

La sperimentazione dell'armonizzazione contabile:  
primi risultati e prospettive di avvio del sistema a regime

Giovanni Ravelli

## Un breve accenno al contesto

È appena il caso di richiamare l'attenzione sull'attuale situazione della contabilità pubblica nel nostro paese. Il settore pubblico, che assorbe circa la metà del P.I.L. nazionale, utilizza metodologie contabili differenti con diversi modelli di rilevazione e rappresentazione dei risultati e, quel che è più grave, basati su principi diversi fra loro che non rendono omogenei e confrontabili i dati rilevati.

In estrema sintesi, si può considerare come:

- le Regioni, fino ad oggi dotate di potestà legislativa in materia di contabilità (verrà meno proprio con l'avvio dell'armonizzazione ai sensi della Legge Costituzionale n. 1 del 2012) possono autonomamente definire modulistiche e principi contabili applicati;
- lo Stato utilizza la sola contabilità finanziaria con l'applicazione di principi propri, definiti con la Legge 478 del 1978 (tra i quali, ad esempio, sopravvive l'istituto della "perenzione amministrativa dei residui passivi");
- gli enti locali rispettano le norme del proprio Testo Unico (D.Lgs 18.8.2000 n. 267, in perenne fase di integrazione e modifica), con riferimento ai "Principi contabili" definiti dall'"Osservatorio per la contabilità e la finanza locale" istituito presso il Ministero dell'Interno" ed utilizzano la contabilità finanziaria integrata ed affiancata dalla contabilità economico - patrimoniale ;
- la sanità, nell'ambito della contabilità delle Regioni, utilizza metodologie contabili di tipo privatistico, (contabilità economica e relativi principi), regolati però nell'ambito di ciascuna Regione con riferimento alle tipologie di rendicontazione e coordinamento;
- un'innumerevole serie di enti pubblici utilizzano metodologie contabili che variano dalla pura contabilità economica alla semplice contabilità finanziaria con regole che, molte volte, sono il frutto di un perpetuarsi di prassi legate alle varie tipologie di enti.

Inutile commentare il risultato di questa eterogenea situazione: basti ricordare, come più volte evidenziato dalla Corte dei Conti, come in molti casi, debiti e crediti di ciascun ente del settore pubblico evidenziati nei confronti di altri enti pubblici non collimano con i contrapposti crediti e debiti.

Ed ecco che, finalmente, la Legge 109 del 2009 per lo Stato e gli enti del settore pubblico, e la Legge 42 del 2009 per le Regioni ed autonomie locali, introducono una epocale svolta: l'armonizzazione della contabilità pubblica costruita con un'unica architettura contabile ed una unità di principi, in grado di riportare ad unità le metodologie di rilevazione e rendicontazione, con le evidenti finalità di:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (coordinamento della finanza pubblica nazionale );
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE);
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

Il Decreto Legislativo 118, attuativo della delega di cui alla Legge 42 del 2009, all'art. 2 stabilisce che:

“Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.”

## La nuova contabilità

Il cambiamento delle regole della contabilità pubblica, riferita al comparto degli enti locali, si basa sostanzialmente su due fondamentali ambiti che riguardano la tenuta della contabilità finanziaria, contabilità (o aspetto della contabilità) che rimane l'asse portante dell'intero sistema:

- L'architettura della classificazione dei bilanci e conseguentemente del "piano dei conti" finanziari;
- La definizione delle regole di "accertamento" e "impegno", che comportano una riconsiderazione della modalità stessa di costruire i bilanci (anche preventivi) e che impattano sulla modalità di attuazione della funzione programmatica ed autorizzatoria degli organi preposti.

A questo momento di cambiamento davvero profondo (proprio perché incidente sulla fondamentale funzione di "governo" dell'ente) si aggiunge l'affiancamento della rilevazione economico – patrimoniale che, "ai fini conoscitivi", traendo alimento diretto dalla rilevazione finanziaria nel momento in cui questa considera ogni transazione gestionale, alimenta una vista logica dell'insieme delle rilevazioni contabili orientata alla rappresentazione economica e patrimoniale della gestione.

Per gli enti locali, che già operano nell'ambito della rilevazione economico – patrimoniale in base all'attuale ordinamento finanziario e contabile, questo aspetto non presenta elementi davvero stravolgenti.

Viene solamente indicata una modalità di attuazione del "sistema contabile" che abbandona la possibilità di trarre le risultanze economiche mediante una riclassificazione e conciliazione dei risultati finanziari, mentre introduce il concetto di "contabilità integrata" in grado di rilevare, contestualmente alla registrazione di ogni operazione, tutti gli aspetti che questa presenta sotto i diversi profili:

- finanziari, nell'ambito di una contabilità autorizzatoria;
- economici e patrimoniali che nel rispetto dei principi generali tipici della contabilità generale utilizzata da tutti gli operatori economici.

E' ovvio che i fini per cui quest'ultima tipologia di rilevazione viene effettuata sono esclusivamente "conoscitivi", in quanto la contabilità economica non riveste in nessun caso una valenza di tipo "autorizzatorio" come accade per la contabilità finanziaria.

Per questo la locuzione utilizzata dal legislatore non deve essere interpretata come una volontà di diminuire l'importanza della contabilità economica che invece diviene l'elemento indispensabile per consentire quella operazione di "consolidamento" dei conti assolutamente indispensabile per conoscere veramente i risultati gestionali anche quando l'attività dell'ente viene attuata mediante l'utilizzo di entità esterne (istituzioni, società "in house", unioni ecc.).

## Un profondo cambiamento: la contabilità finanziaria

L'architettura dell'impianto contabile finanziario viene profondamente modificata.

Ad un solo ambito di entrata, che sostanzialmente ricalca lo schema oggi in vigore, vengono contrapposti tanti aggregati di spesa quante sono le "missioni", a loro volta suddivise in "programmi". All'interno di questi la spesa si suddivide in Titoli (che ripercorrono i contenuti attuali), mentre le spese vengono accorpate in "macro aggregati".

Ma i cambiamenti veri, importanti, che sconvolgono certamente le regole di tenuta della contabilità finanziaria che perpetuano, nella pratica attuazione, una prassi da sempre utilizzata e mai scalfita dai cambiamenti normativi, riguardano innanzitutto la nuova, puntuale attuazione di principi generali che, in passato, sono stati applicati in una dimensione adattata alle prassi gestionali ed alla logica con cui la contabilità finanziaria da sempre viene attuata.

Innanzitutto si attuano pienamente, nell'ambito della rilevazione finanziaria, i principi della **universalità, integrità e veridicità del bilancio**.

Ora ogni fatto di gestione che abbia influenza sull'insieme economico – finanziario dell'ente, ancorchè non produca effetti direttamente finanziari, deve essere registrato in bilancio.

In altri termini il bilancio (finanziario) deve divenire un fedele ambito che rende evidente ogni aspetto gestionale significativo e capace di produrre effetti finanziari e / o economici - patrimoniali.

Troveranno così rilevazione anche finanziaria, ad esempio:

- acquisizione anche gratuita di patrimonio,
- svalutazioni di capitale di società di proprietà dell'ente;
- compensazioni di entrata con la spesa (es. per i Comuni gli oneri di urbanizzazione compensati "a scomputo" del valore di opere realizzate; per le Province proventi tributari con debiti nei confronti dello Stato)

Dovranno essere integralmente rilevati proventi accertati ancorchè di difficile rilevazione, naturalmente compensati da opportune allocazioni nella spesa di un apposito e finalizzato "fondo svalutazione crediti.

Possiamo notare, come già oggi, l'art. 49 del TUEL, così come modificato dal DL. 174 del 2012, in materia di "pareri dei responsabili dei servizi" affidi al responsabile del "servizio finanziario" il compito di esprimere le proprie valutazioni qualora l'atto in esame comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente.

Ma il cambiamento di "principi" contabili più incisivo è costituito dalla nuova definizione di "accertamento" e "impegno".

Al riguardo vale la pena di riportare una parte del comma 2 dell'art. 36 del D.Lgs 23.6.2011 –n. 118 che definisce il contesto in cui la sperimentazione della nuova contabilità dovrà attuarsi.

“... Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse divengono esigibili, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di

predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento.” Vediamo, in estrema sintesi, che cosa davvero cambia:

### **L'accertamento dell'entrata e relativa imputazione**

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione, la ragione del credito, il titolo giuridico che supporta il credito, l'individuazione del soggetto debitore, l'ammontare del credito, imputando l'accertamento all'esercizio in cui si concretizza l'esigibilità del credito.

**I principi gestionali**, definiti anche in relazione alle pratiche esigenze manifestatesi durante la sperimentazione, individuano le modalità con cui il principio generale viene declinato nei confronti delle singole fattispecie .

È comunque importante sottolineare come l'accertamento non viene influenzato dalla situazione di eventuali impegni di spesa collegati a ciascuna entrata, né dal generico uso che dell'entrata si vorrà disporre.

### **L'impegno di spesa**

L'impegno di spesa viene ora considerato nella dimensione già prevista dall'attuale “Testo Unico” (art. 183) senza più le deroghe che consentivano di mantenere tra i residui passivi somme non esigibili

Anche in questo caso vengono individuate metodologie per collegare entrata e spesa collegate da specifici vincoli in modo da assicurare sempre la copertura finanziaria preventiva della spesa.

La contabilità “di competenza” non viene meno, anzi, viene “potenziata” dai nuovi principi che la rendono maggiormente rappresentativa della realtà gestionale, consentendo una vera programmazione dei flussi finanziari in relazione allo svilupparsi dell'azione gestionale prevista e, successivamente, realizzata .

Naturalmente permane la necessità di dare copertura finanziaria ai processi di spesa in corso, l'esigenza di mantenere la copertura in essere fino all'esaurimento di ogni singolo processo finanziato, l'obbligo di garantire in ogni momento l'equilibrio del bilancio nelle dimensioni determinate dagli strumenti di programmazione.

Detta in altri termini, la contabilità finanziaria non funzionerà più con “blocchi” di entrata e spesa che collegano ogni posta con il relativo finanziamento indipendentemente dal momento di accertabilità dell'una e di reale utilizzo dell'altra, ma dovrà essere assicurato il rispetto del principio dell'accertamento e dell'impegno secondo le nuove regole, anche se questi momenti verranno a ricadere su diversi esercizi.

L'evidenza, sia nel momento della programmazione del bilancio che nella sua realizzazione contabile, viene assicurata dal funzionamento di una posta, denominata “fondo pluriennale vincolato”, che consente di verificare il pareggio del bilancio e di evidenziare i momenti di scostamento tra la realizzazione delle “coperture finanziarie” ed il loro concreto utilizzo sul versante della spesa, sia in fase di programmazione che di rilevazione della gestione.

## **La sperimentazione**

Data l'estrema complessità del cambiamento dell'assetto contabile, evidentemente il legislatore ha sentito la necessità di sperimentare le nuove regole per ben 2 anni prima dell'entrata in vigore per l'intero universo degli enti, entrata in vigore che avverrà, almeno per quanto riguarda gli aspetti della "finanziaria", da 1 gennaio 2014.

Un gruppo di enti, fra i quali 5 Regioni, 12 Province e 68 Comuni, hanno aderito alla sperimentazione. Alcuni, 1 Regione (la Sicilia) e 18 Comuni, hanno rinunciato alla prova. I rimanenti enti si ritrovano ora nel secondo anno "di sperimentazione", pronti per effettuare il salto completo nel nuovo ordinamento ed in grado di rappresentare un utile momento di confronto per tutte le altre amministrazioni.

## **Il primo passaggio**

In un primo tempo gli enti sperimentatori hanno dedicato la loro attenzione nel ricostruire l'architettura contabile secondo le nuove classificazioni, sia riguardanti l'aspetto funzionale (missioni, programmi) che l'aspetto proprio del contenuto delle poste di bilancio (tipologie e categorie di entrata e macroaggregati e sottoclassificazioni di spesa).

Il piano dei conti predisposto a corredo dell'impianto contabile dal DPCM attuativo ha costituito un punto di riferimento cui far confluire le precedenti aggregazioni, in molti casi obbligando gli enti a suddividere le poste di bilancio in più entità.

Va sottolineato il fatto che, proprio per evitare una notevole proliferazione dei "conti" di bilancio, la corrispondenza tra "piano" e "bilancio di previsione" viene limitata al 4 livello del piano stesso (su precisa richiesta di Anci e Upi).

Questa necessità di mantenere un collegamento non completamente analitico tra elementi previsionali (dedicati, per precisa logica caratteristica della contabilità finanziaria) all'aspetto programmatico ed autorizzatorio del bilancio, è tutt'oggi oggetto di attenzione da parte di UPI ed ANCI in sede di revisione del D.Lgs. 118 e di ridefinizione del Testo Unico.

## **Una particolare attenzione**

Può sembrare banale il processo di ricollocazione dell'attuale bilancio nell'ambito della nuova architettura.

Occorre invece sottolineare l'estrema necessità di un accurato e profondo lavoro di riconsiderazione dell'intera classificazione per consentire una completa aderenza degli elementi classificati alla realtà.

Ancora oggi occorre sottolineare come la classificazione delle spese rappresenti, in innumerevoli momenti successivi, elemento di giudizio e di confronto, elemento capace a volte di condizionare scelte di attribuzione di funzioni o risorse.

La veridicità e trasparenza dei conti deve essere il più possibile assicurata con riferimento sia alle funzioni e programmi che ai singoli contenuti dei macroaggregati.

A titolo di esempio, quanto diviene oggi importante la valutazione delle **spese generali**, degli oneri di personale, dei consumi intermedi, anche con riferimento alle singole aggregazioni funzionali !

Sempre ad esempio: quale differenza c'è tra un "trasferimento" e una "acquisizione di servizi" ? sembra banale la risposta, ma evidentemente non lo è, oppure non sono chiari i principi cui riferirsi.

Eppure una sottile differenza di questo tipo ha costituito motivo di grandi differenze nel taglio dei trasferimenti effettuati con riferimento ai cosiddetti "consumi intermedi" recentemente praticati ai nostri enti.

### **La fase successiva**

Il secondo anno di sperimentazione prevede, per tutti gli enti, l'applicazione del nuovo assetto funzionale del bilancio anche ai fini autorizzatori, mentre diviene obbligatorio chiudere l'esercizio 2012 con le nuove regole di accertamento ed impegno attuando la nuova contabilità finanziaria in tutta la sua valenza.

Naturalmente la rideterminazione dei residui attivi e passivi rispetterà le nuove regole che troveranno integrale applicazione nel nuovo anno.

Ecco che la chiusura dell'esercizio precedente, per la prima volta, dovrà evidenziare un insieme di "residui" attivi e passivi che non rispondo più alle precedenti logiche ma che evidenziano tutte le differenze temporali esistenti tra accertamenti e correlati impegni di spesa che si collocano, ora, in esercizi diversi e si collegano con l'evidenziazione del "fondo pluriennale vincolato" di nuova costituzione.

Questa operazione, complessa, puntuale, supportata sempre da concrete evidenze di elementi contabili, ha certamente la necessità di affiancare alle ragionerie anche le strutture che concretamente operano o opereranno sulle poste contabili trattate. Ci si riferisce agli uffici tecnici e comunque gestionali che, con il supporto dell'amministrazione e della contabilità e, in molti casi, con il supporto degli stessi organi di governo dell'ente, devono consentire una ricostruzione completa dell'intero quadro programmatico gestionale.

### **Come preparare l'avvento della nuova contabilità armonizzata.**

Per tutti gli enti che non hanno utilizzato il periodo di sperimentazione è comunque venuto il momento di preparare l'ambiente contabile al cambiamento.

La prima e più complessa operazione da impostare è costituita dalla revisione dei residui attivi e passivi, revisione propedeutica all'implementazione dell'intero sistema che può essere anticipata proprio con una più accurata attenzione alla chiusura dei conti funzionale alla rendicontazione dell'esercizio 2012.

## **Una particolare attenzione: il riaccertamento dei residui.**

È questa un'operazione importante e complessa, per tutti gli enti obbligatoria da realizzare con il rendiconto 2013, ma che può convenientemente essere preparata fin d'ora, che deve consentire l'avvio corretto del nuovo modello di contabilità basato su un principio di "competenza finanziaria potenziata" strutturalmente differente dal precedente.

Sappiamo che una delle problematiche più importanti che originano dall'attuale assetto della contabilità finanziaria è costituita dalla mole dei "residui" presenti nei bilanci che rendono i risultati di gestionali poco trasparenti e leggibili.

Vediamo, in estrema sintesi, come potrà essere affrontata la rideterminazione dei residui e quali potranno essere gli effetti dell'operazione sui risultati di bilancio.

### **Residui attivi**

Anche gli accertamenti degli anni precedenti devono essere rivisitati in relazione ai nuovi principi contabili.

Ricordiamo la definizione di accertamento data dal nuovo principio contabile

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:

- a) la ragione del credito;
- b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- c) l'individuazione del soggetto debitore;
- d) l'ammontare del credito;
- e) la relativa scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio pluriennale.

Rispetto alla precedente definizione è necessario sottolineare come il nuovo principio contabile asserisca che:

” Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile.

La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.”

Ne consegue che l'operazione di ridefinizione dei "residui attivi", per i quali non deve comunque essere in discussione l'esistenza del credito (ancorché di difficile esigibilità per il quale varranno le regole di accantonamento di appositi fondi), debbano essere considerati solo sotto il profilo dell'esigibilità, che potrebbe non coincidere con il primo esercizio finanziario.

## **Residui passivi**

Le somme, impegnate e non pagate, rappresentano a fine esercizio quella parte di spese che, originate dal rendiconto della competenza, rimangono iscritte come posta passiva del bilancio stesso sotto forma di “residui passivi”.

L’entità di tali poste si somma a tutti i residui provenienti dagli esercizi precedenti (che non hanno ancora raggiunto il momento del pagamento) per cui, nel tempo, l’ammontare dei Residui tende a divenire sempre più imponente, soprattutto in presenza di importanti investimenti in corso.

Per inciso è bene ricordare come le regole del “patto di stabilità” fondate su un principio di “competenza mista” che considera ai fini del saldo complessivo, per quanto attiene gli investimenti, solo i pagamenti effettuati nell’esercizio, possono incentivare gli enti a limitare i pagamenti ampliando di conseguenza l’ammontare dei “residui passivi”.

Con le nuove regole il “principio di competenza” potrà considerare, come impegnate, solamente le somme che rispettano il nuovo principio che così recita.

L’impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all’esercizio finanziario in cui l’obbligazione passiva viene a scadenza.

Gli elementi costitutivi dell’impegno sono:

- (a) la ragione del debito;
- (b) la determinazione della somma da pagare;
- (c) il soggetto creditore;
- (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio
- (e) la relativa scadenza.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

Per quanto attiene per la spesa relativa all’acquisto di beni e servizi, l’impegno si riferisce all’esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l’obbligazione per la spesa corrente.

Si può notare come la definizione di impegno molto simile a quella dell’art. 183 dell’attuale Testo Unico EE.LL.

Le differenze rispetto all’attuale ordinamento sono costituite

- dalla necessità che il debito oggetto dell’impegno abbia una scadenza (salvo alcune deroghe) riferita allo stesso esercizio finanziario;
- dalla eliminazione di tutte le deroghe contenute nello stesso art. 183.

Non è più possibile considerare “imperate” spese correnti anche se si è in presenza di processi di spesa avviati, di cui è necessario mantenere la copertura finanziaria (vedasi art. 183 TUEL – 3 comma che consente di mantenere impegnate le prenotazioni di impegno riferite a gare bandite),

così come non possono essere più considerate impegnate le spese relative ad investimenti finanziati di cui all'art.183 – 5 comma.

Perciò il nuovo principio pone l'obbligo di **eliminare dagli impegni, e quindi dai residui**, tutto ciò che a fine esercizio non costituisce "debito esigibile", (salvo rare eccezioni) pur mantenendone la copertura finanziaria per consentire, quando necessario, la liquidazione ed il pagamento delle somme dovute .

La revisione dei residui passivi consisterà, quindi, nell'esame del loro contenuto e nella scomposizione degli elementi che li costituiscono.

Ogni residuo passivo, determinato secondo le regole contabili precedenti, poteva contenere:

1. un debito scaduto: sono stati riscontrati tutti gli elementi che l'ordinamento (il residuo rimane);
2. un rateo passivo: nel caso in cui, trattandosi di spesa corrente, sia stata adempiuta completamente da parte del creditore l'obbligazione da cui scaturisce il debito (anche in questo caso il residuo rimane);
3. un vincolo di carattere finanziario, riferito alla copertura di una spesa corrente (in alcuni casi) o di investimento, che deve essere mantenuto e che confluisce nel "**fondo pluriennale vincolato**". Infatti, se da un lato la nuova definizione di "impegno", e conseguentemente di "residuo passivo" per la parte di impegni non pagati a fine anno, non consente di mantenere impegnata una somma che non rispetta tutte le caratteristiche volute dall'ordinamento, la relativa copertura finanziaria non può essere vanificata. Essa si mantiene, con tutte le caratteristiche originarie, tramite lo strumento del "fondo".
4. un'"economia" che concorre direttamente alla formazione dell'avanzo di amministrazione, mantenendo, se del caso, **i vincoli che eventualmente derivano dalla tipologia del finanziamento** che, a suo tempo, si era utilizzato per la formazione dell'impegno considerato.

Riassumendo,

Contenuto del residuo	Nuova collocazione finanziaria	Collegamento conto del patrimonio
Debito	Rimane il residuo passivo	Debiti
Rateo passivo	Rimane il residuo passivo (solo nei casi previsti dal nuovo principio)	Ratei passivi
Copertura finanziaria investimento	Eliminazione residuo Costituzione fondo pluriennale vincolato	
Economia	Alimenta l'avanzo Verifica vincoli di contenuto finanziario	

Con la chiusura dei conti dell'esercizio che precede il cambio del regime contabile, o nel corso del primo anno di applicazione dei nuovi principi, viene così costituito il "fondo pluriennale vincolato" che, alimentato dalla eliminazione dei singoli impegni di spesa dell'esercizio precedente che, costi-

tuendo copertura finanziaria di attività gestionali in corso ed investimenti **in fase di realizzazione**, devono mantenere il “vincolo” nei successivi bilanci.

Il “fondo” risultante da tale operazione diviene un contenitore **di elementi finanziari certi** che costituiscono copertura di spese, generalmente di investimento, che – finanziate appunto dal “fondo” applicato all’entrata di competenza dei successivi – vengono di nuovo stanziati nella spesa di competenza degli esercizi stessi nella misura in cui se ne prevede il reale utilizzo in base alle reali esigenze.

### **L’avanzo di amministrazione vincolato**

Un ultimo richiamo di attenzione è opportuno dedicarlo all’entità definita “avanzo di amministrazione vincolato, entità che, sappiamo, può essere applicata al bilancio ancorchè il rendiconto dell’esercizio che lo determina non sia ancora formalmente approvato.

La ratio di questa regola è evidente: se esiste un vincolo finanziario che da copertura ad una spesa, corrente o in conto capitale, che ha un preciso vincolo di destinazione, spesa che nelle precedenti regole contabili sarebbe stata conservata in un residuo passivo e quindi immediatamente spendibile, oggi non deve<sup>3</sup> trovare ostacoli formalistici alla sua erogazione, ostacoli che potrebbero rappresentare un “danno” alla gestione.

Ma, a questo proposito, occorre soffermarci sul significato di “vincolo” posto su questa parte di “avanzo” certamente destinata ad aumentare di consistenza nel nuovo ordinamento proprio perché vi confluiranno tutte quelle entità di spesa che, pur avendo ricevuto specifico finanziamento che mantiene vincoli di utilizzo, non hanno ancora iniziato il processo gestionale che consentirà di attuarle. È evidente che in questi casi tali spese non potranno essere mantenute a bilancio nello specifico stanziamento originario (se pur riportato a gravare su esercizi successivi) e quindi la loro copertura finanziaria non potrà confluire nel “fondo pluriennale vincolato”.

Risulta così evidente come l’avanzo vincolato avrà un contenuto in un certo senso eterogeneo.

- vi confluiranno spese correnti e in conto capitale;
- in alcuni casi vi sarà un vincolo di “tipologia di utilizzo” (esempio fondi acquisiti con entrate patrimoniali) ma vi sarà la discrezionalità dell’individuazione degli oggetti da finanziare.
- In altri casi la “tipologia di utilizzo” potrebbe avere vincoli più precisi: ad esempio i fondi derivanti da indebitamento dovranno essere utilizzati per il finanziamento di investimenti che rispettino la tipologia e la lunghezza del residuo debito del finanziamento utilizzato (art. 10 comma 2 della Legge 24 dicembre 2012, n. 243 “Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione”)
- I finanziamenti regionali inutilizzati potrebbero risentire di particolari vincoli posti dalle relative Leggi, ecc.
- Vi potrebbero essere vincoli sull’avanzo volontariamente posti dall’ente con propria regolamentazione, ecc.

Ecco come anche l’avanzo vincolato abbisogna di un particolare trattamento contabile che ne segua l’articolazione e l’evoluzione supportandone il contenuto con precise evidenze strutturate nel contesto della contabilità finanziaria.

## Conclusione

In questi giorni di particolare tensione dovuta alla contemporaneità di una crisi politica e, soprattutto, economica i cui effetti sono particolarmente evidenti nell'ambito della gestione dei nostri enti (si pensi, ad esempio, alla situazione delle Province), molti operatori si chiedono se davvero il 2014 sarà l'anno di avvio per tutti gli enti delle nuove regole contabili.

Una indicazione si può avere proprio dall'entità della crisi complessiva: in mancanza di un vero cambiamento di regole volte alla trasparenza ed alla capacità dell'intero sistema di attuare e mantenere quell'equilibrio finanziario indispensabile per un superamento della crisi, difficilmente potrebbe essere mantenuta la tenuta dei conti pubblici e la permanenza nella stessa unione monetaria.

Una evidenza della volontà di mantenere i tempi di attuazione del cambiamento è anche da ricercarsi nella stessa evoluzione della normativa già operata nel 2012:

- la modifica di alcune regole relative all'accertamento delle entrate ed alla istituzione coordinata di "fondi svalutazione crediti" correlati alla permanenza di residui attivi difficilmente esigibili (art. 6 c. 17 del D.L. 95/2012, convertito con Legge 135/2012);
- il potenziamento del sistema dei controlli attuato con D.L.174/2012, convertito con L.213/2012, che amplia pareri e controlli non solo all'aspetto finanziario ma anche agli effetti diretti ed indiretti dell'attività gestionale sui risultati economici e patrimoniali;
- le regole definite con la Legge 243/2012 attuative del principio di pareggio del bilancio ai sensi del (rinnovato) articolo 81 della Costituzione

sono tutti elementi che evidenziano con forza la volontà del legislatore anticipare alcune regole per pervenire ad un rapido cambiamento dell'intero sistema.

Proprio per questo tutti gli enti, che dal 2014 dovranno adeguare le proprie strutture e metodologie di rilevazione alle nuove regole, dovranno fin d'ora riconsiderare l'insieme dei propri dati contabili alla luce delle esigenze nuove.

Le poste contabili da ricollocare nel nuovo ambito di rilevazione devono essere molto attentamente valutate alla luce innanzitutto dei principi definiti dalla normativa ed integrati anche in sede di applicazione delle regole che scaturiscono da nuove problematiche evidenziati dagli enti sperimentatori e puntualmente esplicitate dal MEF.

Il lavoro che attende tutti gli enti è particolarmente gravoso e riguarda, sia la ridefinizione nell'ambito della nuova architettura dell'insieme dei dati contabili di ciascun ente, che l'assimilazione e l'applicazione dei nuovi principi di rilevazione.

Forse è questo il più difficile scoglio da superare proprio perché riferito alle "metodologie contabili" da sempre basate forse più sulle prassi tradizionali acquisite nell'ambito di ciascun ente o settore di appartenenza, ed ora invece riferite a veri e propri principi forti, a volte nuovi e comunque univocamente interpretati, riferiti, questa volta, all'intero settore pubblico.