

**L'armonizzazione della contabilità pubblica  
Come strumento di “governance” tra i diversi livelli istituzionali**

**Giovanni Ravelli**

## **Una premessa - il bilancio nella contabilità pubblica**

Innanzitutto la contabilità degli enti locali (e potremmo estendere la considerazione all'insieme della contabilità pubblica) non riguarda solamente l'attività di rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione.

Prioritario, per il settore pubblico in generale, è il supporto che la stessa contabilità deve dare alla funzione programmatica dell'attività gestionale.

Ma ancora forse più importante è l'utilizzo dello strumento contabile per sostenere l'attività autorizzatoria dei bilanci. L'autorizzatorietà degli strumenti programmatici consente infatti agli organi che ne hanno la competenza, di svolgere al pieno la loro funzione indirizzando e condizionando la gestione mediante l'uso del vincolo apposto agli stanziamenti tramite la corretta allocazione nei bilanci finanziari.

Ogni considerazione relativa alla trasparenza, alla correttezza, alla veridicità dei contenuti dei bilanci deve essere prioritariamente riferita al collegamento con l'aspetto programmatico e, soprattutto, autorizzatorio della contabilità pubblica

Il bilancio (preventivo) dell'ente locale, (il bilancio pubblico in generale) non è un puro strumento di esercitazione contabile teso a verificare a priori gli ambiti di equilibrio prevedibili e previsti per considerare degli ideali e programmati livelli di entrate che devono corrispondere ad altrettanto ideali e programmati livelli di spesa (in tutte le sue varie articolazioni), ma deve essere inteso soprattutto come uno strumento autorizzatorio che crea precisi vincoli gestionali che, per essere modificati nei loro peculiari aspetti, abbisognano di appositi interventi (delibere) di variazione e modifica dei precedenti contenuti.

Perciò, per "bilancio" non si deve intendere solamente lo strumento contabile che in generale tutti identificano con l'insieme degli stanziamenti, più o meno articolati e più o meno analitici, comunque rispettosi di una modulistica, ma deve essere considerato l'insieme degli strumenti programmatici e autorizzatori che lo compongono e che vengono compiutamente considerati dai "principi".

La coerenza tra i risultati che la rendicontazione presenta alla fine di un periodo gestionale (esercizio, mandato ecc.) resi in modo veritiero ed il confronto con quanto enunciato e definito in sede di programmazione rappresenta il primo e più importante momento di controllo che l'ordinamento considera e che non dovrebbe poter essere eluso.

## **La nuova contabilità armonizzata**

Per effettuare un generale approccio al nuovo ordinamento, che in questo periodo, dopo essere stato definito nei principi, viene sperimentato concretamente da un congruo numero di enti, pare utile puntare l'attenzione sui momenti più significativi del cambiamento rispetto all'esistente.

In estrema sintesi:

## **Cambia l'architettura della contabilità finanziaria**

Nel bilancio di previsione annuale e pluriennale le entrate sono aggregate in titoli, tipologie e categorie:

- i titoli rappresentano la fonte di provenienza delle entrate;
- le tipologie individuano la natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte;
- le categorie dettagliano l'oggetto dell'entrata nell'ambito di ciascuna categoria è data separata evidenza delle entrate non ricorrenti, eventualmente anche per quote.

La parte Spesa del bilancio è articolata in missioni e programmi:

- le **missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici; definite tenendo conto anche di quelle definite per lo Stato;
- i **programmi** esprimono gli aggregati omogenei di attività; il programma è raccordato con la classificazione economica e funzionale COFOG di secondo livello (gruppi).

All'interno dei "programmi" le spese vengono suddivise per "macroaggregati", a loro volta raggruppati per "titoli", per ricomporre così un quadro complessivo utile ad evidenziare i generali equilibri di bilancio, che si presenteranno sinteticamente nel seguente modo:

Entrata	Spesa
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Titolo 1 Spese correnti
Titolo 2 Trasferimenti correnti	
Titolo 3 Entrate extratributarie	
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo 3 Spese per incremento di attività finanziarie
Titolo 6 Accensione prestiti	Titolo 4 Rimborso prestiti
Titolo 7 Anticipazione da Istituto Tesoriere o Cassiere	Titolo 5 Chiusura anticipazione da Istituto Tesoriere o Cassiere
Titolo 8 Entrate per conto terzi e partite di giro	Titolo 6 Spese per conto terzi e partite di giro

### La codifica delle unità elementari del bilancio

Il cambiamento dell'architettura finanziaria di base può sembrare complesso ma di fatto, dal punto di vista operativo, non comporterà che un semplice, se pur importante, momento di ricodifica delle unità elementari di bilancio da inquadrare nel nuovo modello di rappresentazione dei conti.

Più impegnativo potrà essere il processo di codifica delle unità elementari finanziarie alla luce della necessità di inglobare il nuovo piano dei conti che, definito per l'impostazione di una "contabilità integrata" (intendendosi riferito all'integrazione della contabilità finanziaria con la contabilità economico – patrimoniale), risulta oltremodo analitico, essendo evidentemente strutturato in una logica di rilevazione e rappresentazione contabile dei flussi finanziari ed economico – patrimoniali.

## **Le fasi operative della gestione**

In effetti la normativa relativa al nuovo assetto contabile “armonizzato” non considera, per ora, l’aspetto della programmazione e della funzione autorizzatoria del bilancio, per cui manca una definizione del supporto che la contabilità finanziaria deve dare alla rilevazione al “processo” di entrata e spesa (le fasi che precedono l’accertamento e l’impegno).

Ne consegue che, in attesa di un necessario adeguamento dell’attuale Testo Unico, valgano anche per gli enti in fase di sperimentazione del nuovo ordinamento le regole vigenti per la generalità degli enti se non innovate dal nuovo assetto.

La contabilità finanziaria non può, infatti, ignorare la rilevazione dei flussi gestionali in ogni loro fase, a partire da quella previsionale ed autorizzatoria per terminare con la scritturazione dell’accertamento e dell’impegno e della successiva rilevazione dell’incasso e pagamento.

Diviene opportuno, quindi, attuare comunque scritture atte a rilevare i flussi in ogni loro momento definendo, con autonoma regolamentazione, momenti precedenti all’attuarsi di accertamenti e impegni. Si potrebbero definire:

- per l’entrata: ad es., una fase di “preaccertamento” o altro termine, che, nei casi ritenuti necessari, consenta di evidenziare il nascere dei presupposti atti a tramutarsi poi in un vero e proprio momento di accertamento basato sull’ “esigibilità” del provento;
  - per la spesa: “prenotazione” seguendo una definizione già presente nell’attuale T.U.
- E’ evidente che queste annotazioni dovranno essere chiuse in fase di consuntivo mantenendo solo in vita i veri e propri accertamenti e impegni (di fatto, crediti esigibili e debiti).

E’ però importante sottolineare come la fase di prenotazione diverrà il punto di riferimento e di supporto (anche informatico) della definizione del “fondo pluriennale vincolato”.

## **Il P.E.G. e il piano dei conti**

Si premette che la struttura del PEG (Bilancio di gestione) non è definita dalla norma, per cui si può attuare con la consueta libertà, purché collegata nell’attuazione della gestione, al piano dei conti predefinito.

Il primo approccio al nuovo sistema è costituito dalla codifica del bilancio.

Tecnicamente l’operazione si dovrebbe concretizzare partendo dalla più elementare entità utilizzata per la costruzione dell’attuale bilancio di previsione (ad es. il capitolo, o l’azione o altra entità che i vari supporti tecnici utilizzano), attribuendo a questa anche la codifica prevista dal nuovo assetto, pur mantenendo la precedente.

Sotto un profilo informatico l’operazione non dovrebbe essere particolarmente gravosa o costosa, considerando che i sistemi utilizzano database di tipo relazionale.

Si può ipotizzare, comunque, che vi saranno molti casi in cui i capitoli dell’attuale bilancio dovranno essere scissi per corrispondere al nuovo piano dei conti.

Il piano dei conti funziona su 5 livelli.

La corrispondenza capitolo (o articolo o altro) finanziario – conto si limita a livello 4;

il 5 livello sarà attuato solo in relazione alla registrazione dell'accertamento o impegno.

E' comunque utile far sì che il programma informatico verifichi che, al momento della registrazione di ogni transazione, il codice del conto di livello 5 inserito sia congruente con il codice di livello 4 attribuito al contenitore finanziario (capitolo)

### **Come cambia la contabilità finanziaria**

Le nuove codifiche della contabilità finanziaria esprimono un apparente profondo cambiamento rispetto al passato. In realtà il nuovo assetto differisce solo formalmente dal precedente, in quanto i principi di equilibrio del bilancio rimangono evidenziati con le stesse logiche di fondo.

La rappresentazione viene comunque profondamente mutata e questo potrà avere effetti, da valutare, sotto il profilo della comprensibilità del bilancio e, soprattutto, sul versante della sua capacità a costituire un elemento utile per esprimere quella "autorizzatorietà" che rappresenta un elemento fondamentale per la "governance" del sistema pubblico utilizzata dagli organi di governo (il Consiglio) necessaria per condizionare in modo forte la successiva gestione.

Proprio per questo, è utile ricordarlo, il Bilancio (preventivo) rappresenta nel mondo pubblico il più importante momento politico espresso dai massimi organi di governo degli enti.

### **Il vero cambiamento**

Un primo cambiamento, del quale non viene generalmente data l'enfasi necessaria, è costituito dal principio per cui la "contabilità finanziaria" diviene lo strumento attraverso il quale tutte le operazioni contabili (anche quelle non rilevanti sotto il profilo finanziario) vengono registrate. Diviene così la "guida" della contabilità pubblica sulla quale trova supporto anche la rilevazione economico-patrimoniale.

Non solo il sistema dei conti finanziari accoglie anche i conti "economici" (per cui sarà finalmente possibile attuare quella integrazione e interattività delle rilevazioni contabili sotto tutti i profili), ma sarà in grado di rendere evidente e condiviso in modo interattivo (tramite la rilevazione SIOPE intimamente collegata al sistema dei conti) il contenuto di ogni singola transazione nell'ambito della finanza pubblica.

E' questo un aspetto particolarmente significativo perché tende ad attuare concretamente il principio generale dell'"integrità" del bilancio, in passato a volte dimenticato, necessario non solo per la conoscenza e comprensione della gestione ma anche per attuare in modo concreto quel "consolidamento" dei conti pubblici che rappresenta forse il più importante obiettivo da perseguire.

Ma la novità destinata ad innovare profondamente il sistema contabile è costituita dalla nuova definizione di "accertamento" e "impegno", argomento sul quale sarebbe opportuno effettuare importanti approfondimenti.

Molto sinteticamente è bene ricordare le caratteristiche fondamentali che fanno differire questi momenti dalla precedente prassi:

1. l'accertamento sarà effettuato in relazione all'"esigibilità" delle somme considerate, con riferimento all'esercizio in cui questa si manifesta;

2. l'impegno dovrà, inderogabilmente, contenere i seguenti elementi:
- la ragione del debito;
  - l'indicazione della somma da pagare;
  - il soggetto creditore;
  - la scadenza dell'obbligazione;
  - la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

L'illustrazione di questi principi è di fatto approfondita dall'allegato al DPCM attuativo della sperimentazione e viene arricchita di giorno in giorno in base alle osservazioni ed esigenze evidenziate dagli enti sperimentatori anche a seguito delle risposte che il Gruppo di lavoro ministeriale effettua nei confronti degli enti stessi.

L'argomento che però vale la pena di approfondire, e che ha creato molte perplessità e difficoltà attuative, è costituito dal funzionamento del "fondo pluriennale vincolato", elemento creato appunto per garantire la imprescindibile esigenza di "copertura finanziaria delle spese" coniugata con l'altra assoluta necessità di assicurare costantemente l'equilibrio finanziario del bilancio annuale e pluriennale in ogni fase operativa della gestione.

### **Il fondo pluriennale vincolato.**

Per consentire una corretta illustrazione del funzionamento del nuovo strumento è utile fare preventivamente una convenzione linguistica, per evitare errate interpretazione dei fenomeni finanziari trattati:

- per "**impegno**" di spesa si intenderà riferirci ad una situazione di "debito" in coerenza con la definizione data dai nuovi principi;
- l'accantonamento di fondi di parte corrente, atto a garantire la copertura finanziaria di un'attività gestionale in corso, può essere definito "**prenotazione**";
- il blocco di fondi anche di parte corrente e, soprattutto, nel Titolo 2 "investimenti" destinato a garantire un contratto, dotato di specifico finanziamento (e quindi da mantenere in bilancio anche al termine dell'esercizio) può essere definito "**vincolo di fondi**".
- a sua volta il "fondo pluriennale vincolato" può essere così considerato:
  - **Fondo finanziato** nel momento in cui viene applicato all'entrata con le modalità dell'applicazione dell'"avanzo di amministrazione, nella misura in cui raccoglie i finanziamenti vincolati destinati a correlarsi con altrettanti vincoli di fondi nella spesa;
  - **Fondo "blocco"** nel momento in cui viene applicato alla spesa in sostituzione di "impegni" non ancora tramutati in debiti e quindi non definibili come tali (e soprattutto non conservabili tra i residui passivi).

La nuova metodologia di rilevazione finanziaria funzionerà nel seguente modo (ad es. con riferimento agli investimenti).

## Esemplificazione

In sede di bilancio di previsione verrà programmato l'investimento applicando al bilancio annuale e pluriennale gli stanziamenti di entrata e spesa che prevederanno:

- lo stanziamento di entrata relativo all'approvvigionamento di fondi destinati al finanziamento dell'investimento, con riferimento all'esigibilità di tali fonti negli esercizi relativi;
- lo stanziamento di altrettanta spesa, però con riferimento agli esercizi in cui tale spesa si prevede tramutabile in "impegni" (come dianzi definito), in relazione al cronoprogramma relativo all'investimento stesso.

Qualora l'approvvigionamento di fondi non corrispondesse con il loro impiego negli stessi esercizi, il nuovo sistema di rilevazioni finanziarie evidenzierà gli scostamenti nel seguente modo:

### Primo anno Previsione

Entrata	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Spesa	Anno 1	Anno 2	Anno 3
Mutuo	1.000.000			Realizzazione nuova opera	300.000	400.000	300.000
Fondo finanziato	0	700.000	300.000	Fondo blocco	700.000	300.000	
<b>Totale</b>	<b>1.000.000</b>	<b>700.000</b>	<b>300.000</b>	<b>Totale</b>	<b>1.000.000</b>	<b>700.000</b>	<b>300.000</b>

La chiusura dei conti del primo anno potrà comportare una diversa situazione; ad es.

Spesa	Anno 1 Consuntivo
Realizzazione nuova opera	180.000
Fondo blocco	820.000

Il "fondo blocco" di fine anno non verrà impegnato, e quindi non costituirà residuo passivo. Secondo le vecchie regole confluirebbe nell'"avanzo di amministrazione vincolato".

Ora, invece, confluirà nel "Fondo pluriennale finanziato", applicato al bilancio dell'esercizio successivo per il finanziamento dell'opera nella nuova competenza.

Se non fosse cambiato il cronoprogramma complessivo, avremo la seguente situazione

### Previsione anno successivo

Entrata	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Spesa	Anno 1	Anno 2	Anno 3
Mutuo	0	0	0	Realizzazione nuova opera	520.000	300.000	
Fondo finanziato	820.000	300.000		Fondo blocco	300.000		
<b>Totale</b>	<b>820.000</b>	<b>300.000</b>	<b>0</b>	<b>Totale</b>	<b>820.000</b>	<b>300.000</b>	

Ipotizziamo che, nel secondo esercizio, le opere siano proseguite celermente e che si abbia la seguente situazione a consuntivo:

Spesa	Anno 2 Consuntivo
Realizzazione nuova opera	600.000
Fondo blocco	220.000

La successiva previsione potrà essere:

Entrata	Anno 1	Anno 2	Anno 3	Spesa	Anno 1	Anno 2	Anno 3
Mutuo	0	0	0	Realizzazione nuova opera	220.000	0	
Fondo finanziato	220.000						
Totale	220.000	0	0	Totale	220.000	0	

Ipotizziamo, infine, che nel terzo esercizio si possano terminare i lavori; ad es.

Spesa	Anno 3 Consuntivo
Realizzazione nuova opera	200.000
Economia	20.000

L'economia confluirà nell'avanzo di amministrazione vincolato per investimenti finanziabili con mutuo.

#### Considerazioni

1. Il “fondo **vincolato finanziato**”, applicato in entrata al bilancio, contiene sempre fonti di finanziamento realizzate (a suo tempo accertate) e non ancora di fatto utilizzate. Inevitabilmente dovrà essere riscontrato da tutti gli analitici elementi che lo compongono e che traggono origine dai vincoli dei precedenti esercizi non tramutati in veri impegni.
2. Il “fondo **vincolato finanziato**” applicato ad un esercizio corrisponde al “fondo blocco” derivante dal consuntivo dell'anno precedente.
3. I “**fondi blocco**” applicati alla spesa costituiscono quella parte di vincoli di bilancio che, avendo acquisito il relativo finanziamento, non sono destinati ad essere impiegati in quell'esercizio per il fine per cui sono stati costituiti. Servono quindi ad evidenziare una situazione di copertura finanziaria acquisita per spese (generalmente investimenti ma anche, se del caso, spese correnti aventi preciso finanziamento vincolato) già dotate di copertura finanziarie.
4. L'insieme di “**fondi blocco**” applicati alla spesa (evidenziati anche nella modulistica) non devono essere considerati come investimenti di quell'esercizio. Il totale degli investimenti effettivi, quindi, prescinde dalla considerazione di tali fondi.



## **La contabilità economica**

La sperimentazione della contabilità economica integrata partirà, per tutti gli enti interessati, dal prossimo esercizio, per cui ora rimangono in vigore, per gli enti locali le regole del Testo Unico che prevedono la rilevazione economica realizzata con le metodologie liberamente scelte da ciascun ente ma con l'obbligo di dimostrare, in sede di rendiconto, le risultanze economico-patrimoniali ricordate con le risultanze finanziarie tramite un "prospetto di conciliazione".

Tale prospetto può essere ora utilizzato anche per ricostruire le risultanze economiche e patrimoniali partendo da quelle finanziarie.

Dal prossimo anno, per gli enti sperimentatori, dovrà invece essere tenuta una vera "contabilità economica integrata" con quella finanziaria, utilizzando il piano dei conti definito dalla modulistica applicato ad ogni singola rilevazione che verrà così realizzata interattivamente nei due ambienti.

A fine esercizio (o con diversa periodicità) saranno attuate le scritture integrative e rettificative tipiche della contabilità economico – patrimoniale.

La rilevazione nell'ambito economica avverrà in base ai principi propri di tale metodologia contabile, individuati dall'O.I.C. e richiamati dall'allegato n.3 al DPCM relativo alla sperimentazione del sistema integrato.

Possiamo così asserire che la conciliazione avverrà con riferimento a ciascuna rilevazione effettuata nel sistema integrato, senza, si auspica, condizionamenti o alterazioni dovute alla coesistenza di una contabilità finanziaria.

Un'importante considerazione al riguardo è costituita dall'esigenza di assicurare alle rilevazioni contabili quella **tempestività** a volte la contabilità finanziaria non persegue (in molti casi si riscontrano lentezze burocratiche dovute ad organizzazioni basate su elementi formali).

## **Considerazione conclusiva**

Da quanto sinteticamente espresso emerge con evidenza una esigenza di profondo rinnovamento nelle metodologie utilizzate per la tenuta della contabilità pubblica in generale e degli enti locali in particolare, rinnovamento innanzitutto teso al superamento della visione esclusivamente basata sull'approccio finanziario consolidatosi nel tempo, ma capace di evolvere con l'utilizzo di nuove metodologie volta ad assicurare tutti i requisiti oggi richiesti al nuovo sistema contabile.

L'attuazione dei principi espressi dal nuovo sistema, a partire dal nuovo concetto di "competenza finanziaria" cosiddetta "potenziata", per ampliarsi nel diretto collegamento con la rilevazione economica e patrimoniale, comporta un serio impegno da parte degli operatori e, non va dimenticato, anche da parte dei gestori delle strutture informatiche dei singoli enti.

A questo proposito occorre sottolineare come il nuovo assetto abbisogna di nuovi approcci, anche informatici, per assicurare una completa rivisitazione di quanto oggi gestito alla luce della necessità di riprogettare e realizzare nuove strutture informative ed evitare il più possibile un semplice processo di riadattamento dell'esistente.