

La contabilità degli enti locali, finanziaria ed economico – patrimoniale. Fra passato e futuro

di Giovanni Ravelli
30.06.2021

Premessa

Recentemente, con l'approvazione del PNRR da parte del Governo, è certamente aumentata l'attenzione nei confronti della contabilità pubblica.

Noi, dell'Associazione CONTARE, abbiamo ripreso con un paio di recenti incontri, a parlare dell'argomento, per valutare l'attuale situazione dell'ordinamento degli enti locali e discutere insieme di possibili miglioramenti da proporre per superare le difficoltà evidenziate soprattutto da molti operatori.

Proprio per questo vorrei riprendere l'argomento per approfondire gli stimoli raccolti nel frattempo, unitamente alle riflessioni che, proprio il PNRR ha alimentato.

Innanzitutto, mi preme sottolineare come potrebbe essere improprio parlare distintamente di “contabilità finanziaria” e di “contabilità economico – patrimoniale” come che si trattasse di due distinti ambiti applicati singolarmente ad un “sistema contabile”, ambiti che occorre far colloquiare tra di loro individuando le modalità di interfaccia collegando gli elementi contabili comuni alle due distinte modalità di rilevazione.

Personalmente mi piacerebbe immaginare che la contabilità da utilizzare debba essere vista nella sua unità, attuando un sistema che unifichi i vari aspetti delle registrazioni e che sia anche da supporto per collegare tra di loro tutti gli altri aspetti gestionali ed amministrativi che connotano una ordinata gestione dei flussi informativi dell'ente.

Proprio per questo ho ripensato, a più di 30 anni di distanza, ad un convegno, il primo organizzato dalla nostra ASSOCIAZIONE CONTARE, che tenemmo a Roma, presso la sede dell'ABI nel novembre 1990, poco tempo dopo l'emanazione della Legge 8 giugno 1990, -n. 142, dal titolo “NUOVE REGOLE CONTABILI PER UNA MODERNA GESTIONE DEGLI ENTI LOCALI”.

Era stato un convegno importante, sia per la qualità dei relatori e degli interventi, sia per il momento in cui era stato organizzato.

E proprio nella locandina venivano così espressi gli intenti del convegno:

Comuni e Province stanno approntando affannosamente i bilanci del '91 mentre nuovi spazi di autonomia potranno aprirsi in applicazione della 142/90, con l'applicazione di statuti e di regolamenti di contabilità.

CONTARE, al suo primo convegno nazionale, vuole ricercare nuovi rapporti tra sistemi contabili e moderni modelli gestionali negli enti locali.

Per questo offre un serrato confronto fra le diverse opzioni, per contribuire ad individuare un più evoluto sistema di riferimento che consenta di utilizzare allo stesso tempo diverse ed avanzate metodologie contabili.

Ripercorrendo idealmente le relazioni di Roberto Bertoli (a sostegno e difesa della “contabilità finanziaria” quale vera e insostituibile modalità di tenuta dei conti pubblici) e di Ermanno Pianesi (sostenitore dell’utilità offerta anche per la contabilità pubblica dalla contabilità economico – patrimoniale), ho ripensato al lungo e sofferto iter attraversato nei successivi 30 anni di riforme, ed ai risultati ad oggi ottenuti.

E confrontando proprio questi risultati con le aspettative che allora mi ero immaginato di veder realizzate, ho ripercorso, col senno di poi, le speranze, gli obiettivi ed i cambiamenti che in quel momento si potevano prospettare e che, allora, avrei auspicato come ideali sviluppi di un incipiente cambiamento e che, forse, ancora oggi possono stimolare ragionamenti di modifica e razionalizzazione.

La Legge 142 del 1990

Come si poteva prospettare un cambiamento della contabilità voluto dalla nuova normativa?

Quale poteva essere il risultato dell’accoppiamento delle regole della “finanziaria” con la “rilevazione mediante contabilità economica”?

In sostanza l’impostazione della contabilità finanziaria, basata sul bilancio di previsione e sul suo svolgimento tramite l’applicazione dei principi che costituiscono il suo fondamento, garantiva tutte le funzioni che l’ordinamento richiedeva, mentre il momento della rilevazione dei fatti di gestione, attuate con la “metodologia della partita doppia” e nel rispetto dei principi fondamentali della contabilità economico patrimoniale, garantiva una nuova lettura di risultati.

Il cambiamento dell’impostazione della contabilità finanziaria avrebbe, secondo la mia percezione, agevolato di gran lunga questa nuova costruzione, anche perché mi sembrava fortemente innovativa rispetto al passato.

Particolarmente innovativo mi sembrava quanto disposto dall’art. 55 (avente per oggetto: “Bilancio e programmazione finanziaria”, quando, all’art. 4, disponeva:

“Il bilancio e i suoi allegati devono comunque essere **redatti** in modo da consentirne la lettura per programmi, servizi e interventi”

Una nuova classificazione di bilancio?

Questo obbligo di redazione del bilancio, che introduceva nuovi elementi quali i “programmi” e gli “interventi”, senza citare stranamente, le funzioni, mi aveva fatto molto riflettere.

Innanzitutto, questa nuova classificazione si riferiva essenzialmente al “bilancio finanziario” lasciando libera una più ampia classificazione analitica da presentare in sede di rendiconto.

Mi sembrava che il legislatore avesse immaginato di ridurre il bilancio finanziario agli elementi davvero significativi al fine di semplificare e rendere meno dispersiva l'autorizzatorietà del bilancio stesso, senza ridondare in numerosi elementi di classificazione analitico – preventiva che non facevano altro che esplodere in una quantità di stanziamenti situazioni gestionali difficili da suddividere.

Per rispondere alle esigenze di conoscenza più raffinata della gestione ci sarebbe stata una contabilità analitica che probabilmente sarebbe stato più utile attuare con il supporto della contabilità economico – patrimoniale tenuta con la metodologia della “partita doppia”.

Questa riflessione era supportata anche dal fatto che nelle indicazioni del legislatore era scomparsa dalla visione “finanziaria” la classificazione cosiddetta “economica” che richiedeva di definire, fin dal momento di previsione, gli elementi della gestione che avrebbero trovato la corretta classificazione col supporto della contabilità economico-patrimoniale.

Quale sarebbe stata la nuova struttura del bilancio

Per quanto attiene la struttura di “base” del bilancio certamente nulla doveva cambiare (così come infatti avvenne), in quanto la 142 non alterava l'impostazione di fondo: l'entrata e la spesa rimanevano classificate con la stessa logica di carattere “patrimoniale”, così come da sempre attuato per il settore pubblico per il quale l'attenzione fondamentale si riferisce proprio all'equilibrio finanziario e patrimoniale.

Quindi i “titoli” di entrata e spesa sarebbero rimasti inalterati.

Le novità espresse dal comma 4 dell'art.55, ritenevo, avrebbero dovuto trovare attuazione nella classificazione del nuovo bilancio, proprio con riferimento all'aspetto finanziario, essendo direttamente espresse dalla norma stessa.

La classificazione per “servizi” già previsti nel bilancio precedente, e per “programmi” e “interventi” sembrava avere una più diretta relazione con le “responsabilità” di attuazione della gestione.

In particolare con il termine “interventi” sembrava più propria la relazione con quelle spese di investimento, soprattutto di rilevante importanza, che costituiscono certamente entità sulle quali puntare una appropriata attenzione, anche con riferimento a più esercizi, attraendo a sé una pluralità di successive azioni di implementazione e aggiunta, utilizzando a volte diverse fonti di finanziamento, con riferimento e successive impinguamenti di stanziamento a cavallo di una pluralità di esercizi.

Proprio per situazioni di investimento complesse, attuate in una successione di esercizi finanziari, diveniva già allora difficile seguire con la dovuta attenzione la complessità del finanziamento e dell'attuazione di molte opere.

E già allora una contabilità analitica, che con l'ausilio della metodologia della “partita doppia” avrebbe potuto seguire quasi con “automatica attenzione” ogni aspetto dei risultati via via attuati, sarebbe stata di grande utilità.

Ma, oltre a queste considerazioni certamente fondamentali, che, ritengo, dovrebbero essere anche oggi considerate tali, penso che vi fosse anche un elemento di “tecnica contabile” ad aver stimolato il previsto cambiamento: parlare di “contabilità economica” sottende la volontà (certamente non espressa apertamente) di attuare l’introduzione della metodologia della “partita doppia”, metodologia oggi utilizzata in tutto il mondo.

In effetti la “partita doppia” presenta caratteristiche che possono agevolare l’impostazione contabile per la rilevazione di importanti aspetti della gestione. Basti considerare che:

- Consente una sicura sequenza cronologica verificabile delle registrazioni effettuate e delle eventuali successive rettifiche;
- Per ogni fatto di gestione rilevato, lega con immediatezza l’evidenza del contrapposto effetto che esso provoca;
- Consente di verificare costantemente (tramite la “quadratura dei conti”) la correttezza formale delle rilevazioni effettuate, riducendo il margine di errore.
- Inoltre, consente di gestire in modo strutturato e trasparente, le variazioni delle registrazioni contabili in positivo e negativo (utilizzando le partite contrapposte di ciascun conto).

L’attuazione della normativa

Trovo inutile ripercorrere le varie fasi di cambiamento che hanno visto in un primo tempo l’introduzione del “prospetto di conciliazione” per arrivare a definire un “risultato economico e patrimoniale” in ogni ente che utilizzava, come in precedenza, la contabilità finanziaria che aveva subito un leggero ritocco nelle regole per migliorarne la significatività dei risultati.

Un elemento che aveva agevolato comunque l’avvicinamento delle due logiche era costituito dalla struttura fondamentale del bilancio finanziario che suddivideva (come anche oggi avviene) la gestione in due fondamentali segmenti: la parte corrente (dove vengono rilevati i proventi contrapposti ai costi di ciascun esercizio) dalla gestione patrimoniale (dove si rilevano le partite che afferiscono al patrimonio e che, pertanto, non influiscono sul risultato annuale di esercizio).

Il prospetto di conciliazione, così come definito dall’Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali, istituito presso il Ministero dell’Interno, poteva in modo tutto sommato accettabile, rispondere all’esigenza minimale relativa alla sola definizione di un risultato economico che corrispondesse all’incremento o al decremento che il patrimonio dell’ente aveva subito per effetto della gestione.

Il nuovo ordinamento.

Finalmente il D.lgs. 118 del 2011 eliminava il prospetto di conciliazione e stabiliva che la contabilità economica si sarebbe tenuta con le ordinarie scritture contabili dell'ente "in tempo reale", interattivamente con ogni rilevazione di carattere contabile.

E il conferimento della delega, questa volta, così si esprimeva:

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

L'aspetto "autorizzatorio", cui da sempre è stata attribuita una fondamentale importanza perché indispensabile per gestire il principio dell'autorizzatorietà del bilancio, rimaneva prerogativa della contabilità finanziaria.

Se è vero che la contabilità economico – patrimoniale esprime, da sempre fini che possiamo definire "conoscitivi", essendo un sistema che rileva e rappresenta i risultati ottenuti, non possiamo negare che la conoscenza che fornisce non riguarda solo il risultato finale della gestione ma può essere utilizzata per alimentare indicatori, dati ed elementi utili a monitorare, analizzare, correggere e governare la gestione anche e soprattutto nel corso dell'esercizio.

La logica seguita nell'attuazione della delega è stata quella di interpretare in modo rigoroso l'input del legislatore che si può così riassumere:

"La contabilità finanziaria rimane come primaria metodologia dell'ente; da essa discendono tutti i risultati che derivano dall'attività formale e sostanziale dell'amministrazione che, con i propri atti, definisce il quadro autorizzatorio, lo modifica costantemente durante la gestione e lo approva alla fine dell'esercizio con atto del massimo organo dell'ente."

E così la contabilità economica – patrimoniale viene considerata come un elemento solamente "aggiuntivo" al sistema esistente, elemento che, comunque deve essere integrato ed armonizzato con la struttura contabile preesistente.

Ma, se la contabilità finanziaria deve essere in grado di far discendere da sé anche le rilevazioni economiche, abbisogna di un pesante arricchimento delle proprie regole di funzionamento, arricchimento che certamente porta con sé elementi di grande utilità per una visione dinamica dell'andamento della gestione anche in chiave patrimoniale.

Questa evoluzione delle regole finanziarie ha costituito un processo definito di "armonizzazione" che ha comportato complessi cambiamenti ancora oggi in fase di affinamento.

Come valutare l'insieme dei cambiamenti avvenuti nell'ambito della normativa e nella pratica contabile dal 1990 ad oggi?

Abbiamo attraversato un lungo periodo in cui si è cercato di far evolvere il sistema contabile degli enti locali per approdare ad un nuovo assetto capace di essere all'altezza delle moderne esigenze di conoscenza per un più completo governo degli aspetti finanziari ed economico patrimoniali della gestione pubblica, che potremmo sintetizzare in due fasi:

1 – Un cambiamento prevalentemente formale

In un primo tempo l'attenzione del legislatore è stata dedicata più alla forma che alla sostanza.

La contabilità finanziaria precedentemente utilizzata non aveva subito mutamenti di rilievo, cambiando solamente aspetti formali ed arricchendosi di dati economico-patrimoniali, solamente in sede di rendiconto, utilizzando il cosiddetto "prospetto di conciliazione".

2 – Un cambiamento sostanziale

Solo con l'attuazione del 118/2011 si assiste a veri cambiamenti degli istituti contabili, attuati per ottenere la cosiddetta "armonizzazione" che consente, in tempo reale, di far discendere la rilevazione economica direttamente da quella finanziaria (salvo le scritture rettificative di fine esercizio).

E forse anche questo approccio ha mostrato tutti i suoi limiti in quanto il cambiamento si è focalizzato su un principio che va ripensato:

con la metodologia della "finanziaria" (tenuta in partita semplice) si affrontano tutte le necessità di conoscenza e approfondimento dei dati gestionali, quali ad esempio:

- l'evoluzione di determinati vincoli relativi a risultati di bilancio;
- il trasferimento da un esercizio a quelli successivi di costi o ricavi (risconti) e di cespiti acquisiti o erogati "in conto capitale" (da rilevare in appositi conti di patrimonio)
- la gestione dei crediti e dei debiti pluriennali, ecc.

L'istintivo rifiuto dell'utilizzo della "partita doppia"

Non si può sottacere che, nelle due ultime "riforme", si è tutto sommato evitato di attivare un uso diretto e attivo della metodologia della partita doppia:

- In un primo tempo è stata elegantemente passata introducendo il cosiddetto "prospetto di conciliazione" che ha sì avuto modo di abituare l'operatore a gestire i principi della contabilità economica, ma ha comunque evitato di misurarsi direttamente con le quotidiane dirette scritture contabili mantenendo a tutto campo il metodo della "partita semplice" utilizzato dalla finanziaria;
- In un secondo tempo, con il D.lgs. 118, i principi applicati hanno introdotto una "matrice di correlazione" che, nell'intento di essere d'aiuto all'operatore, guida automaticamente la registrazione contabile di ogni transazione dalla codifica del bilancio finanziario alla registrazione economico – patrimoniale.

Naturalmente il software si incarica di gestire la registrazione automaticamente consentendo di ignorare l'aspetto economico-patrimoniale della transazione. Solo le scritture di rettifica andranno attivate manualmente.

Dalla contabilità economica l'attuale ordinamento utilizza solamente il risultato finale dell'esercizio espresso nei suoi componenti (conto economico e stato patrimoniale). Ogni altro parametro, indicatore, elemento di valutazione richiesto dall'ordinamento deriva dalla contabilità finanziaria.

Sarà finalmente giunto il momento in cui si possa superare l'istintiva, e immotivata, avversione che il settore pubblico nel nostro paese ha sempre avuto nei confronti della metodologia della "partita doppia"?

Già quasi due secoli fa Francesco Villa, studioso di ragioneria e professore di contabilità di stato nell'Università di Pavia, scriveva:

“Tutti quelli che si occupano di contabilità pubblica (...) faranno le meraviglie rilevandone che in Italia, nel paese al quale si attribuisce l'invenzione della scrittura doppia, questo metodo sia stato dimenticato e quasi proscritto nella contabilità dell'Amministrazione dello Stato e che ora soltanto si sia riconosciuta la necessità di obbligare per legge le amministrazioni ad adottarlo¹”

Certamente la "partita doppia" è solamente una metodologia di rilevazione, e come tale deve essere incardinata su solidi principi contabili che rappresentano la vera guida alla tenuta di una contabilità.

La metodologia, sperimentata da secoli in tutte le possibili realtà gestionali, può e dovrebbe essere di vero supporto ad un nuovo ordinamento che sia in grado di affrontare le attuali esigenze della pubblica amministrazione e, allo stesso tempo, possa essere attuato senza creare eccessive difficoltà al multiforme mondo degli operatori.

Un possibile nuovo assetto.

Come potrebbe essere costruito un nuovo assetto della contabilità delle Regioni e degli enti locali?

Molte potranno essere le risposte a questa domanda.

Quella spontanea, che inevitabilmente si affaccia alla mia mente, riprende le ipotesi progettuali, le idee, le speranze che aveva alimentato l'emanazione della Legge 142 del 1990.

So benissimo che ci troviamo in un'altra epoca, che la tecnologia ha nel frattempo fatto passi da gigante, che le esperienze concretamente effettuate hanno percorso altre vie, ma forse proprio per questo si conferma in me l'idea che sarà importante, per chi avrà il compito di progettare e

¹ Nozioni e pensieri sulla Pubblica Amministrazione Bizzoni – Pavia 1867

realizzare un avanzamento dell'assetto contabile nell'ambito della pubblica amministrazione, evitare condizionamenti e compromessi di ogni sorta.

Una struttura che, ancora oggi, mi sento di considerare è proprio quella che allora animava i miei auspici e le mie speranze.

Un controllo finanziario riferito ad elevati livelli di attività gestionale.

Innanzitutto, con riferimento alla gestione dell'autorizzatorietà del bilancio, e quindi alla gestione finanziaria, si potrebbe fare riferimento alle competenze e responsabilità dei vari livelli di governo dell'ente, evitando di dare rilievo formale autorizzatorio a entità contabili che possono rappresentare solo elementi utili alla costruzione preventiva del bilancio ed alla successiva verifica in base all'andamento della gestione, comunque compresi nelle entità contabili finanziarie di livello superiore.

Una contabilità finanziaria, quindi, semplice, la cui funzione è comunque riferita alla verifica dell'equilibri di bilancio ed al contenimento della spesa entro i limiti autorizzati preventivamente, in coerenza con l'andamento delle entrate.

Una contabilità generale

La rilevazione contabile di ogni aspetto della gestione dovrebbe essere attuata con il metodo della "partita doppia", con un piano dei conti di più livelli, costruito per rilevare ogni aspetto della gestione, dalle rilevazioni di carattere finanziario (attuate, se del caso, anche con l'utilizzo di conti d'ordine) alle rilevazioni di carattere economico – patrimoniale e per ottenere approfondimenti di carattere analitico.

Un particolare rilievo dovrebbe essere rappresentato dalla implementazione di una contabilità analitica, riferita in modo particolare agli investimenti, collegata le relative fonti di finanziamento, alla gestione di cassa, ed estesa a tutti quegli elementi di controllo della gestione che ogni ente riterrà di costruire per supportare una concreta programmazione dell'attività ed una conseguente successiva verifica.

La contabilità generale dovrebbe rappresentare inoltre un punto centrale di riferimento per collegare tutto un insieme di elementi informativi della gestione e dare unitarietà al sistema informativo dell'ente anche con i dovuti collegamenti alle banche dati esterne all'ente stesso.