

LA NUOVA CONTABILITÀ INTEGRATA DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE TERRITORIALI: IL RUOLO DEL PIANO DEI CONTI INTEGRATO

di **Massimo Anzalone**

1. Introduzione

La necessità di dirimere la babele di linguaggi contabili che hanno attraversato la contabilità pubblica italiana ha portato il legislatore, come è noto, ad avviare un processo graduale di armonizzazione contabile che prevedesse la definizione di una serie di strumenti operativi, progressivamente omogenei e convergenti.

Nell'ambito di detto processo, che si è sviluppato secondo modalità e tempistiche differenti per gli enti territoriali e non territoriali, è stato realizzato un comune schema di classificazione gestionale e autorizzatorio capace di portare a coerenza l'insieme dei sistemi tassonomici delle amministrazioni pubbliche: il piano dei conti integrato (PdCI).

Definito in base a una logica di scritturazione contabile finalizzata ad assicurare l'integrazione e la coerenza tra le movimentazioni finanziarie e quelle economico-patrimoniali, il piano dei conti realizza uno schema classificatorio mediante il quale le amministrazioni rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e in conti economico-patrimoniali.

Strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio, il piano dei conti è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali e in tal senso individua gli elementi di base secondo cui organizzare le rilevazioni contabili delle amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione.

La sua implementazione,¹ e la contestuale adozione dei principi contabili ad esso sottostanti, consente pertanto la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, evidenziando, al contempo, le modalità di correlazione tra le scritture finanziarie e quelle economico-patrimoniali.

Il piano dei conti definisce, quindi, la collocazione fisica all'interno del bilancio dei fatti amministrativi tradottisi in obbligazioni giuridicamente perfezionate e risponde all'obiettivo di garantire l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, limitando gli effetti distorsivi derivanti dall'applicazione di sistemi classificatori disomogenei².

¹ Per gli enti soggetti al D.Lgs. 10-8-2014 n. 126 l'adozione del piano dei conti integrato, disciplinata dall'art. 4 dello stesso decreto, nonché l'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria, può essere rinviata all'anno 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione.

² Cfr.: M. Anzalone, I. Macri [2014], *Il comune piano dei conti integrato per l'armonizzazione dei sistemi contabili*, Azienditalia Enti Locali Finanza e Tributi, IPSOA.

2. Un nuovo modello di classificazione contabile

Prima della riforma avviata congiuntamente dalle leggi n. 196/2009 e n. 42/2009, le amministrazioni pubbliche che a fini autorizzatori avevano un bilancio di tipo finanziario adottavano la contabilità economico-patrimoniale secondo prassi e metodologie differenziate, che portavano, fatalmente, a conti eterogenei e per questo tra loro non confrontabili.

I modelli che si seguivano possono essere così sintetizzati:

1. una contabilità finanziaria cui si affiancava, mediante scritture extracontabili parallele, la contabilità economico-patrimoniale;
2. una contabilità economico-patrimoniale di tipo derivato ottenuta mediante prospetti di conciliazione da redigersi ex-post dopo la chiusura della contabilità finanziaria;
3. una contabilità di tipo integrato, interna all'amministrazione, mediante la quale si procedeva all'associazione dei conti economico-patrimoniali ai capitoli finanziari.

Il PdCI non si configura nell'ambito di tali casistiche ma racchiude nella sua struttura elementi di peculiare innovazione contabile che non trovano, ad oggi, precedenti in ambito internazionale.

Ma procediamo con ordine descrivendo, sinteticamente, i primi tre modelli per poi entrare nel merito della struttura del PdCI.

Nel primo caso, la contabilità economico-patrimoniale non era normativamente riconosciuta o richiesta. Ciò portava gli enti a ricavare, laddove necessario, la contabilità economico-patrimoniale mediante schemi e modalità non codificate.

Tale prassi è stata superata, sebbene solo in parte, con l'introduzione del prospetto di conciliazione che di fatto forniva agli enti dei primi riferimenti di carattere operativo per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Nel caso degli enti locali, tale prospetto, oggi abrogato, era codificato dal Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL) agli artt. 160 e 229. In esso, si arrivava al risultato finale economico della gestione dell'esercizio partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, lasciando che i valori della gestione non corrente fossero invece riferiti al patrimonio. In assenza di un sistema in partita doppia, gli enti locali partivano dalle scritture finanziarie per ricavare i conti economico-patrimoniali, procedendo alla rettifica dei valori del consuntivo, secondo una serie di indicazioni di carattere generale fornite dallo stesso TUEL. A tal proposito, appare interessante ricordare il richiamo sempre del TUEL in materia di contabilità economica: esso lasciava che fossero gli enti a decidere quale sistema di contabilità fosse più idoneo per le proprie esigenze ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione. Tale richiamo, alla luce del processo di armonizzazione, appare oggi non solo superato ma del tutto inopportuno. Al riguardo, infatti, il legislatore oggi così si esprime: "gli enti locali garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e 4.3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni". Con ciò

prevedendo la contestuale adozione di principi contabili generali e applicati nell'alveo, come vedremo meglio nel seguito della trattazione, della struttura classificatoria prevista dal piano dei conti.

Dalla lettura delle diverse normative insistenti sul tema della contabilità pubblica, si evinceva come il dibattito sulla confrontabilità dei dati di bilancio non solo non fosse maturo ma non trovasse lo spazio adeguato nella gestione metodologica degli stessi provvedimenti.

229. Conto economico (TUEL)	229. Conto economico (TUEL aggiornato)
2. Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale.	2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

L'introduzione del prospetto di conciliazione, riferendoci alla vasta letteratura disponibile in materia, veniva addirittura avvertita quale innovativo elemento di trasparenza e veridicità delle informazioni di bilancio, nonostante i limiti evidenti che lo caratterizzavano. Ogni strumento, però, va collocato storicamente e negli anni precedenti la riforma del 2009 la necessità di lavorare a livello di micro informazione di bilancio, per garantire la raffrontabilità dei dati di finanza pubblica, non era sentita come prioritaria.

L'esperienza che è seguita l'introduzione di tale prospetto ci fornisce una realtà complessa: ripercorrerla dà oggi contezza della portata innovativa della riforma e, nel suo ambito, del carattere assolutamente deflagrante del piano dei conti integrato, quale elemento di coordinamento tecnico sostanziale di tutto il processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche italiane.

Operativamente, lavorare a un conto economico e a uno stato patrimoniale non univocamente codificati, lasciando che essi fossero di derivazione finanziaria secondo un prospetto di conciliazione all'uopo definito - sottostante il quale, però, non vi era un algoritmo di trasformazione analitico che guidasse gli enti nella sua produzione - ha fatto sì che gli enti stessi procedessero "alla cieca", ricercando le modalità più opportune per rispondere al dettato normativo. Questo ha condotto: da una parte, alla produzione di conti eterogenei e non confrontabili; dall'altra, ha lasciato, in moltissimi casi, che fossero direttamente le *software house* a codificare il bilancio per gli enti mediante la produzione e l'applicazione di pacchetti informativo-contabili alla cui base non vi erano principi contabili o basi gestionali omogeneamente codificate, ma elementi discrezionali di trasformazione dei flussi finanziari in informazioni economico-patrimoniali.

Questo ulteriore sviluppo della materia, ha portato, tra l'altro, all'ultimo tra i sistemi introdotti in premessa al paragrafo: una contabilità di tipo integrato, interna all'amministrazione.

In molti casi, infatti, la stessa compilazione del prospetto di conciliazione ha spinto affinché gli enti, o le *software house* per loro, stabilissero ex ante le correlazioni tra i capitoli finanziari e i conti economico-patrimoniali. In assenza, però, di un comune piano dei conti integrato, da

adottarsi già dalla fase di gestione, e di principi contabili generali e applicati che correttamente disciplinassero le modalità di registrazione delle diverse operazioni contabili, tale sistema di correlazioni, in quanto interno a ogni singola amministrazione, rimaneva autoreferenziale e in virtù di ciò inservibile in sede di consolidamento e di raffronto dei dati di bilancio. Come era possibile, infatti, procedere alla comparazione di schemi di conto economico e stato patrimoniale aggregati se non erano stabilite ex-ante, per tutti, le modalità di trasformazione/derivazione dei flussi finanziari a livello analitico?

L'inefficacia dei prospetti di conciliazione e di una contabilità economico-patrimoniale siffatta, ha spinto il legislatore verso un processo ben più ambizioso: la redazione di uno schema classificatorio unico per tutte le amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria che, mediante un sistema di scritturazione integrato, guidasse non solo alla contestuale registrazione delle poste finanziarie e di quelle economico-patrimoniale, ma che consentisse, al contempo, di legare gli elementi gestionali ai prospetti autorizzatori oggetto di approvazione politica. Per l'appunto: il piano dei conti integrato.

3. Un sistema di scritturazione integrato in partita quadrupla.

Il piano dei conti integrato è formato da tre moduli³:

- 1) piano finanziario, atto a rilevare ciascun evento gestionale, contabilmente rilevante, secondo la manifestazione contabile della competenza finanziaria. Esso riporta il sistema di classificazione delle entrate e delle spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate e quello degli incassi e dei pagamenti in termini di cassa;
- 2) piano economico, finalizzato a rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere dalle amministrazioni. Tali transazioni si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita), che danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti e in operazioni conseguenti ad attività istituzionali mirate alla redistribuzione della ricchezza sul territorio nazionale (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), da cui scaturiscono oneri sostenuti e proventi conseguiti;
- 3) piano patrimoniale che evidenzia la situazione patrimoniale dell'amministrazione conseguente alla gestione ed il valore delle attività possedute e delle passività poste in essere nell'esercizio, nelle loro diverse declinazioni contabili.

Tali moduli⁴ sono già integrati *ab origine* da una matrice, definita “di transizione”⁵, che evidenzia in partita doppia le modalità di registrazione delle scritture finanziarie ed economico-patrimoniali. Tale matrice, attraverso un esaustivo e trasparente sistema di correlazioni, garantisce che gli schemi finanziari, economico e patrimoniali prodotti siano tra

³ Per approfondimenti cfr.: M. Anzalone, I. Macri [2014], *op. cit.*.

⁴ Cfr.: M. Anzalone [2013], *Il processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche: il piano dei conti integrato*, la Finanza locale, Maggioli.

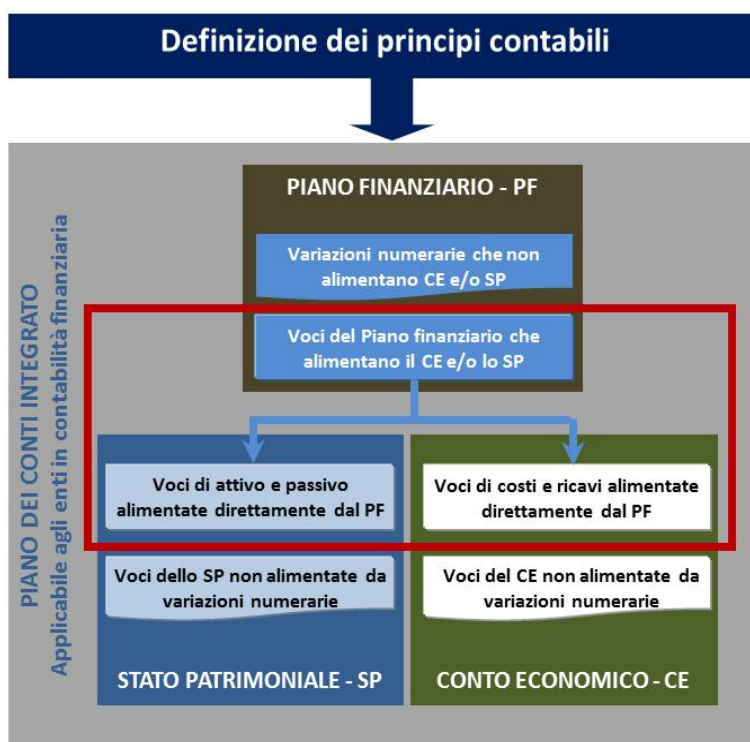
⁵ In documentazione nella sezione <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNMEI/ARCONET/PianodeiContiIntegrato/> o nella sezione <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNMEI/PianodeicontiIntegrato/Matrice/> per la matrice generale di tutte le amministrazioni pubbliche.

loro confrontabili e rappresenta un potente strumento di autoformazione⁶ *in itinere* per gli enti che trovano, oggi, un percorso guidato nella gestione del bilancio.

In figura 1 si descrive il modello del piano dei conti. I tre moduli sono tra loro integrati grazie alla matrice di transizione – sintetizzata dal riquadro al centro della figura – che evidenzia le correlazioni tra le scritture finanziarie e quelle economico-patrimoniali. Da tale matrice rimangono fuori taluni elementi che non trovano corrispondenza, contestualmente o alternativamente, in tutti e tre i moduli. Le entrate e le spese per conto terzi e partite di giro, ad esempio, non trovano riscontro nel modulo economico del PdCI. Allo stesso modo, le scritture di integrazione, rettifica e ammortamento tipiche della contabilità economico-patrimoniale non generano variazioni numerarie registrabili in contabilità finanziaria.

L'introduzione del piano dei conti secondo una struttura di tal tipo è stata finalizzata, tra l'altro, all'adozione della contabilità economico-patrimoniale per le amministrazioni in contabilità finanziaria mediante un sistema integrato in grado di garantire la registrazione contestuale delle fattispecie finanziarie, economiche e patrimoniali. Ciò ha permesso di abbandonare la logica della riconciliazione *ex post* che aveva segnato, come illustrato nel paragrafo precedente, i prospetti di conciliazione, ed ha segnato l'avvio di nuova epoca di classificazione contabile.

Figura 1. Correlazioni tra i moduli del piano dei conti.



Fonte. M. Anzalone [2013]

⁶ M. Anzalone [2013], p. 273, M. Anzalone in Anzalone, Ricchi, Florio [2012], *Il processo di riforma della finanza pubblica: innovazioni e strumenti per una gestione più efficace e trasparente dei dati*, in Primo Rapporto sulla Finanza pubblica Finanza Pubblica e Federalismo, Fondazione Rosselli, Maggioli Editore, Roma.

Per descrivere il sistema di integrazione/correlazione tra i moduli del piano⁷ è possibile riferirsi alle diverse fasi della contabilità finanziaria e a quelle economico-patrimoniali racchiudendole, per esigenza di sintesi, in un unico modello. Dal punto di vista operativo, la prima fase contabilmente rilevante è rinvenibile nella gestione finanziaria dell'ente, nel momento del formarsi della competenza finanziaria, allorquando si forma una obbligazione giuridicamente perfezionata, caratterizzata dalle fasi dell'impegno in uscita e dell'accertamento in entrata.

Nell'esempio riportato in figura 2, all'impegno (X) in contabilità finanziaria viene attribuito il codice del modulo finanziario del piano dei conti (ad es. a.b.c.d.e). In questa fase l'ente ha formalmente applicato il concetto di transazione elementare codificando il fatto di gestione secondo gli attribuiti specificati dalla normativa vigente.

La registrazione finanziaria è seguita dalle variazioni economico-patrimoniali. All'impegno (a.b.c.d.e) è infatti associata la relativa variazione di costo (a'.b'.c'.d'.e') e quella patrimoniale (a''.b''.c''.d''.e''). Nel conto economico (CE) e nello stato patrimoniale (SP), sebbene vi sia l'aggancio del codice - poiché già determinato ex ante mediante la matrice di transizione - non si genera ancora il costo (Y) e non si incrementa la voce di passivo (Z). Al momento della liquidazione, se è da essa che si genera la variazione economico-patrimoniale secondo i principi contabili applicati, si registra il costo (Y) in CE e il relativo debito (Z) in SP. All'effettivo pagamento si chiudono sia l'operazione in contabilità finanziaria (a.b.c.d.e), che il debito in SP e si registra una diminuzione (Z) delle disponibilità liquide nello SP, a completamento della scrittura in partita doppia.

A tutti gli effetti ciò che si determina è una scrittura in partita “quadrupla” poiché gli elementi tipici della partita doppia in contabilità economico-patrimoniale sono preceduti e seguiti dai due momenti finanziari dell'impegno e del pagamento.

Figura 2. Modello di integrazione finanziario ed economico-patrimoniale

		Piano finanziario		Conto economico		Stato patrimoniale	
		Competenza	Cassa	Costi	Ricavi	Attivo	Passivo
Entrate	Accertamento						
	Riscossione						
	Versamento						
Uscite	Impegno	X a.b.c.d.e					
	Liquidazione			Y a'.b'.c'.d'.e'			Z a''.b''.c''.d''.e''
	Ordinazione						
	Pagamento		X a.b.c.d.e			Z a''.b''.c''.d''.e''	Z a''.b''.c''.d''.e''
Scritture di rettifica e integrazione							

Fonte. M. Anzalone, I. Macrì [2014].

⁷ Per approfondimenti cfr.: M. Anzalone, I. Macrì [2014], *op. cit.*.

Il piano dei conti rappresenta inoltre l'elemento in grado di far dialogare i bilanci delle amministrazioni in contabilità finanziaria con quelli delle amministrazioni in contabilità civilistica. Il D.M. 27 marzo 2013⁸, prevede uno specifico allegato tassonomico, ai fini della predisposizione del rendiconto di cassa, necessario per garantire il consolidamento dei conti pubblici in termini di cassa tra amministrazioni in contabilità finanziaria e amministrazioni in contabilità civilistica. La struttura di tale allegato tassonomico non è altro che la struttura del piano finanziario del piano dei conti integrato ai suoi primi tre livelli di aggregazione.

Va rilevato, infine, come la disciplina in materia di armonizzazione preveda che il piano dei conti assicuri anche la raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali. A tal riguardo, il piano dei conti è stato definito contemplando al suo interno già le fattispecie necessarie a rispondere agli adempimenti contabili imposti all'Italia in ambito internazionale. Per farlo, ogni voce del PdCI è univocamente riconducibile a una delle voci classificatorie previste dal Sistema europeo dei conti e in tal senso rappresenta un significativo elemento di trasparenza dei conti pubblici nazionali dinanzi interlocutori quali la Commissione europea e il Fondo Monetario Internazionale.

12 maggio 2015

⁸ Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica.