

Valore a tutti gli effetti giuridici per la contabilità del Tuel

<http://www.quotidianoentilocali.ilsole24ore.com/>

di Marco Rossi

(articolo a libero accesso sul sito indicato)

Indicazioni fondamentali per l'avvio del nuovo sistema contabile di Regioni, Enti locali e loro organismi dal 2015 sono contenute nel Dlgs 10 agosto 2014 n. 126 (correttivo del Dlgs 118/2011). Si parte, quindi, avendo la "spinta" ministeriale superato le resistenze di una parte del mondo delle Autonomie locali, che aveva richiesto un ulteriore slittamento, alla luce del quadro fortemente critico (su vari fronti) che sta caratterizzando da tempo il contesto delle amministrazioni pubbliche locali. Si parte, tuttavia, in modo non integrale, essendo esplicitamente stabilito che la contabilità del Tuel conserva "valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria", mentre i nuovi schemi assumono semplicemente un "rilievo" conoscitivo. In buona misura si tratta di una duplicazione, che può comportare anche qualche complicazione, alleggerita dalla possibilità (esplicitamente riconosciuta) di non tenere – anche se a fini conoscitivi – la contabilità economico-patrimoniale secondo le nuove modalità. Dal 2016, invece, la "nuova" contabilità armonizzata assume valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, garantendo così la definitiva transizione al nuovo sistema contabile (dallo stesso esercizio deve essere altresì predisposto il bilancio consolidato).

Enti in sperimentazione

E' importante sottolineare che gli Enti locali già in sperimentazione dal 2014 devono fare riferimento – così come già avvenuto quest'anno – alla nuova contabilità ai fini autorizzatori, mantenendo (con alcune semplificazioni) la quella precedente per finalità meramente conoscitive. Oltre a definire il quadro della transizione, attraverso le modifiche al Dlgs 118/2011, il Dlgs 126/2014 provvede a modificare il Dlgs 267/2000, in molti articoli dal 150 in avanti (oltre che l'articolo 114), recanti l'ordinamento finanziario e contabile, per garantire il funzionamento della contabilità armonizzata e assicurare il necessario coordinamento normativo.

Peraltro, le modifiche introdotte al Tuel non riguardano esclusivamente e strettamente le esigenze di introduzione dell'armonizzazione, ma anche alcune esigenze di manutenzione che si sono affermate nel tempo, anche a seguito delle diverse norme che sono state progressive recate dalle varie manovre succedutesi, in modo anche ravvicinato, negli ultimi anni (è il caso, per esempio, del registro unico delle fatture che ora trova cittadinanza nel Dlgs 267/2000).

Piccoli Comuni

Va anche segnalato, in via preliminare, che sono previste alcune semplificazioni per i Comuni con meno di 5mila abitanti per attenuare l'impatto del cambiamento, per esempio in relazione alla predisposizione del bilancio consolidato ed alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale (che possono partire a decorrere dal 2017).

Inoltre, è istituita una specifica commissione presso il ministero dell'Economia e delle Finanze, con l'obiettivo di promuovere – senza oneri a carico della finanza pubblica - l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi strumentali.

Adempimenti

Anche se soltanto a fini conoscitivi, invero, l'ingresso nella nuova contabilità comporta per gli Enti locali (e per gli organismi strumentali nonché per gli organi di revisione) lo svolgimento di alcuni

importanti adempimenti che, in primis, si tradurranno nel riaccertamento "straordinario" dei residui attivi e passivi, assumendo come data di riferimento il 1° gennaio 2015, e nell'iscrizione (nei nuovi schemi) del fondo pluriennale vincolato. Quest'ultimo, che costituisce un istituto peculiare della nuova contabilità armonizzata, va iscritto – in particolare – tanto nell'entrata (distinguendo la parte corrente dal conto capitale) quanto nella parte spesa nell'ambito delle diverse unità di voto ed è finalizzato a garantire la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti (in entrambe le contabilità).

Il riaccertamento straordinario dei residui, invece, è finalizzato ad adeguare i residui attivi e passivi al "nuovo" principio della competenza finanziaria potenziata, che rappresenta la principale novità della contabilità armonizzata e che impone di imputare le diverse poste ai vari esercizi in funzione del criterio dell'esigibilità, non necessariamente corrispondente al periodo di insorgenza della relativa obbligazione giuridica. Tale riaccertamento, in particolare, dovrà essere formalizzato dalla Giunta contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione economico-finanziaria, e comporterà la successiva variazione del bilancio 2015-2017 (o dell'esercizio provvisorio) per realizzare la reimputazione delle partite nel rispetto del requisito dell'esigibilità.

Un altro adempimento iniziale fondamentale, poi, cui saranno chiamati gli Enti nel 2015 (talvolta non "indolore") è l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio al fondo crediti di dubbia esigibilità sulla base dei nuovi criteri, legati aritmeticamente alla capacità di riscossione dei residui dimostrata nell'ultimo quinquennio.

Dalla realizzazione di queste operazioni, tra l'altro, potrebbero scaturire anche alcuni problemi finanziari in termini di disavanzo tecnico ovvero di maggiore disavanzo rispetto al risultato di amministrazione, per cui sono previste specifiche modalità di rientro, diluite nel tempo. In particolare, nel caso di disavanzo tecnico, ossia in presenza di un ammontare di residui passivi reimputati superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato e dei residui attivi reimputati, è possibile procedere alla copertura con le risorse del periodo o con le eccedenze degli esercizi successivi.

Nel caso, invece, di maggiore disavanzo, le modalità di copertura saranno fissate con un Dpcm che potrà prevedere premialità in materia di patto di stabilità e di vincoli di spesa di personale qualora gli Enti non presentino disavanzo alla data del 31 dicembre 2017 in seguito al riaccertamento. Nelle more dell'emanazione del decreto, comunque, è stabilito che il ripiano del disavanzo, anche in seguito all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, possa avvenire per il 10% l'anno.

Articolazioni entrate e spese

Sul piano strutturale il provvedimento conferma le articolazioni delle entrate (titoli, tipologie, categorie, capitoli e articoli) e delle spese (missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed articoli) già contenute nel Dlgs 118/2011 così come l'impostazione del piano integrato dei conti (riportato nell'allegato C), che pure costituisce uno strumento essenziale nella direzione dell'armonizzazione.

Al riguardo, va segnalato un'importante novità, che comporta una sorta di semplificazione: dal 2017, infatti, "andranno in pensione" le codifiche del SIOPE, che saranno sostituite da quelle previste nella struttura del piano dei conti integrato.

Schemi di bilancio e consolidato

Fortemente rinforzata, poi, è la descrizione degli schemi di bilancio (nuovo articolo 11 del Dlgs 118/2011), che ora dettaglia in modo analitico i numerosi allegati del bilancio di previsione, i contenuti nella nota integrativa al bilancio di previsione e della relazione sulla gestione allegata al rendiconto (con alcune semplificazioni per gli Enti con meno di 5.000 abitanti).

Molto importanti le novità in materia di bilancio consolidato, che deve ora comprendere qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata anche se le attività sono dissimili. Viene introdotta, in proposito, una

distinzione in diverse tipologie in corrispondenza delle missioni del bilancio, che vale sia per gli enti strumentali sia per le società mentre, rispetto a queste ultime, è definita anche una distinzione tra controllate (riprendendo la soluzione codicistica, ma sancendo che la sussistenza di un contratto di servizio determina il requisito dell'influenza dominante) e partecipate (in cui l'Ente dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20% o al 10% se quotata).

Documenti di programmazione

Altra importante novità, concernente sempre la transizione, riguarda i documenti di programmazione strategica: in relazione al ciclo 2015-2017, infatti, non è richiesta la predisposizione del documento unico di programmazione (il nuovo strumento della contabilità armonizzata), ma è semplicemente richiesto di allegare al bilancio di previsione una relazione previsionale e programmatica (Rpp) che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale. Di conseguenza, il primo Dup dovrà essere adottato a partire dall'esercizio 2016, in relazione al ciclo programmatorio triennale 2016/2018.

Modifiche al Tuel

Se quelle evidenziate sono le principali scelte e indicazioni per la transizione alla nuova contabilità in modo graduale, il provvedimento, poi, nella seconda parte, interviene sul Dlgs 267/2000 per introdurre le regole della nuova contabilità armonizzata. Così l'articolo 151, relativo ai principi generali, è emendato con i richiami al Dup e all'impostazione del sistema contabile, che si articola in una contabilità finanziaria con natura autorizzatoria e in una contabilità economico-patrimoniale a fini conoscitivi. E' inoltre riportato l'obbligo di approvare, entro il 31 luglio, il consolidato, con i bilanci dei propri organismi ed enti strumentali e delle società controllate e partecipate.

L'articolo 163, invece, recepisce ora le nuove regole dell'esercizio provvisorio, tendenzialmente diverse (sotto vari punti di vista) rispetto a quelle utilizzate con la versione originaria del Tuel: basti pensare che, in prospettiva, i limiti dell'esercizio provvisorio conseguono agli stanziamenti della seconda annualità del pluriennale vigente e non agli stanziamenti dell'esercizio precedente e che ora sono consentite alcune specifiche variazioni di bilancio (per esempio per l'utilizzo dei fondi vincolati e per la reimputazione dei residui).

La modifica all'articolo 165, ancora, ha consentito l'importazione delle rinnovate classificazioni delle entrate e delle spese e dei nuovi contenuti delle previsioni di bilancio, ossia l'ammontare presunto dei residui, l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive relative all'esercizio precedente rispetto a quello di riferimento, l'ammontare delle previsioni di competenza per il triennio e l'ammontare delle previsioni di cassa per la prima annualità. Rispetto alla spesa, poi, sono indicati i dettagli da riportare con riferimento agli stanziamenti, in particolare in ordine alla quota già impegnata in precedenza ed alla quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato.

L'articolo 167, prima relativo all'ammortamento (cosiddetto finanziario), comprende ora la fondamentale disciplina del fondo crediti di dubbia esigibilità e degli altri fondi per spese potenziali. In particolare, mediante il rinvio al principio applicato della contabilità finanziaria, è introdotta la regola di costituzione del fondo in funzione degli stanziamenti di entrata di dubbia o difficile esazione, secondo modalità tendenzialmente aritmetiche, che rappresentano una sostanziale (e per certi versi critica) novità dell'armonizzazione contabile.

L'articolo 169 contiene ora le nuove regole riguardanti i contenuti e l'approvazione del piano esecutivo di gestione. Due gli aspetti da rimarcare: il primo, legato ai tempi di approvazione, individuati nei 20 giorni successivi all'approvazione del bilancio di previsione; il secondo ai contenuti, considerando che il documento deve avere una valenza triennale in modo analogo al bilancio di previsione.

Variazioni di bilancio

Particolarmente importanti si presentano le modifiche recate (oltre che all'articolo 170 in materia di

Dup) all'articolo 175 del Tuel con riferimento alle variazioni di bilancio, che sono state fortemente interessate dalla nuova disciplina della contabilità armonizzata. Intanto vi sono alcune variazioni che possono essere adottate anche successivamente al 30 novembre, come quelle per l'istituzione di nuove tipologie di entrata vincolata con il correlato programma di spesa, per l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le rispettive finalità ovvero per variazioni di cassa. Utilmente, poi, per le variazioni d'urgenza adottate dalla Giunta è puntualizzato che il presupposto deve essere opportunamente motivato nella deliberazione. Ancora, sono specificate le variazioni di esclusiva competenza della giunta esecutiva che, pertanto, non richiedono la ratifica consiliare (per esempio le variazioni alle dotazioni di cassa). Altre variazioni, ancora, possono essere disposte dai responsabili della spesa (o in assenza di disciplina) dal responsabile finanziario e interessano, ad esempio, gli storni tra capitoli nell'ambito dello stesso macroaggregato.

Fondamentali, poi, sono le novelle inserite negli articoli 176 e 183 del Tuel, destinate proprio a introdurre le regole che configurano l'attuazione del principio della competenza finanziaria potenziata, che costituisce uno dei "cardini" della nuova contabilità armonizzata. Ora, infatti, è previsto in entrambi i casi che la registrazione sia eseguita al momento in cui l'obbligazione si perfeziona giuridicamente, con imputazione (ed è questo il passaggio decisivo) all'esercizio in cui viene a scadenza, sulla base delle condizioni di esigibilità previste dal principio contabile inerente la contabilità finanziaria. In materia di entrate, poi, come elemento puntuale, è da segnalare il rilievo autorizzatorio conferito agli stanziamenti per l'accensione di prestiti.

L'articolo 187 del Tuel, ancora, contiene ora la nuova ripartizione dell'avanzo, che supera quella tradizionale. Il risultato di amministrazione adesso si articola in fondi vincolati (derivanti dai vincoli di destinazione anche di parte corrente), fondi destinati (genericamente a investimenti), fondi accantonati (per esempio per il fondo crediti di dubbia esigibilità) e fondi liberi, con diverse regole e modalità di utilizzo.

L'articolo 191, concernente l'effettuazione delle spese, è modificato allo scopo di introdurre nel Tuel il nuovo obbligo di annotazione delle fatture (e documenti equivalenti) nel registro unico previsto dalla legge 89/2014, rinviando al regolamento di contabilità per la definizione delle modalità con cui procedere alla registrazione dei documenti entro dieci giorni.

Particolarmente importante, poi, è – nell'articolo 193 – l'anticipazione (dal 30 settembre al 31 luglio) del termine entro il quale procedere all'adozione della deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio, così come il richiamo esplicito all'esigenza di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione.

L'articolo 200, come novellato, recepisce la nuova impostazione, certamente discontinua rispetto alla precedente, riguardante le spese di investimento che, in armonizzazione, devono essere imputate a diversi esercizi di riferimento in funzione del cronoprogramma. Proprio per garantire che sussista il corrispondente finanziamento è stabilito che, al momento dell'attivazione del primo impegno, occorre attestare di aver predisposto la copertura finanziaria per la spesa complessiva dell'investimento realizzato.

L'articolo 227 conferma la scadenza del 30 aprile per l'approvazione del rendiconto, prevedendo però di predisporre entro tale termine anche un "rendiconto consolidato", comprendente i risultati degli eventuali organismi strumentali.

Da segnalare, infine, sono le modifiche recate all'articolo 239 del Tuel in materia di funzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria, anche per realizzare un necessario adeguamento rispetto al nuovo assetto. In realtà, la ricostruzione dell'area di intervento dell'organo di controllo non è agevole, in quanto non condensata in questa disposizione, ma distribuita tra diverse previsioni normative (ad esempio è richiesto ora il parere dei revisori sul riaccertamento straordinario e sull'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo in esercizio provvisorio). In tale articolo, comunque, è chiarito che è richiesta una relazione dell'organo di revisione pure sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e che non devono essere sottoposte le variazioni di competenza della giunta e dei dirigenti, anche se i revisori devono dare atto nella propria

relazione dell'esistenza dei presupposti che vi hanno dato luogo.

Concludono il provvedimento 14 allegati, relativi sia ai principi contabili sia agli schemi e agli strumenti da utilizzare nel funzionamento della contabilità armonizzata e che completano il quadro di riferimento con cui si dovranno confrontare le amministrazioni locali anche prima del termine iniziale fissato, come detto, al 1° gennaio 2015.

Conclusioni

Dal 2015, infatti, tutti gli Enti locali (seppure in buona misura esclusivamente per finalità conoscitive) saranno chiamati a seguire le regole dell'armonizzazione contabile, che costituisce un'importante rivoluzione nel sistema e che certamente richiede notevoli sforzi di implementazione in un periodo certamente critico e dinamico.

Conclusivamente va osservato che anche i possibili benefici saranno significativi e interesseranno diversi profili di estrema rilevanza. Basti citare il miglioramento della conoscenza di debiti e crediti effettivi (rispetto alla precedente impostazione legata ai residui), l'aumento della qualità dei risultati determinati, la più ampia capacità di governare gli equilibri monetari, il rafforzamento della programmazione nelle amministrazioni e la più efficace rappresentazione della realizzazione degli investimenti. Tutti aspetti di fondamentale importanza in un quadro (quasi paradossale) di risorse decrescenti e di aspettative e fabbisogni crescenti, in termini quantitativi e qualitativi.