



Giuffr  Editore

“Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio per gli enti locali e i loro organismi”

Un primo orientamento, alcuni fattori critici e spunti di riflessione propositiva

Patrizio Belli e Stefano Fermante

L'articolo si pone l'obiettivo minimo di identificare i punti cardine su cui ruota la riforma contabile. Il tema ha elevati profili di complessit  ed innovazione. Sta per terminare il primo dei due anni di sperimentazione condotta da alcuni enti locali. Il prossimo sar  decisivo per sfruttare quegli spazi di adattamento della nuova disciplina lasciati aperti dal legislatore prima della definitiva entrata in vigore.

Indice

- 1) La cornice**
 - a. Il contesto
 - b. I destinatari
 - c. Le finalit 
 - d. Le norme: leggi delega, decreti legislativi attuativi e leggi di complemento
- 2) Contenuti del D. Lgs. 23 giugno 2011 n. 118**
 - a. Le regole contabili uniformi
 - b. Il Piano dei conti integrato
 - c. Gli schemi di bilancio comuni
 - d. Il bilancio consolidato con enti aziende e societ 
 - e. La sperimentazione
- 3) Regole contabili uniformi**
 - a. I principi contabili
- 4) Il Principio della competenza finanziaria “rafforzata”**
 - a. Entrata
 - b. Il fondo svalutazione crediti
 - c. Entrate gestite con ruoli e rateizzazioni
 - d. Entrate provenienti dall'Unione Europea
 - e. Entrate in conto capitale
 - f. Spesa
 - g. Le spese di investimento

5) Fondo pluriennale vincolato

- a. Definizione
- b. Il primo “bilancio armonizzato”
- c. Un esempio di costruzione delle previsioni di bilancio
- d. Il patto di stabilità
- e. Le variazioni
- f. La gestione
- g. Il rendiconto

6) Elementi necessari per approfondimenti (rinvio)

7) Alcune riflessioni per successive proposte

1. La cornice

a. Il contesto

La riforma nasce dall'esigenza di **adeguare** le regole che presiedono al governo della finanza pubblica e alla gestione del bilancio alla:

Adesione all' Unione Monetaria	Evoluzione del sistema economico	Nuovo assetto istituzionale dei rapporti tra Stato ed “enti decentrati”
Esigenza di consolidamento dei conti pubblici degli stati nazionali per la definizione di efficaci politiche di salvaguardia della moneta unica	Esigenza di disporre di informazioni contabili sulla spendita di risorse pubbliche che siano rapidamente reperibili, al fine rendere tempestive le politiche “anticicliche” rispetto a fenomeni di crisi macroeconomica	Esigenza di giustapporre sistemi omogenei di contabilizzazione alle legittime opportunità di autonomia dettate dalle riforme del federalismo fiscale

b. I destinatari

La riforma è destinata ai soggetti che compongono l'**aggregato delle amministrazioni pubbliche**, definito dall'ISAT, secondo le regole di contabilità nazionale.

Contempla un significativo ampliamento dei soggetti destinatari, rispetto alla **legge n. 468 del 1978** (oggi abrogata). Si sono aggiunti nel novero degli enti coinvolti nuovi comparti, tra cui le **Università**.

La **legge n. 468 del 1978** ha tentato, senza successo, di affermare il principio dell'uniformità del trattamento delle informazioni contabili.

Il motivo degli scarsi risultati sta nella non corretta identificazione dell'autonomia contabile con l'autonomia finanziaria, là dove molte amministrazioni, soprattutto quelle regionali, hanno fatto della potestà legislativa e regolamentare in materia contabile l'ampio uso che ha determinato insormontabili difficoltà di aggregazione "consolidata" delle risultanze dei bilanci.

c. Le finalità

Si è reso così necessario un governo unitario della finanza pubblica, da attuare attraverso la raccolta e disponibilità tempestiva di informazioni confrontabili. L'intervento di allineamento ha riguardato sia gli schemi all'interno dei quali devono essere registrate le grandezze finanziarie dell'ente, sia i sistemi e le regole con cui tali grandezze devono essere determinate ai fini della loro registrazione.

d. Le norme: leggi delega, decreti legislativi attuativi e norme di complemento

Le disposizioni di delega al Governo sono contenute:

- **Legge 5 maggio 2009, n. 42** "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione".
- **Legge 31 dicembre 2009, n. 196** "Legge di contabilità e finanza pubblica".

Legge 5 maggio 2009, n. 42		Legge 31 dicembre 2009, n. 196	
<p>Art. 2 commi 1 e 2 lett. h)</p>	<p>Emanazione di uno o più decreti aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 Cost.</p> <p><u>in particolare, comma 2 lett. h):</u> ... individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurarne la redazione in base a criteri predefiniti e uniformi, coerenti con quelli che disciplinano la redazione di quello dello Stato ... omissis ... criteri di registrazione delle poste di entrata e spesa rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita ... omissis ... principi fondamentali per la redazione dei bilanci consolidati per assicurare la rilevazione delle informazioni relative ai servizi esternalizzati</p> <p><u>in particolare, comma 2 lett. m):</u> ... omissis ... superamento del criterio della spesa storica in favore del "fabbisogno standard" per il finanziamento dei livelli essenziali dei servizi inerenti le funzioni fondamentali ... omissis ... perequazione della capacità fiscale</p>	<p>Emanazione di uno o più decreti aventi ad oggetto l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, ... omissis ...</p> <p><u>in particolare, il comma 6 lett. b) sostituisce</u> il comma 2 lett. h) della Legge n. 42/2009, come segue: 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; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a</p>	<p>Art. 2 commi 1 e 6 lett. b)</p>

		<p><i>comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ... omissis ...; 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; 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.</i></p>	
--	--	--	--

L'originaria stesura dell'art. 2 comma 2 lettera h) della Legge 42/2009 è stata sostituita dalla nuova formulazione contenuta nella Legge 196/2009.

La Legge 196/2009 non ha ad oggetto i sistemi contabili di regioni ed enti locali e tuttavia interviene a modificare il testo di riferimento per questi comparti del settore pubblico, allo scopo evidentemente di includerli nei nuovi assetti.

Appaiono così nel testo definitivo maggiori qualificazioni e più dettagliati "strumenti dell'armonizzazione", non presenti nella prima stesura e che estendono "erga omnes" la loro efficacia.

Il quadro che ne risulta è il seguente:

Settore Pubblico	Normativa di riferimento
Stato	Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Titolo VI)
Enti Territoriali	Legge 5 maggio 2009, n. 42 (art. 2) D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (Titolo I) DPCM 28 dicembre 2011 (sperimentazione)
Sanità	D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (Titolo II)
Università	Legge 30 dicembre 2010, n. 240

Altre Amministrazioni Pubbliche	Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (art. 2) D. Lgs. 31 maggio 2011, n. 91
---------------------------------	--

Vi sono poi ulteriori decreti legislativi emanati in questi ultimi anni che completano il quadro di riferimento vigente.

Ulteriore quadro delle disposizioni normative di riferimento:

Legge delega	Decreto legislativo	Oggetto
Legge 5 maggio 2009, n. 42	D. Lgs. 26 novembre 2010, n. 216	Disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province
Legge 5 maggio 2009, n. 42 (art. 19)	D. Lgs. 28 maggio 2010, n. 85	Attribuzione a comuni, province e città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio , in attuazione dell'art. 19 della Legge 5 maggio 2009, n. 42
Legge 5 maggio 2009, n. 42 (art. vari)	D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23	Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale
Legge 5 maggio 2009, n. 42 (art. vari)	D. Lgs. 17 settembre 2010, n. 156	Disposizioni recanti attuazione dell'art. 24 della Legge n. 42/2009, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale

2. Contenuti del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118

È nell'ambito del Decreto Legislativo n. 118 del 23 giugno 2011 che il Governo ha inserito la disciplina della delega ricevuta dal Parlamento con la legge n. 42/2009, così come modificata/integrata dalla legge n. 196/2009.

Alcuni elementi essenziali:

- La **CONTABILITA' FINANZIARIA** costituisce il sistema contabile principale e fondamentale ai fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione;

- E' prevista l'adozione del **bilancio finanziario annuale di competenza e di cassa** (la legge n. 39 del 2011 ha soppresso il processo di riforma diretto all'adozione del bilancio di sola cassa) e di un **bilancio pluriennale di competenza autorizzatorio**;
- La **CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE** ha il fine di rappresentare l'equilibrio economico tra le risorse acquisite e quelle utilizzate, misurando i costi effettivi, costruire il conto del patrimonio, rilevando anche le variazioni patrimoniali (risultato di gestione), elaborare il bilancio consolidato di ciascun ente con i propri organismi (istituzioni, aziende e società);
- Non è imposta la **partita doppia**. E' consentita ANCHE l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale semplificata, derivata dalla contabilità finanziaria
- Le rilevazioni della contabilità finanziaria costituiscono la misura finanziaria di fatti gestionali misurabili in termini economici. I ricavi sono rilevati unitamente all'accertamento delle entrate, ed i costi sono rilevati al momento della liquidazione delle spese;
- al fine di determinare il risultato economico di competenza dell'esercizio, a fine anno, i costi ed i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (assestamento dei conti economici).

Gli strumenti dell'armonizzazione contabile sono:

- a) regole contabili uniformi
- b) piano dei conti integrato
- c) schemi di bilancio comuni
- d) bilancio consolidato con enti, aziende e società

a) Le regole contabili uniformi

Il decreto legislativo n. 118 del 2011 ha definito regole contabili uniformi (art.3) sotto forma di principi contabili, con riferimento ai quali gli ordinamenti contabili delle amministrazioni pubbliche dovranno essere adeguati.

Sono costituiti sia da principi contabili generali, intesi come enunciati molto sintetici (competenza, annualità, universalità, integrità, specificazione, ecc.), che lasciano agli operatori il compito di individuarne le modalità di applicazione (allegato n. 1 al decreto), sia da principi applicati, norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle norme contabili e dei principi generali, che svolgono una funzione di completamento del sistema generale e favoriscono comportamenti uniformi e corretti.

La ulteriore definizione dei principi applicati è rinviata a successivi decreti legislativi, da emanarsi sulla base dei risultati della sperimentazione prevista dall'articolo 36.

Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Attualmente le obbligazioni attive e passive sono imputate nell'esercizio finanziario in cui le stesse sono giuridicamente perfezionate ed esistono norme, ma soprattutto prassi, di imputazione delle obbligazioni pluriennali agli esercizi successivi.

I decreti legislativi 91 e 118 del 2011 (il primo vale per le Amministrazioni Centrali, il secondo per Regioni ed Enti Locali) prevedono la sperimentazione di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo cui le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento in cui l'obbligazione sorge ma con imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza.

Il nuovo principio generale della competenza finanziaria intende perseguire le seguenti finalità;

- *Conoscere i debiti effettivi della PA;*
- *Evitare l'accertamento di entrate future;*
- *Evitare l'assunzione di impegni di cui non si conosce la scadenza;*
- *Rafforzare la programmazione di bilancio;*
- *Favorire la modulazione dei debiti secondo l'effettivo fabbisogno;*
- *Avvicinare la competenza finanziaria alla competenza economica.*

Descrizione delle soluzioni operative ipotizzabili

L'individuazione della "scadenza" quale elemento costitutivo della prima fase di gestione di entrate e spese è decisiva per l'adesione al nuovo modello di contabilità.

Si suggerisce di porre in essere alcune modifiche alle procedure di lavorazione amministrativa e contabile:

- scegliere il momento della redazione delle determinazioni dirigenziali che comportano scritture contabili, quale fase in cui il servizio proponente deve individuare tale nuovo elemento;

- modificare gli applicativi informatici in uso per la gestione dei flussi di lavorazione delle determinazioni, in modo che l'annualità di scadenza dei crediti e, soprattutto, dei debiti, possa esservi utilmente inserita e pertanto raccolta in forma di "campo", poi gestibile per successive importazioni automatiche in contabilità;
- fare in modo che la "scadenza" come sopra caricata sia associata ad accertamenti/impegni (o sub-impegni), in modo da qualificare la singola operazione contabile che poi, rappresentando la prima fase di gestione, connoterà le successive fasi di riscossione e versamento (per le entrate) e di liquidazione, ordinazione e pagamento (per le spese);
- per le modifiche da apportare al sistema informativo contabile si rinvia a successive considerazioni e ci si limita a segnalare che trattasi delle operazioni di maggiore complessità, su cui ad oggi, a parere di chi scrive, non sembra siano state individuate soluzioni agevoli.

b) Il piano dei conti integrato

Caratteristiche:

- *previsto solo per le amministrazioni in contabilità finanziaria*
- *costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali*
- *unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche, con i necessari adattamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti*
- *elaborato anche in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica*

c) Gli schemi di bilancio comuni

L'art. 11 del Decreto impone agli enti territoriali ed ai loro enti strumentali in contabilità finanziaria, comuni schemi di bilancio:

- *finanziari (sia il bilancio annuale che pluriennale hanno natura autorizzatoria)*
- *economici*
- *patrimoniali*
- *consolidati con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati*

L'art. 15 del Decreto prevede che le **Entrate** siano articolate in:

- **TITOLI**, secondo la fonte di provenienza delle entrate
- **TIPOLOGIE**, in base alla natura dell'entrata, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto
- **CATEGORIE**, secondo l'oggetto delle entrate

Ai fini della gestione, le **categorie** sono ripartite in **capitoli**, che possono essere suddivisi in **articoli**. I **capitoli** e gli **articoli** si raccordano al livello minimo di articolazione del **piano dei conti integrato**.

L'art. 14 del Decreto prevede che le **Spese** siano articolate in:

- **MISSIONI**: individuano le funzioni e gli obiettivi strategici della spesa e consentono il collegamento tra flussi finanziari e politiche pubbliche settoriali. Sono definite in relazione al riparto delle competenze di cui agli articoli 117 e 118 Cost. e tenendo conto di quelle del Bilancio dello Stato
- **PROGRAMMI**: individuano aggregati omogenei di attività diretti al conseguimento degli obiettivi strategici. Il programma è raccordato alla codifica COFOG. La realizzazione dei programmi è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa. Costituiscono l'unità di voto minima del Bilancio di Previsione. (saranno da verificare le decisioni del legislatore in merito alle competenze delle Giunte, sui successivi gradi dettaglio delle previsioni)
- **TITOLI**: selezionati in ragione dei principali aggregati economici della spesa e sulla base dei nuovi schemi
- **MACROAGGREGATI**: secondo la natura economica della spesa. Sono rappresentati in appositi allegati e costituiscono il primo raccordo tra la classificazione funzionale del bilancio decisionale ed il piano dei conti integrato

Ai fini della gestione, i **macroaggregati** sono ripartiti in **capitoli**, che possono essere suddivisi in **articoli**. I **capitoli** e gli **articoli** si raccordano al livello minimo di articolazione del **piano dei conti integrato**.

Le voci del Piano dei Conti potrebbero ricorrere su più capitoli. Non è invece opportuno che un capitolo contenga più voci di Piano dei Conti; ne deriverebbero considerevoli difficoltà operative, in sede di gestione ordinaria delle scritture contabili.

Si consiglia pertanto di attribuire ad ogni singolo **capitolo** una **voce** di Piano dei Conti: rapporto uno a uno.

d) Il bilancio consolidato con enti aziende e società

La necessità di armonizzare i bilanci è determinata anche dal fenomeno delle esternalizzazioni, ossia dal trasferimento, attraverso contratti o convenzioni, dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di competenza dell'ente ad altri soggetti da esso partecipati o costituiti.

A causa dell'esternalizzazione i bilanci dei singoli enti possono fornire informazioni incomplete, non rappresentative delle attività e delle funzioni complessivamente svolte e, a parità di servizi resi alla collettività, presentano situazioni del tutto differenti

Il decreto legislativo n. 118 del 2011 introduce l'obbligatorietà del "consolidato" e ne disciplina il termine di approvazione: il 30 giugno dell'anno successivo.

Conseguentemente il decreto dispone l'obbligo di adottare il *solo bilancio consolidato consuntivo*.

Il bilancio consolidato sarà redatto utilizzando **dati rilevati attraverso il sistema economico-patrimoniale**, che costituirà dunque il **sistema contabile comune tra pubbliche amministrazioni e privati**.

e) La sperimentazione

L'art. 36 del decreto prevede una **sperimentazione biennale**, a decorrere dal 2012, per:

- analizzare gli **effetti** dell'introduzione del **nuovo principio di competenza finanziaria**
- verificare l'effettiva **rispondenza** del nuovo sistema contabile alle **esigenze conoscitive** della finanza pubblica
- individuare eventuali **criticità**
- consentire le **modifiche** tese a realizzare una più efficace disciplina della materia

La sperimentazione prevede un innovativo procedimento "bottom up" di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso:

1. la definizione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione, attraverso DPCM;
2. la sperimentazione biennale della nuova disciplina, anche in deroga alle vigenti discipline contabili, da parte di amministrazioni individuate in considerazione della collocazione geografica e della dimensione demografica

Link al sito della Ragioneria Generale dello Stato: <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>

3. Regole Contabili Uniformi

a) I principi contabili

Art. 3 del D. Lgs. n. 118/2011:

“Le amministrazioni pubbliche conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai principi contabili applicati, definiti con le modalità di cui all'art. 36 comma 5”

Principi Contabili Generali	Principi Contabili Applicati
<p>Art. 3 comma 1 <i>Allegato 1</i> Contiene n. 18 Principi Generali</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. annualità 2. unità 3. universalità 4. integrità 5. veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità 6. significatività e rilevanza 7. flessibilità 8. congruità 9. prudenza 10. coerenza 11. continuità e costanza 12. comparabilità e verificabilità 13. neutralità 14. pubblicità 15. equilibrio di bilancio (pareggio finanziario) 16. competenza finanziaria (rinvio) 17. competenza economica 18. prevalenza della sostanza sulla forma 	<p>Art. 3 comma 1</p> <p>Art. 36 comma 5</p> <p><i>In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'art. 2 comma 7 della legge n. 42/2009, sono definiti i contenuti specifici:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • del principio della competenza finanziaria, di cui al punto 16 • (eventualmente) possono essere ridefiniti i principi generali • i principi contabili applicati, di cui all'art. 3 • il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato • la codifica della transazione elementare, di cui all'art. 6 • gli schemi di bilancio, di cui agli artt. 11 e 12 • le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi • i criteri di individuazione dei programmi, sottostanti alle missioni • le metodologie di costruzione del sistema di indicatori di risultati, semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio • la disciplina di speciali variazioni alle previsioni di bilancio aventi carattere compensativo

I principi di bilancio (*contabili ?*) sono contenuti, in primo luogo nell'art. 162 comma 1 del TUEL e sono:

unità, annualità, universalità, integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità

Nell'ambito della "riforma" gli estensori hanno inteso enucleare e raccogliere in modo sistematico ulteriori "postulati" desumibili dall'ordinamento. Sono le aggiunte che si trovano nell'allegato 1 al D. Lgs. n. 118/2011.

Inoltre rammentiamo l'esistenza dei "principi contabili" approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Questi rispecchiavano l'articolazione delle tre macro-fasi del ciclo di finanza pubblica: **programmazione, gestione e rendicontazione**.

Di seguito una disamina sintetica di quelli tra i "**principi generali**" da considerare più rilevanti, nonché confronto con il precedente assetto "di principi" desumibili dall'art. 162 del TUEL.

Principio Contabile Generale	Contenuti, considerazioni e confronto con i precedenti Principi Contabili
Principi n. 1, 2, 3 e 4 unità, annualità, universalità, integrità	Nella declinazione testuale non sembra siano rinvenibili significativi elementi di innovazione rispetto alla qualificazione originaria ed all'interpretazione diffusa che di tali principi è stata sempre data.
Principio n. 5 veridicità , attendibilità, correttezza e comprensibilità	<p>Il principio di veridicità è noto, soprattutto nella sua applicazione al bilancio di previsione. Appare singolare leggere che tale <i>principio</i> "... non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione ...".</p> <p>L'eventuale mancata veridicità della gestione e della rendicontazione integra fattispecie ancor più gravi, con conseguenti responsabilità erariali e addirittura penali (vedi falso in bilancio e falso ideologico).</p> <p>Si legge ancora che <i>"Le previsioni e in genere tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico"</i></p> <p>In argomento ci sembrava dovessimo confrontarci con il così detto "superamento della spesa storica" a beneficio di parametri ancorati ai fabbisogni ed alla spesa standard.</p> <p>Attendibilità, correttezza e comprensibilità sembrano "complementi" (forse pleonastici rispetto) alla veridicità.</p>

<p>Principio n. 6 significatività e rilevanza</p>	<p>Sembra un principio più orientato alla “rappresentazione” delle informazioni contabili che non alla loro previsione/gestione/rendicontazione.. Vi si dice <i>“L’informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori...”</i></p>
<p>Principio n. 7 flessibilità</p>	<p><i>“Nel sistema di bilancio i documenti non debbono essere interpretati come immutabili, poiché ciò comporterebbe una rigidità controproducente”.</i></p> <p><i>“Un eccessivo ricorso agli strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, viene visto come fatto negativo in quanto inficia l’attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio”.</i></p> <p>Si tenga presente che il numero di variazioni aumenterà per effetto di due fenomeni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l’incremento dei capitoli dovuto alla connotazione degli stessi con ogni singola voce del “piano dei conti”, in un rapporto, come si suggeriva sopra, si uno (capitolo) ad una (voce); • l’introduzione del “fondo pluriennale vincolato” comporterà incremento di variazioni, come si vedrà più avanti
<p>Principio n. 8 congruità</p>	<p>È principio “rafforzativo” di quello di coerenza.</p>
<p>Principio n. 9 prudenza</p>	<p><i>“... il principio comporta che le componenti positive della gestione non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative debbono essere contabilizzate, anche se non sono definitivamente realizzate”.</i></p>
<p>Principio n. 10 coerenza</p>	<p><i>“Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, la gestione e la rendicontazione generale”.</i></p> <p><i>“Il nesso deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere finanziario, economico o patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o</i></p>

	<i>di lungo termine”.</i>
Principio n. 11 continuità e costanza	<i>“... le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali debbono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo ...”.</i>
Principio n.ro 12 comparabilità e verificabilità	<i>“Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio, sia per gli organi di governance interna ed esterna alla stessa singola amministrazione ... sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica”</i> <i>“... tutte le informazioni fornite dal sistema di bilancio ... devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito”</i>
Principio n. 13 neutralità e imparzialità	<i>“La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari”</i> Talune delle espressioni non sono sempre di immediata comprensibilità. Qui sembrerebbe si dica che neutralità ed imparzialità debbano connotare i “principi”. Verrebbe da chiedersi se siano “meta-principi”.
Principio n. 14 pubblicità	<i>“Il rispetto del principio della pubblicità presuppone che l’amministrazione pubblica ... garantisca trasparenza e divulgazione delle scelte della programmazione ... e dei risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto ...”</i>
Principio n. 15 equilibrio del bilancio (pareggio finanziario)	<i>“Il principio è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio ... deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale ...”</i>
Principio n. 16 competenza finanziaria	Rinvio a successiva definizione in base all’art. 36 comma 5

Principio n. 17 competenza economica	<i>“... rilevazione contabile degli eventi e attribuzione all’esercizio al quale le operazioni si riferiscono e non a quello in cui si manifestano i relativi movimenti finanziari”</i>
Principio n. 18 prevalenza della sostanza sulla forma	<i>“... le rilevazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali debbono avvenire ... in conformità alla loro sostanza effettiva ... non solo secondo le regole e le norme che ne disciplinano la contabilizzazione”</i>

4. Il Principio della Competenza Finanziaria “rafforzata”

Il principio è contenuto, nella sua stesura provvisoria, come allegato al DPCM 28 dicembre 2011.

Sarà la sperimentazione a concorrere alla sua definitiva connotazione e stesura.

Le conseguenze dell’applicazione di questo nuovo principio saranno quelle di maggiore impatto e comporteranno l’eventuale riforma di alcune norme inerenti la gestione, sia dell’entrata che della spesa, contenute nell’attuale disciplina del TUEL.

a) Entrata

Gli elementi costitutivi dell’accertamento, quale prima fase di gestione delle entrate, sono:

1. la ragione del credito
2. il titolo giuridico che supporta il credito
3. l’individuazione del soggetto debitore
4. l’ammontare del credito
5. la relativa **scadenza**

L’iscrizione della posta contabile nel bilancio annuale e pluriennale avviene in relazione al criterio della **scadenza** del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario.

Momento dell’accertamento	Imputazione contabile dell’accertamento
Da effettuarsi nel corso dell’esercizio in cui sorgono e vengono attestati gli elementi costitutivi	Da effettuarsi in ragione dell’esercizio in cui viene sorgere il credito, salvo entrate a carattere pluriennale per le quali sia possibile gestire le

b) Il “fondo svalutazione crediti”

Non è più possibile “**accertare per cassa**”. La prassi di prudenza che consisteva nel considerare accertate alcune tipologie di entrate, solo quando si manifestava il materiale introito, non sarà più praticabile.

Occorre dunque, al fine di dare completa manifestazione dei crediti vantati dall’amministrazione, procedere al **pieno accertamento delle entrate**, ogni qual volta se ne manifestino i requisiti.

Ne risulteranno accertate anche entrate di “dubbia e/o difficile esazione”.

Alcuni esempi:

- sanzioni per violazioni al codice della strada
- oneri di urbanizzazione
- proventi da lotta all’evasione fiscale

Per tali crediti è effettuato un **accantonamento** al “**fondo svalutazione crediti**” che presenta le seguenti caratteristiche strutturali e di funzionamento:

Competenza

- è una posta di spesa
- stanziata per ogni entrata con caratteristiche di dubbia e/o difficile esazione
- calcolata sull’andamento del rapporto tra accertamenti e riscossioni degli ultimi cinque esercizi precedenti (ricavare il rapporto medio)
- l’accantonamento non può essere oggetto di impegno
- genera economia di spesa che alimenta l’avanzo di amministrazione, quale quota vincolata al successivo “riaccertamento negativo” di entrate dichiarate, da ultimo, non esigibili
- a fronte dell’eventuale incasso di somme eccedenti la quota accantonata sul versante spesa nel fondo svalutazione crediti, il fondo stesso può essere ridotto, anche corso di esercizio

Residui

- il calcolo per la determinazione dell’entità del fondo svalutazione crediti sui residui va fatto applicando all’ammontare dei residui attivi la media dell’incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi, negli ultimi cinque esercizi

- in sede di rendiconto si procede a “vincolare” a “**fondo svalutazione crediti**” la quota di avanzo libero necessaria a “coprire” il calcolo sopra descritto
 - viene articolato distintamente in ragione della differente natura dei crediti (tracciabilità dell’ammontare del “fondo”)
- c) Entrate gestite con ruoli e rateizzazioni

Queste tipologie di entrate sono gestite mediante accertamento e **imputazione nell’anno in cui è emesso il ruolo**.
Le eventuali quote di inesigibilità sono trattate mediante il “**fondo svalutazione crediti**”.

I ruoli coattivi, essendo riferiti ad accertamenti già effettuati, non possono dar luogo a nuovi accertamenti
Le sanzioni e gli interessi correlati a ruoli coattivi sono accertati “per cassa”.

d) Entrate provenienti dall’Unione Europea

In conseguenza dell’assegnazione delle somme dagli organismi competenti, le entrate sono accertate con **imputazione agli esercizi in cui l’Ente ha programmato di eseguire la spesa**.

Ciò, ovviamente, è da valutare in relazione di compatibilità con le **norme ed i termini di rendicontazione** dettati dall’organismo che ha proceduto all’assegnazione.

e) Entrate in conto capitale

Cessioni

Nella cessione di beni immobili l’obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito. Ne deriva che:

- in quel momento sorge l’obbligo di procedere alla registrazione, poiché tutti i requisiti si sono manifestati
- l’imputazione va all’esercizio previsto nel contratto per l’esecuzione dell’obbligazione pecuniaria

analoghe regole vanno seguite per altre cessioni di beni, per la cessione di diritti di superficie, per la concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali

Indebitamento

Le Entrate derivanti vanno valutate attentamente nella loro portata e nei riflessi che provocano:

- nella gestione dell’anno in corso
- degli anni successivi

- e, più in generale, del mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo

L'applicazione del nuovo principio di contabilità finanziaria presenta una indiretta spinta al ricorso a forme flessibili di indebitamento (*vedi linee di credito*).

Ne risulterebbe maggiormente garantita l'**inerenza** e la **corrispondenza** tra:

Flusso di risorse acquisite mediante indebitamento	Fabbisogno di spesa per investimento
---	---

Ne deriva l'opportunità di incentivare lo strumento, vigente ma poco usato, del

Cronoprogramma delle Opere Pubbliche

L'entrata derivante dall'accensione di prestiti è accertata al momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario).
Generalmente la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento di concessione.

Il rispetto del principio di equilibrio finanziario impone che i correlati impegni delle spese di investimento avvengano nel medesimo esercizio.

Ne scaturisce una “**sfasatura**” temporale nella manifestazione delle “**scadenze**” di spesa rispetto a quella di entrata.

L'inerenza tra entrata accertata a titolo di indebitamento e la relativa spesa finanziaria è realizzata attraverso appositi accantonamenti al “**fondo pluriennale vincolato**”.

f) Spesa

Gli elementi costitutivi dell'impegno, quale prima fase di gestione delle spese, sono:

- a) la ragione del debito
- b) l'indicazione della somma da pagare
- c) l'individuazione del soggetto creditore
- d) la **scadenza** dell'obbligazione

ne scaturisce il vincolo, costituito sullo stanziamento di bilancio

L'applicazione del principio alla spesa corrente finanziata con fondi liberi comporterà l'impossibilità di impegnare somme la cui scadenza dovesse verificarsi in esercizi successivi a quello in cui si vorrebbe imputare la spesa.

Occorrerà cioè fare impiego degli stanziamenti del bilancio pluriennale, per quelle spese la cui scadenza si manifesta in esercizi successivi a quello in cui si concretizza l'obbligazione.

Alcune notazioni di rilievo:

- necessità dell'impiego del bilancio pluriennale autorizzatorio, quanto più puntuale e diffuso, ogni volta che la “**scadenza**” lo richiede e non sia necessario operare diversamente per effetto di speciali disposizioni (vedi correlazioni con entrate)
- la spesa relativa all'acquisizione di **beni e servizi** va contabilizzata nell'esercizio in cui si **perfeziona l'obbligazione** e tenendo conto della “**scadenza**” dell'obbligazione medesima, con riferimento al manifestarsi dell'esigibilità delle somme da parte del contraente
- per i **trasferimenti** occorre prendere a riferimento le norme di legge o regolamentari che disciplinano l'assegnazione, per il momento (l'esercizio) in cui effettuare la scrittura e quelle che disciplinano l'erogazione per individuare la relativa “**scadenza**” e selezionare l'esercizio in cui imputare la spesa
- nulla si osserva per l'utilizzo di beni di terzi e per gli interessi passivi (l'onere dell'obbligazione è imputato nell'esercizio in cui si manifesta la scadenza)

Si riporta inoltre un esempio di impiego del “fondo pluriennale vincolato”

Dati:

- Determinazione di aggiudicazione, a seguito di procedura negoziata.
- Servizio biennale di manutenzione dei ponti radio
- Data di inizio del contratto **dicembre 2012**
- Data di fine del contratto **novembre 2014**
- Importo totale **€ 219.857,00**

Trattamento delle scritture contabili:

Imputazione contabile				Individuazione delle scadenze			
Capitolo	Correlazione Fonte	Importo	Anno	Anno	Importo	Totali per anno di scadenza	
MANIMP (manutenzione impianti)	Proventi da sanzioni per violazioni CdS	28.357,00	2011	2013	28.357,00	2013	28.357,00
MANIMP	Proventi da sanzioni per violazioni CdS	151.500,00	2012	2013	61.571,50	2013	61.571,50
				2014	89.928,50	2013	20.000,00
MANIMP	Entrate libere	20.000,00	2013	2013	20.000,00	Totale 2013	
MANIMP	Entrate libere	20.000,00	2014	2014	20.000,00	2014	89.928,50
						2014	20.000,00
						Totale 2014	
						Totale impegno	
Totale impegno		219.857,00				219.857,00	

Cosa va a “fondo pluriennale vincolato”? **Gli importi impegnati la cui scadenza è stata procrastinata ad esercizio successivo.**

Precisamente:

Imputazione contabile				Individuazione delle scadenze	
Capitolo	Correlazione Fonte	Importo	Anno	Anno	Importo
MANIMP	Proventi da sanzioni per violazioni CdS	28.357,00	2011	2013	28.357,00
MANIMP	Proventi da sanzioni per violazioni CdS	151.500,00	2012	2013	61.571,50
				2014	89.928,50

A fondo pluriennale vincolato	179.857,00			179.857,00
--------------------------------------	-------------------	--	--	-------------------

Negli esercizi 2013 e 2014 avremo una situazione di questo tipo:

Anno	Capitolo	Correlazione Fonte	Importo
2013	MANIMP	Entrate libere	20.000,00
	MANIMP	Fondo pluriennale vincolato	89.928,50
Totale in scadenza e dunque imputato al 2013			109.928,50
2014	MANIMP	Entrate libere	20.000,00
	MANIMP	Fondo pluriennale vincolato	89.928,50
Totale in scadenza e dunque imputato al 2014			109.928,50

Tali operazioni non si rivelano prive di criticità:

- la doppia destinazione dell'impegno del 2012 che va in parte sul 2013 ed in parte sul 2014.
- come conservare la destinazione se il numero di impegno, che andrà a fondo pluriennale vincolato, è unico?
- rappresenta già una elevata difficoltà la conservazione di un unico numero di impegno.

g) Le spese di investimento

Per le spese di investimento sorgono problemi non meno complessi.

Dati:

- Ipotizziamo un investimento previsto nel 2012 per **1000**.
- La fonte di finanziamento è tipica fonte a destinazione vincolata: debito.
- Di questi 1000, andranno in scadenza solo **200** nel medesimo 2012.
- In base al crono programma dell'opera i rimanenti 800 sono distribuiti in scadenze del 2013 per **500** e 2014 per **300**.

Le previsioni di bilancio pluriennale dovrebbero seguire questo assetto:

Entrata			Spesa			
Anno	Stanziamiento	Descrizione	Anno	Stanziamiento	Capitolo	Fonte
2012	1000	Mutuo	2012	200	XXX	Mutuo
				800	XXX FPV	
2013	800	FPV	2013	500	XXX	FPV
				300	XXX FPV	----
2014	300	FPV	2014	300	XXX	FPV

5. Fondo pluriennale vincolato

a) Definizione

Affermazioni pertinenti il **fondo pluriennale vincolato**:

- viene istituito in bilancio
- è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni (passive) giuridicamente perfezionate
- le obbligazioni sono esigibili, in tutto o in parte, in esercizi successivi a quello in cui sono sorte
- “a regime” costituisce quel “contenitore” di poste finanziarie che mettono in evidenza la differenza, sempre positiva, tra il momento di acquisizione delle fonti di finanziamento con specifica destinazione ed il momento di utilizzo (quando questo viene posticipato nell’esercizio e/o negli esercizi successivi)
- in sede di elaborazione del bilancio pluriennale si deve inserire la previsione, in entrata ed in spesa, delle poste “verso/da” FPV
- in sede di prima applicazione occorre rivedere tutti i Residui Passivi, impegno per impegno, per alimentare il FPV
- in entrata il FPV è tutto finanziato ed è articolato in:
 - quota che **non** viene impiegata

- quota che viene impiegata
- Particolazione delle quote di FPV è libera, nel senso che vi sono differenti opzioni di manifestazione, ferma restando la necessità di conservare informazioni pertinenti la provenienza originaria:
 - un unico “calderone”
 - più capitoli (blocchi) suddivisi in base a differenti elementi caratterizzanti:
 - la fonte di originario accertamento (es. mutuo, finanziamento esogeno e relativo ente finanziatore, ecc)
 - finalizzazione (es. edilizia scolastica, viabilità, patrimonio, ecc)

b) Il primo “bilancio armonizzato”

Cosa occorre fare per elaborare il “primo” bilancio di previsione pluriennale, in vigenza del nuovo sistema armonizzato:

- ✓ riaccertare tutti i Residui Passivi redigendo il crono programma con la manifestazione delle scadenze di tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate negli esercizi precedenti
- ✓ si costituisce così il FPV che potremmo chiamare “fondo finanziato” (inerente cioè tutte le somme “cancellate” dai Residui per essere “trascinate” agli esercizi successivi, in ragione della relativa scadenza)
- ✓ parte di questo “fondo finanziato” rimane non impiegato (trattasi di tutte quelle somme che, da crono programma, non trovano collocazione nel bilancio pluriennale, poiché nel triennio non si manifesta la scadenza)
- ✓ parte del “*fondo finanziato*” diventa “*fondo impiegato*” della prima annualità del pluriennale (esercizio di competenza, nel quale è necessaria una quadratura tra “*fondo finanziato*” applicato in entrata e “*fondo impiegato*” in spesa)
- ✓ parte del “fondo finanziato” diventa “fondo impiegato” delle successive annualità del pluriennale

Rappresentazione grafica di quanto rinveniente dai Residui

Entrata						
FPV	Fonte Finanziamento	Finalità/Settore	Impiego			Non Impiego
			2013	2014	2015	
1000	Mutuo	Ambiente	500	200	300	-
1000	Finanziamento REG	Viabilità	200	200	200	400

1000	Finanziamento MIN	Edilizia Scolastica	300	-	200	500
Totali			1000	400	700	900

Il bilancio nel versante “Spesa” presenterà i relativi stanziamenti sugli appositi Capitoli, o meglio sulle articolazioni dei Capitoli che manifestano la provenienza della fonte da FPV.

Tuttavia nell’elaborazione del “primo” bilancio di previsione pluriennale, occorre anche:

- ✓ verificare il crono programma delle **scadenze** delle **nuove poste di competenza**
- ✓ alimentare il FPV anche con le previsioni della nuove poste di competenza
- ✓ redistribuire il “*fondo finanziato*” in “*fondo impiegato*” come da istruzioni precedenti

Rappresentazione grafica della costruzione del pluriennale

Spesa di competenza 2013				Entrata FPV		Spesa nel Pluriennale	
Cap.	Stanziamiento	Scadenza	FPV	Impiego	Non Impiego	2014	2015
X	1000	800	200	200	-	100	100
Y	2000	1200	800	500	300	300	200
Z	5000	2400	2600	2000	600	1500	500
Totali	8000	4400	3600	2700	900	1900	800

Medesima operazione andrebbe fatta sul 2014 per il 2015.

Nelle annualità 2014 e 2015 dell’esempio, dunque sempre nelle annualità seconda e terza del triennale, vanno pertanto collocati a FPV:

- in sede di “prima” applicazione: i Residui (2012 e precedenti) e le somme che rinvengono dalla competenza 2013 (quelle che non scadono nel 2013); ovviamente la medesima operazione occorre per il 2014 sul 2015
 - a “regime”: le somme NON impiegate permaste a FPV (che non scadevano in esercizi precedenti) e le somme che rinvengono dalla competenza 2013 (quelle che non scadono nella prima annualità); ovviamente la medesima operazione occorre per il 2014 sul 2015.
- c) Un esempio di costruzione delle previsioni di bilancio

Di seguito i riporta un esempio delle previsioni di un capitolo bilancio di spesa con fonte di finanziamento vincolata e delle operazioni necessarie alla elaborazione.

Articolazione delle previsioni pluriennali					
Cap.	Descrizione/Settore	Tipologia della Previsione	Importo 2013	Importo 2014	Importo 2015
X	Opere per Ambiente	Nuova Competenza	1000	1000	1000
		<i>di cui</i> quota di competenza non in scadenza	- 200	-200	-200
		FPV da RP	500	200	300
		FPV da esercizio 2013	-	100	100
		FPV da esercizio 2014	-	-	100
Totale delle previsioni pluriennali			1500	1300	1500
Quota <u>non</u> in scadenza			-200	-200	-200
Totale spese effettive, per le quali si manifesterà la scadenza			1300	1100	1300

Come lo vuole aggregato il MEF

Esercizio 2013			Esercizio 2014			Esercizio 2015		
Cap.	Descrizione	Importo	Cap.	Descrizione	Importo	Cap.	Descrizione	Importo
X	Competenza	1500	X	Competenza	1300	X	Competenza	1000
	di cui FPV	500		di cui FPV	300		di cui FPV	500

Criticità

Difficoltà di varia natura, un elenco disordinato per approfondimenti futuri:

- il FPV ha differenti fonti e ne risulta molto difficile la ricostruzione, con scarsa trasparenza/leggibilità
- i fondi che provengono da esercizi precedenti e che vengono applicati al nuovo bilancio sono frutto di più scritture; di queste andrebbe conservata notizia
- per conservare notizia delle originarie scritture occorre stratificare informazioni gestionali “sotto” la previsione
- la modalità di aggregazione richiesta dal MEF non aiuta la ricostruzione delle informazioni di origine delle fonti
- la previsione di competenza è spuria, non solo perché contiene il “di cui” FPV, ma perché nella “nuova” previsione vi sono somme che non andranno in scadenza
- la previsione di competenza pertanto NON contiene solo il dato delle spese effettive
- nell’elaborazione del pluriennale con nuovi stanziamenti si genera ulteriore alimentazione del FPV; la costruzione delle previsioni è molto complessa
- i capitoli del PEG possono essere eccessivamente moltiplicati, anche con le articolazioni, alla ricerca di maggior dettaglio/qualificazione delle somme iscritte (da alcuni enti in sperimentazione si ipotizza una triplicazione dei capitoli)
- nello schema di previsione MEF non trova evidenza la quota di competenza che non andrà in scadenza
- gli applicativi informatici vanno ristrutturati e non tutte le software house hanno la possibilità di affrontare implementazioni così complesse

d) Il Patto di Stabilità

Non sembra vi siano particolari conseguenze sul rispetto del Patto, a condizione che gli stanziamenti di Entrata FPV vengano considerati sterili rispetto al calcolo (del resto sono già stati “accertati”).

Sui flussi di Cassa non vi sono conseguenze.

e) Le variazioni

Le variazioni delle previsioni di competenza possono essere effettuate senza difficoltà, a condizione che le fonti di finanziamento non siano state attivate/accertate. L'eventuale accertamento della fonte di finanziamento, genera l'esigenza di verificare quanto previsto in riferimento ai termini di scadenza della spesa.

Al contrario di quanto accade a legislazione vigente, ove la scadenza non determina stanziamenti e imputazioni, il rapporto tra la quota di spesa in scadenza e quella non originariamente prevista in scadenza, può essere oggetto di rimodulazione.

L'impegno non segue l'obbligo, oggi previsto dall'art. 183 comma 5 del UTEL, di essere assunto e conservato nel medesimo esercizio in cui viene accertata l'entrata.

L'imputazione della spesa pertanto può essere rettificata, in ragione di eventuali modifiche che dovesse subire il crono programma delle scadenze: anticipazione o posticipazione dell'originario programma.

Variazioni sul FPV

Possono verificarsi necessità di apportare vere e proprie variazioni agli stanziamenti di FPV.

La consistenza del totale del FPV è nota. Ciò che può essere oggetto di variazione è quantità di impiego e la distribuzione dell'impiego sul pluriennale.

Si elencano alcune ipotesi di variazione della consistenza dei **fondi impiegati** e di quelli **non impiegati**:

Evento	Variazione - Note
<p>Valutazioni approssimative in sede di programmazione delle previsioni di competenza che, in fase di gestione, si manifestano con differenze tali da richiedere lo spostamento su esercizio/i differente/i le scadenze e le relative allocazioni contabili.</p> <p>Ipotesi in cui le modifiche riguardano solo la 2° e 3° annualità del pluriennale.</p>	<p>Variazioni di Bilancio – Competenza del Consiglio</p> <p>La variazione, qualora non comporti ridefinizione degli importi, potrebbe rendersi necessaria sul solo pluriennale, nel caso in cui le quote di distribuzione delle scadenze variassero.</p> <p>Occorrerebbe pertanto una variazione che riposizioni gli stanziamenti, non di competenza in corso, bensì dei due esercizi successivi.</p>
<p>Stime non corrette della quota di FPV (fondo finanziato) da riallocare negli esercizi del nuovo bilancio.</p> <p>Necessità di incrementare le previsioni di uno o più esercizi del pluriennale, per incremento della quota in scadenza.</p> <p>Ipotesi in cui il FPV "<u>NON impiegato</u>" debba invece essere <u>impiegato</u>.</p>	<p>Variazioni di Bilancio – Competenza del Consiglio</p> <p>La variazione va nel primo anno di competenza o in quelli successivi, con appostazione delle somme in entrata (tratte dal FPV non impiegato) e corrispondente appostazione in spesa per soddisfare la/e nuova/e scadenza/e programmata/e.</p>

<p>Anticipo delle scadenze originariamente non previste su spese in competenza Cambio delle condizioni di un contratto da stipulare che originariamente prevedeva determinate scadenze, non confermate, bensì anticipate, in sede di realizzazione.</p>	<p>Non appare necessaria la variazione di bilancio in competenza nel caso in cui la scadenza debba essere anticipata, poiché rispetto a detta anticipazione, le previsioni dovrebbero presentare la dovuta disponibilità.</p> <p>Le variazioni dovrebbero essere necessarie solo sul pluriennale, per rideterminare, <u>in diminuzione</u>, la quota che andrà in scadenza in quegli esercizi.</p> <p>Variazioni di Bilancio - Competenza del Consiglio</p> <p>La quota che andrà accantonata (come fondo finanziato) a FPV sarà minore delle originarie previsioni. L'accantonamento avverrà in sede di rendiconto.</p>
<p>Anticipo delle scadenze originariamente previste su spese già provenienti da FPV</p> <p>Cambio delle condizioni di un contratto in essere in cui, per effetto della facoltà delle parti di modificare termini e condizioni, le scadenze della maturazione dei crediti del soggetto venissero ad incidere sull'esercizio di imputazione, che dunque andrebbe cambiato.</p>	<p>Variazioni di Bilancio - Competenza del Consiglio</p> <p>Possiamo considerare <u>sempre necessaria</u> la variazione di bilancio nel caso in cui la scadenza debba essere anticipata e, rispetto a detta anticipazione, le previsioni non presentino la dovuta disponibilità.</p> <p>In tal caso dovrebbero essere ridotte le previsioni di impiego (entrata e spesa) sulle annualità del pluriennale e, corrispondentemente, incrementate quelle degli anni precedenti.</p> <p>Se fosse scaduto il termine per le variazioni di bilancio, si presume che la scadenza non possa essere anticipata, per mancanza di disponibilità, cioè mancanza di copertura finanziaria. Le previsioni sono già state appostate nel pluriennale e non possono più essere oggetto di variazione.</p>
<p>Posticipo delle scadenze originariamente previste su spese in competenza Cambio delle condizioni di un contratto da stipulare che originariamente prevedeva determinate scadenze, non confermate, bensì posticipate, in sede di realizzazione.</p>	<p>Non appare necessaria la variazione di bilancio di competenza nel caso in cui la scadenza debba essere posticipata, poiché rispetto a detta posticipazione, le previsioni dovrebbero presentare la dovuta disponibilità.</p> <p>Le variazioni dovrebbero essere necessarie solo sul pluriennale, per</p>

	<p>rideterminare, <u>in aumento</u>, la quota che andrà in scadenza in quegli esercizi. Variazioni di Bilancio - Competenza del Consiglio</p> <p>La quota che andrà accantonata (come fondo finanziato) a FPV sarà maggiore delle originarie previsioni. L'accantonamento avverrà in sede di rendiconto.</p>
<p>Posticipo delle scadenze originariamente previste su spese già provenienti da FPV Cambio delle condizioni di un contratto in essere in cui, per effetto della facoltà delle parti di modificare termini e condizioni, le scadenze della maturazione dei crediti del soggetto venissero ad incidere sull'esercizio di imputazione, che dunque andrebbe cambiato.</p>	<p>Variazioni di Bilancio - Competenza del Consiglio In tal caso dovrebbero essere ridotte le previsioni di impiego (entrata e spesa), ad esempio, sulla prima annualità del pluriennale e, corrispondentemente, incrementate quelle degli anni successivi.</p> <p>Se fosse scaduto il termine per le variazioni di bilancio, non si verificherebbero difficoltà sull'esercizio in corso che presenterebbe una disponibilità maggiore rispetto alle reali esigenze di imputazione determinata dalla scadenza e le maggiori allocazioni potrebbero essere distribuite sugli anni successivi, in sede di aggiornamento della programmazione con il nuovo pluriennale.</p>

Possono verificarsi esigenze di “storni” tra stanziamenti, anche di FPV, frutto di compensazioni tra incrementi e diminuzioni, tuttavia originate da ragioni differenti e inerenti l'attuazione di separate obbligazioni. Queste dovrebbero seguire le medesime regole della competenza, ma con un quadro di informazioni integrate che ne facciano comprendere la necessità.

Occorrerà ovviamente fare riferimento alla nuova struttura di bilancio ed alle relative competenze di Giunta Consiglio e ipotetiche competenze sulle variazioni, a livello di “capitoli” dei Dirigenti/Direttori.

Più in generale riportare “in competenza” quanto “giaceva” a residuo per farne una **solo parziale** distribuzione sul bilancio pluriennale comporterà sicuramente un **incremento delle “variazioni”**. Tra queste avremo inoltre probabilmente più livelli di competenze che si stratificano: consiglio, giunta (*salve ovviamente le riflessioni in tema di “nuove province” e “città metropolitane” in cui la giunta non figura*) e dirigenti/responsabili di servizio (nei comuni più piccoli). Detta in altri termini, per effetto del ricondurre “in competenza” scritture inerenti obbligazioni sorte in esercizi precedenti, taluni fatti gestionali recheranno come diretta conseguenza quella di comportare “variazioni”, con l'incremento di difficoltà dovuto alla necessità di provvedere, ovviamente, prima alle variazioni e poi a sancire le nuove regole contrattuali.

Criticità

Difficoltà di varia natura, un elenco disordinato per approfondimenti futuri:

- incremento del numero di variazioni (da valutare quali di competenza del Consiglio e quali di Giunta ed eventuali competenze dei Dirigenti)
- minore flessibilità nella gestione operativa delle attività; lo spostamento di fasi di realizzazione delle attività potrebbe impattare sulla necessità di apportare preventive variazioni alle previsioni;
- l'ipotizzato incremento del numero dei capitoli di PEG comporterebbe incremento del numero di variazioni
- i fondi che provengono da esercizi precedenti e che vengono applicati al nuovo bilancio sono frutto di più scritture; di queste andrebbe conservata notizia
- **per conservare notizia delle originarie scritture occorre stratificare informazioni gestionali “sotto” la previsione**

f) La Gestione

Gestione delle entrate

Le entrate da FPV (*fondo finanziato*), non possono andare soggette ad accertamento.

Lo stanziamento in entrata è “a quadratura” dello stanziamento di spesa, cioè dell'applicazione del FPV (*fondo impiegato*).

Del resto l'entrata era già stata “accertata”.

È la spesa che, in ossequio al nuovo principio contabile viene ad essere imputata nell'anno in cui si manifesta la “scadenza”.

Ne deriva che a fine esercizio si manifesteranno esclusivamente gli impegni delle somme appostate in FPV (*fondo impiegato*).

Gestione delle spese

Le operazioni di gestione delle spese impattano sulla competenza così come sul nuovo stanziamento di competenza di FPV.

Le operazioni sulla competenza si presentano “normali” salvo il presidio: 1) di quanto si prevede vada a FPV, che non può essere impegnato; 2) di quanto le previsioni siano state corrette con relative conseguenze sulla distribuzione nel pluriennale.

Le operazioni sulla quota di competenza di FPV sono la “novità” che necessita di approfondimenti.

Cap.	Descrizione/Settore	Tipologia della Previsione	Importo 2013	Somma impegnabile	Note
------	---------------------	----------------------------	--------------	-------------------	------

X	Opere per Ambiente	Nuova Competenza <i>di cui</i> quota di competenza non in scadenza	1000 - 200	800	<p>Possibili impegni solo per la quota “in scadenza”</p> <p>Sulla quota da mandare a FPV <u>NON</u> potranno essere assunti <u>impegni</u>. (<i>si ipotizzano delle prenotazioni, da NON trasformare in impegni</i>)</p> <p>Valutare anche l’ipotesi in cui il rapporto tra somme “in scadenza” e “non in scadenza” dovesse risultare differente rispetto alla previsione.</p> <p>Ne potrebbe derivare una variazione al Bilancio per incremento o decremento della somma che va a FPV (impiegato negli esercizi del pluriennale o NON impiegato).</p> <p>Tale ultima evenienza dovrebbe essere gestita sia in sede di predisposizione del successivo bilancio, sia in sede di rendiconto.</p>
		FPV da RP	500	500	<p>La quota di stanziamento che deriva da FPV è quasi sicuramente frutto di più impegni e pertanto dovrebbe contenere somme su cui si innestano le operazioni che vanno dalla “liquidazione” al “pagamento” per ognuno degli impegni stessi.</p> <p>Potrebbero tuttavia risultare necessarie operazioni di sub-impegno, tipo: qualificazione/revisione di un Quadro Tecnico Economico.</p> <p>Le quote di questo “stanziamento di FPV” che, nonostante le previsioni, non andassero “in scadenza”, dovrebbero ritornare in FPV (<i>fondo finanziato</i>) per una rimodulazione delle risultanze, sul pluriennale e sul fondo non impiegato.</p>
Totale delle previsioni pluriennali			1500		
Quota <u>non</u> in scadenza			-200		
Totale spese effettive, per le quali si manifesterà la scadenza			1300	1300	

Criticità

Difficoltà di varia natura, un elenco disordinato per approfondimenti futuri:

- cosa accade se, per effetto di eventi della gestione, di determina l'esigenza di modificare il rapporto tra le quote di competenza che erano previste in "scadenza" e quelle che erano previste alimentassero il FPV ? le somme sul pluriennale sono oggetto di modifica/variazione in diminuzione o aumento di quanto previsto vada applicato agli esercizi successivi ? occorre attendere il rendiconto o apportare subito variazioni ?
- il nuovo istituto del FPV troverà applicazione sulla maggior parte delle scritture contabili per investimenti; la realizzazione di un'opera trova quasi sempre completa attuazione in più esercizi e ne consegue l'esigenza di distribuire, mediante il FPV, in più annualità le scritture; come gestire i sub-impegni del quadro economico nelle varie voci ? ad esempio, dove (in quale annualità) collocare la voce "imprevisti" ?
- in analogia al punto precedente, come gestire l'economia, quando si procedere a conservarne la disponibilità per eventuali varianti ?
- è possibile/utile impegnare da subito, almeno sul bilancio pluriennale, le quote di lavoro "in scadenza" nel primo triennio ? cosa accade se poi il crono programma necessitasse di variazioni ?

g) Il Rendiconto

Per effetto del nuovo "principio della competenza finanziaria potenziata" le deroghe contenute ai commi 3 e 5 dell'art. 183 non saranno più possibili. Ne consegue l'obbligo di **eliminare dagli impegni e quindi dai residui** tutto ciò che non costituisce "debito esigibile", pur mantenendone la copertura finanziaria, per consentire "a scadenza" la liquidazione ed il pagamento delle somme dovute.

Occorrerà distinguere l'Avanzo di Amministrazione nella sua costituzione e manifestazione "tradizionale" dagli "accantonamenti" determinati dal mancato impegno delle somme "non in scadenza" aventi fonti di finanziamento che invece sono state accertate.

Qualora tale operazione non venisse presidiata correttamente ne potrebbe derivare un effetto di improprio "miglioramento" dei risultati della gestione.

L'avanzo di amministrazione, già stratificato in ragione delle fonti che lo alimentano, dovrà essere tenuto distinto da quanto rinveniente dagli "accantonamenti" del FPV, onde evitare un effetto distorsivo sulla reale consistenza e sulla sua disponibilità all'eventuale impiego.

6. Elementi necessari per approfondimenti (rinvio)

Per una completa comprensione delle significative modifiche apportate dal legislatore alla disciplina della contabilità pubblica si rinvia alla disamina dei principi contabili allegati al D. Lgs. n. 118/2011, degli schemi dei bilanci "armonizzati" e del "piano dei conti".

7. Alcune riflessioni per successive proposte

Si tenga presente che l'Italia non ha margini di tempo per permettersi dilazioni temporali nell'applicazione di ogni riforma in corso di elaborazione ed attuazione.

Non si ipotizza pertanto di indulgere nella pratica del rinvio. Potrebbe avere conseguenze negative e gli impegni di "armonizzazione" interna al sistema pubblico nazionale e con i paesi dell'Unione hanno bisogno di essere mantenuti.

Si consideri inoltre che molte delle innovazioni sono da apprezzare quali significativi passi in avanti. In particolare si menziona:

- l'univocità degli schemi di bilancio per tutto il sistema pubblico, con conseguente "consolidabilità" delle informazioni contabili;
- il consolidamento con i bilanci degli enti e soggetti partecipati, che tanti problemi ha evidenziato in questi ultimi anni;
- la classificazione del bilancio per "missioni e programmi" che consente una lettura funzionale sino ad oggi sconosciuta;
- il livello di dettaglio conseguibile nelle informazioni contabili agganciate ad un piano dei conti univoco per tutte le pubbliche amministrazioni;
- l'introduzione di strumenti fino a ieri facoltativi come il "fondo svalutazione crediti" che potrebbe indurre a comportamenti maggiormente virtuosi in materia di gestione delle entrate;
- l'obbligo di approvazione e gestione del "bilancio di cassa", oggi sempre più necessario per effetto del Patto di Stabilità e per gli obblighi introdotti dal DL n. 78/2009, trasformato in legge n. 102/2009, sulla compatibilità degli impegni di spesa con il programma dei pagamenti; si auspica altresì che il bilancio di cassa non sia limitato al primo esercizio del pluriennale, ma venga esteso all'intero bilancio triennale, con conseguenti vantaggi informativi e vincoli di sostenibilità sui relativi flussi;
- alcune interessanti semplificazioni inerenti la classificazione di bilancio per acquisti di beni e servizi;
- l'impossibilità, d'ora in avanti, di contabilizzare impegni per spese finanziate con fondi liberi, ove la manifestazione dei debiti fosse da collocare in esercizi futuri.

Si spenda dunque l'ulteriore anno di sperimentazione utilmente per mettere a punto ognuno di questi strumenti che qualificano, migliorandola, la rappresentazione delle scritture contabili.

Si valuti tuttavia, con maggiore attenzione al rapporto tra oneri e benefici, la formulazione del "principio contabile della competenza finanziaria rafforzata", oggi solo un allegato al DPCM del 28 dicembre 2011.

Con l'introduzione di queste nuove regole di contabilizzazione ed in particolare con lo strumento del "fondo pluriennale vincolato" si corre il rischio di vanificare una parte significativa delle utilità e dei progressi in corso di realizzazione.

Le criticità sono state esposte e pare tuttavia a chi scrive di averne data una rappresentazione solo parziale, tante sono le implicazioni sulle dinamiche di bilancio, in relazione a differenti tipologie, evidentemente non tutte trattabili in questa sede.

Si ritiene che l'informazione inerente la "scadenza" delle obbligazioni rappresenti un imprescindibile elemento di conoscenza, utile all'ottimizzazione delle scelte di programmazione ed alle operazioni di gestione. Tuttavia non si ritiene opportuno che questa (il presidio della scadenza) arrivi a **torcere**, se non addirittura distorcere, il funzionamento della contabilità finanziaria, solo allo scopo di un artificioso "nascondimento dei residui".

Il "fondo pluriennale vincolato" consente di ricollocare solo parte degli impegni giuridici in essere, poiché la manifestazione delle scadenze ha una proiezione temporale che talvolta va ben oltre il bilancio pluriennale.

In **alternativa** si provi ad accompagnare il bilancio di previsione e quello consuntivo con una certificazione, obbligatoria, di **tutte le scadenze**.

Si pensi ad un allegato che dia la proiezione dinamica di tutti i residui passivi in un cronoprogramma delle scadenze, senza limiti temporali e senza i vincoli delle norme che presidiano alla gestione di bilancio (*senza cioè impiegare le scadenze quale fattore decisivo della gestione, con pesanti ricadute anche sulla previsione*).

Una matrice informativa ben elaborata potrebbe compensare correttamente le carenze di notizia, non obbligare ad artifici funambolici sulla contabilità finanziaria e lasciare in trasparenza ogni elemento utile alle valutazioni di finanza pubblica.