RISCHI CONNESSI AI NUOVI IMPEGNI DI SPESA

Una prima criticità riguarda l'adozione del nuovo concetto di impegno di spesa, che consente l'imputazione in esercizi successivi (ovvero nell'anno in cui si presume che l'obbligazione sottostante venga a scadenza); ciò potrebbe rivelarsi, alla prova dei fatti, una criticità molto importante. Il pericolo è che si possa rinviare oneri al futuro, con la motivazione che le relative obbligazioni non sono ancora venute a scadenza, nascondendo,

di fatto, situazioni di difficoltà finanziaria o di dissesto.

Il rischio è connesso soprattutto alla gestione delle spese correnti, in quanto per gli investimenti sussistono regole dettagliate nei principi contabili che in qualche modo prevedono l'effettività delle risorse finanziarie al momento delle decisioni di investimento (ad es. "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." - allegato n. 1, Dpcm 28/12/2011 - Sperimentazione).

2. NON SI CONTABILIZZANO PIÙ I DEBITI QUANDO NASCONO

Un aspetto collegato alla precedente osservazione, consiste nella mancanza dell'obbligo di contabilizzare i debiti quando nascono, cioè quando sono assunti; ed anche questo è un potenziale fattore di alto rischio, perché si potrebbero facilitare comportamenti palesemente non virtuosi. Certamente, la mancanza di conoscenza dei debiti assunti, indipendentemente dal momento in cui dovranno essere pagati, sembra essere una forte limitazione alla capacità informativa dei bilanci, specie quelli pubblici.

Si spera che in fase di aggiornamento dei principi contabili a seguito della sperimentazione si ponga rimedio alla carenza informativa sopraindicata.

3. NUOVE MODALITÀ DI VERIFICA DELLA COPERTURA FINANZIARIA

Altro elemento ancora da chiarire, ad avviso del sottoscritto, sta nelle modalità con le quali viene reso il parere di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Sarà certamente più difficile ed impegnativo verificare la copertura finanziaria di atti (delibere o determine) che comportano spese se l'imputazione di queste ultime avviene dilazionata negli anni successivi. Anche le modalità dei controlli di copertura finanziaria e degli equilibri di bilancio cambieranno notevolmente: quello che conta nel nuovo quadro normativo è, per ogni esercizio, il sostanziale pareggio tra accertamenti ed impegni intesi quali crediti e debiti effettivi, in attesa dei relativi riscossioni

e pagamenti.

Attenzione che “accertamenti ed impegni” nella nuova contabilità armonizzata ricomprendono anche gli “ex residui attivi e passivi” che spariscono per diventare nuovi “accertamenti ed impegni” come sopra evidenziato.

Quindi sarà tutto più complesso e più difficile rispetto a prima.

4. COMPLESSITÀ E DIFFICOLTÀ DI LETTURA DEI BILANCI

Anche la nuova struttura dei bilanci che suddivide le entrate in titoli, tipologie, categorie, capitoli ed articoli e le spese in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed articoli, evidenzia una rappresentazione molto diversa da quella attuale risalente al DPR 194/96., specie per quanto concerne la spesa.

Diminuisce il livello di specificazione delle unità elementari di voto in sede di bilancio preventivo e le informazioni dettagliate sono disponibili nel formato “piano dei conti” che non si collega direttamente alle missioni e programmi, in quanto rispecchia finalità di analisi diverse (analisi economica ed analisi finanziaria della spesa). Quindi è facile prevedere una esigenza informativa in capo ai consiglieri dell'Ente che va oltre ai documenti ufficiali del bilancio preventivo, anche al fine di poter presentare gli eventuali emendamenti al bilancio ex art. 174, comma 2, del Tuel, D.Lgs. 267/00.

5. DISPONIBILITÀ DI SOFTWARE ADEGUATI

La disponibilità di software adeguati costituisce certamente un problema di tipo operativo, ma non va per questo sottovalutato; vi sono nuove esigenze informative derivanti dall'adozione della nuova contabilità armonizzata: ad esempio,

- la necessità di mantenere uno storico di tutte le re imputazioni effettuate impegno per impegno ed accertamento per accertamento, nonché delle variazioni successivamente intervenute;
- la necessità di mantenere aperta la gestione contabile di numerosi anni successivi allo scopo i poter effettuare re imputazioni, impegni e accertamenti senza limiti;

- la rilevazione, anche se non obbligatoria, dei debiti nel momento in cui sono assunti, al fine di effettuare in qualsiasi momento la verifica di coincidenza tra i debiti sorti e quelli imputati negli anni successivi.

