

ASSOCIAZIONE CONTARE

Riflessioni in tema di evoluzione della contabilità degli enti locali

Di Giovanni Ravelli

L'incontro del 18 dicembre scorso, in cui ci siamo ritrovati in un piccolo gruppo di soci di CONTARE per inquadrare l'attuale stato della contabilità degli enti locali e valutare insieme le criticità evidenziate da molti operatori, ha dato numerosi spunti di riflessione che potrebbero costituire una base per mettere a punto alcuni elementi di riflessione.

Su tutte le considerazioni una ha nettamente prevalso: La necessità di valutare individuare elementi che possano costituire **semplificazioni alla complessità di regole** che oggi abbondano nella evoluzione avuta dall'applicazione del Decreto 118 del 2011.

In effetti una semplificazione del sistema contabile viene invocata a gran voce dagli operatori che si sentono sempre più oppressi dai numerosi adempimenti che, di fatto, sono divenuti il solo punto di riferimento che guida la loro attività, perdendo di vista, a volte, i principi fondamentali su cui il sistema delle rilevazioni si basa, che costituiscono la solida architettura dell'ambito contabile creato dal Dlgs 118/2011.

Ecco che per molti le regole di precedenti ordinamenti, sicuramente meno complesse, appaiono come un ambito felice e di più sicura e pratica attuazione, che consentiva in passato, a loro parere, di meglio raggiungere gli obiettivi di una contabilità pubblica.

Osservazioni e critiche non provengono solo dal mondo degli operatori ma anche dalla magistratura contabile, dal mondo accademico, sia da studiosi della materia.

Cito, ad esempio, una critica che mi ha particolarmente colpito nella sua essenzialità e semplicità espressiva.

“la normativa di riferimento non deve dare spazio alla “tecnica contabile” ma esprimere semplici e chiare modalità di rappresentazione”.

Possiamo concordare appieno con quanto espresso, ma dobbiamo però considerare che, molto frequentemente, per raggiungere la capacità di esprimere semplici e chiare risultanze contabili occorre utilizzare complesse modalità di rilevazione ed elaborazione, tanto più approfondite, quanto più numerose e apparentemente semplici sono le risultanze da rappresentare

LA SITUAZIONE ODIERNA

Il lavoro compiuto nel definire l'attuale stato del “sistema” di contabilità pubblica di cui al Dlgs 118 del 2011 è stato veramente importante e, soprattutto sempre costruito con l'apporto degli operatori oltre che da importanti rappresentanti del mondo accademico.

Il 118, poi, vale la pena ripeterlo, è stato definito con dopo una pluriennale sperimentazione che ha tenuto conto delle esigenze “sul campo” evidenziate da enti scelti anche ai fini di rappresentarne tutte le categorie dei futuri utilizzatori.

Uno degli obiettivi basilari che ha condotto la costruzione dell'attuale ordinamento è stato proprio quello di ricercare la maggiore semplicità operativa per i futuri utilizzatori, da sempre impegnati con le regole della contabilità finanziaria che, anche per questo, è stata "potenziata" per minimizzare le differenze esistenti tra le regole della "finanziaria" e i principi della contabilità "economico-patrimoniale".

L'operazione di potenziamento della finanziaria ha giovato alla pulizia ed alla migliore definizione dei principi di "accertamento" - "impegno" e "liquidazione" dando così corpo ad una visione più unitaria dell'insieme dei fatti di gestione che non mutano nella sostanza, essendo gli stessi visti nei due diversi ambiti contabili, ma mutano nella forma in cui da questi vengono poi trattati e rappresentati.

Il grande e positivo lavoro svolto in questi anni da Arconet, con la definizione dei principi applicati dei due ambiti – finanziario ed economico-patrimoniale – potrebbe ritenersi quasi completato ma possiamo constatare che le esigenze del settore pubblico non si esauriscono: sorgono infatti costantemente nuove problematiche da affrontare o nuove situazioni di approfondimento di risultanze contabili, magari di "semplice rappresentazione" ma di complessa rilevazione.

Ne è esempio l'esigenza di attivare una "contabilità analitica dei flussi di cassa" che rappresenti i "vincoli" gravanti sui flussi stessi e sui saldi costantemente presenti nei conti di ogni ente.

Con il rendiconto 2020 i prospetti allegati a.1, a.2 e a.3 al risultato di amministrazione, introdotti con il Dm 1° agosto 2019, acquisteranno a tutti gli effetti pieno valore giuridico-contabile¹, per cui un'analisi dei flussi di cassa generalizzata nell'ambito dell'ente con riferimento a tutti i vincoli presenti riguardanti non solo gli avanzi di amministrazione ma anche gli investimenti, dovrà essere attentamente considerata.

Possiamo agevolmente ipotizzare che il finanziamento di investimenti con l'utilizzo di fondi europei, magari transitati da bilancio dello Stato alle Regioni e da queste a Provincie, Comuni o ad altri enti, necessitino di rendicontazioni di cassa che rilevino i reali flussi gestiti con l'evidenza di anticipazioni e rientri successivi per ciascun ente co-partecipante alla realizzazione di ciascun investimento.

Già questo è un esempio in cui una "semplice e chiara rappresentazione contabile" abbisogna di una sicura e forse complessa metodologia contabile per ottenerla.

LA CONTABILITA' FINANZIARIA

Un primo aspetto da considerare penso possa essere costituito dall'impostazione e dall'utilizzo della contabilità finanziaria.

Innanzitutto, sembra importante sottolineare, al fine di fugare ogni dubbio su eventuali proposte di semplificazione da adottare, la **assoluta inderogabilità della funzione autorizzatoria del bilancio**.

Penso che tutti noi si possa essere d'accordo nel considerare fondamentale questa funzione svolta dal bilancio di previsione che consente di definire in modo formale i limiti di spesa autorizzata in relazione alla previsione di accertabilità delle entrate che compongono lo stesso bilancio.

¹ Articolo di Alessandro Festa e Elena Masini "Il Sole 24 Ore 17 3.2021"

Chi di noi ha avuto modo di operare in enti del settore pubblico che non utilizzano la contabilità finanziaria, ha molte volte considerato come la mancanza di autorizzatorietà del bilancio fosse un elemento che poteva rendere difficoltoso arginare eventuali situazioni di precarietà dell'equilibrio finanziario dell'ente.

L'autorizzatorietà del bilancio è un elemento direttamente correlato alle competenze degli organi di governo, alla programmazione dell'attività gestionale ed alla realizzazione della successiva gestione: il bilancio di previsione, in quanto "autorizzatorio" è per sua natura uno strumento di "vincolo" definito dagli organi di governo nei confronti della struttura operativa dell'ente.

Ma non si può ignorare che un elemento fondamentale, che valorizza il sistema autorizzatorio, è costituito dalla "comprensibilità" del bilancio stesso.

E oggi, forse ancora più di quanto non lo fosse in passato, il bilancio formale, documento su cui viene espressa l'approvazione del Consiglio (o del principale organo dell'ente), è molto ricco di dati e di raffronti, per cui si può rendere utile una formulazione semplice che ne renda la lettura più facilmente comprensibile.

LA CONTABILITA' FINANZIARIA

E IL SUO AMPLIAMENTO

La contabilità finanziaria è sempre stata l'unica contabilità utilizzata nel nostro paese per il settore pubblico.

Nel momento in cui il Legislatore ha introdotto, con la L.142 del 1990, la contabilità economica, la soluzione scelta, con una intuizione che ha avuto la caratteristica di non alterare la situazione esistente, fu quella di mantenerla in essere con l'introduzione di lievi modifiche atte a migliorarne l'utilizzo (es. la nascita del P.E.G.) e del "prospetto di conciliazione" al fine di costruire, ex post, una definizione di risultati economico – patrimoniali, capaci di rendicontare in chiave economica la gestione.

Con l'avvento del Dlgs 118 del 2011 il Legislatore ha cambiato l'impostazione, applicando di fatto una nuova soluzione alla coesistenza di due metodologie contabili.

In effetti un sistema contabile **non può che essere unitario**; sarebbe del tutto incongruo immaginare che in un ente possano esistere due sistemi contabili indipendenti l'uno dall'altro che rilevano gli stessi fatti gestionali.

Il problema, ora, può essere esclusivamente quello di impostare una metodologia che, applicata alla gestione, consenta di rilevare, per ciascuna transazione ogni suo aspetto senza ridondanze, ma rispettosa dei principi contabili sia dell'aspetto finanziario che di quello economico – patrimoniale.

Si stabilisce, infatti che:

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.

La contabilità economica viene invece attuata “per fini conoscitivi”, come a sottolinearne la minore rilevanza in quanto non utilizzata per attuare e condizionare la gestione.

La sua utilità viene perciò relegata a strumento di “controllo gestionale” da attuarsi anche interattivamente ma, soprattutto, a fine esercizio per consentire una valutazione di un risultato economico e, soprattutto, di un equilibrio ed una composizione del patrimonio dell’ente.

L’impostazione data dal legislatore ha avuto, soprattutto in un primo tempo, l’effetto di considerare la rilevazione economico – patrimoniale, **come una formale appendice aggiunta** alla esistente contabilità finanziaria.

L’integrazione delle due metodologie per addivenire ad un “sistema” unitario ha seguito il seguente schema:

- Individuazione degli elementi comuni (per evitare ridondanze di rilevazione e disallineamenti),
- ridefinizione dei principi della contabilità finanziaria arricchendola e “potenziandola” al fine di consentire, o quanto meno agevolare, una più semplice rilevazione dei risultati economico patrimoniali in modo il più possibile automatico.

Gli elementi comuni, strutturalmente presenti nella concreta gestione, sono costituiti essenzialmente:

- Dai movimenti di cassa, inequivocabilmente riscontrati dal Tesoriere (o forse, ora Cassiere)
- Dagli accertamenti delle entrate e dalle liquidazioni di spese che connotano la nascita di debiti e crediti. Scelta, questa a volte criticata da chi riterrebbe più corretto ampliarne gli aspetti, considerando le varie tipologie di crediti e debiti rilevati.
- L’adattamento dei rimanenti aspetti del “sistema” di rilevazione, nell’intento di derivare la contabilità economica dalla finanziaria, ha richiesto un arricchimento di quest’ultima, arrivando a definire una “**contabilità finanziaria potenziata**”, non solo per raggiungere i fini che le sono propri, ma anche per divenire un supporto alla rilevazione in chiave economico patrimoniale possibilmente il modo generalizzato.

LA CONTABILITA’ ECONOMICA

La rilevazione dei fatti di gestione in chiave economico – patrimoniale ha seguito lo schema sinteticamente espresso in precedenza.

I principi generali, cardine dell’impostazione contabile, non hanno subito alcuna forzatura per agevolare l’adattamento dalla derivazione dalla contestuale rilevazione finanziaria.

ARCONET, nel definire i principi applicati, ha ampiamente sottolineato la costante attenzione al rispetto formale e sostanziale dei principi peculiari di ciascun ambito contabile.

Il lavoro effettuato negli anni della sperimentazione ha consentito di risolvere in partenza anche le situazioni apparentemente più complesse al fine di evitare differenti interpretazioni da parte degli operatori.

Per agevolare, poi, il momento della rilevazione, è stata costruita un'ampia codifica di registrazioni contabili applicate alla rilevazione di ciascun fatto di gestione con l'obiettivo di automatizzare, per ogni scrittura, partendo dalla rilevazione finanziaria, la registrazione in chiave economico – patrimoniale applicando la metodologia della partita doppia.

In pratica, una “conciliazione” in tempo reale tra i due sistemi contabili, generalmente automatizzata dalla “matrice di correlazione”, che consente di semplificare il lavoro di pratica registrazione dei fatti gestionali effettuando automaticamente la rilevazione in chiave economica - patrimoniale.

Naturalmente, a completamento delle scritture contabili quotidiane, si rende necessario effettuare periodicamente e comunque, a fine esercizio la rilevazione delle rettifiche che consentono di adeguare ai principi generali della contabilità economico – patrimoniale le rilevazioni effettuate durante l'esercizio.

E anche qui i principi contabili applicati, definiti da ARCONET, hanno rappresentato con puntualità e chiarezza le operazioni da effettuare per ottenere un risultato corretto sia in chiave economica che in chiave patrimoniale.

Non solo sono stati enunciati e analiticamente spiegati i “principi” e le “regole” da seguire, ma sono stati rappresentati numerosi esempi di registrazioni in partita doppia per agevolare e soprattutto dare uniformità alle registrazioni di rettifica al fine di ottenere risultati economico – patrimoniali omogenei tra tutti gli enti.

La struttura di base adottata per la rilevazione economico-patrimoniale

La nostra contabilità finanziaria, da sempre conosciuta e praticata da tutti gli operatori pubblici, si fonda su una impostazione di base della struttura di rilevazione fondata su un aspetto tipicamente “patrimoniale”

E infatti nell'approccio “patrimoniale” il sistema delle rilevazioni si basa sulla suddivisione dei fatti di gestione in:

- **Fatti permutativi:** che riguardano le operazioni aziendali che comportano variazioni di pari importo e di segno opposto negli elementi patrimoniali

- **Fatti modificativi:** che comportano la variazione di un solo elemento del patrimonio e di conseguenza modificano il “netto” patrimoniale

Come si può notare l'impostazione di fondo data dalla contabilità finanziaria coincide perfettamente con l'impostazione data alla “contabilità economico – patrimoniale” nell'ambito del cosiddetto “Sistema Patrimoniale”.

Così come è strutturata questa impostazione si è sempre adattato bene a tutte le aziende che non hanno fini di lucro per le quali l'aspetto patrimoniale costituisce il principale obiettivo di controllo.

L'impostazione “patrimoniale” è stata adottata anche dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali” costituito a suo tempo presso il Ministero dell'Interno nella elaborazione dei “principi contabili”, guidato dal Presidente Francesco Staderini.

La “metodologia patrimoniale” oltre ad essere fisiologico per il settore pubblico, consente, ad esempio, anche di verificare più agevolmente, il collegamento dei trasferimenti in conto capitale tra enti diversi a livello territoriale consolidandone i valori.

È del tutto evidente come la verifica nel tempo dei finanziamenti di opere pubbliche attuate con fondi erogati da enti di livello superiore, diviene sempre più di grande importanza anche per la rendicontazione di interventi europei, statali o regionali.

Ma nel definire la struttura di base della contabilità economico-patrimoniale, Arconet ha adottato il cosiddetto “sistema del reddito” a suo tempo proposto per agevolare la rilevazione nell’ambito delle imprese con fini di lucro che consente, al momento della rilevazione, di non differenziare ciò che si riferisce a pura “modifica” di patrimonio da ciò che riguarda il nascere di costi o ricavi.

In un momento successivo proventi e oneri sono valutati in funzione della loro attinenza all’esercizio in corso o trasferiti ad esercizi successivi mediante un appropriato sistema di “risconti”.

Molto probabilmente il mio parere in materia è dovuto alla mia scarsa e soprattutto arcaica preparazione in materia contabile, ma penso che la semplicità e coerenza con i fini propri del settore pubblico privilegi la scelta precedentemente effettuata dall’Osservatorio.

I POSSIBILI ARGOMENTI DA CONSIDERATE

Gli interrogativi che oggi ci possiamo porre, oramai ad anni di distanza dall’avvio a regime dell’attuale impostazione, anche alla luce delle incessanti critiche provenienti non solo dal mondo degli operatori, possono riguardare molti aspetti dell’impostazione data dalla riforma.

- Innanzitutto: si può immaginare di proporre un cambiamento dell’attuale impostazione?
- Oppure si può ritenere sempre valido l’attuale approccio costituito da una contabilità finanziaria potenziata integrata da rilevazioni economico- patrimoniali?

Personalmente non ho alcun dubbio al riguardo.

Il grande lavoro in questi anni fatto per ammodernare il sistema contabile applicando i principi scolpiti dal Dlgs 118/2011 rappresenta un punto fermo dal quale non penso sia utile discostarsi.

Tuttavia, un ragionamento sulle modalità applicative dei principi generali sui quali l’attuale complessa normativa si fonda potrebbe essere fatto con il fine di semplificare l’operatività del sistema e la comprensibilità dei risultati non solo per rispondere alle istanze provenienti dal mondo degli operatori, ma anche per migliorare la comprensibilità dei dati contabili a beneficio degli utilizzatori finali (amministratori, comunità amministrate ecc.)

A proposito di contabilità finanziaria

Penso, ad esempio, che si potrebbe immaginare una modalità di semplificazione dell’approccio alla contabilità finanziaria considerando che potrebbe essere utile scindere concettualmente:

- le **funzioni di rilevazione e controllo** della gestione del complesso motore che guida la contabilità,
- dalla **funzione autorizzatoria** che rappresenta invece lo strumento attribuito al governo dell'ente di condizionare e guidare la gestione.

Elevare il livello della funzione autorizzatoria non significa depotenziarne l'incisività ma potrebbe essere utile per semplificare l'enfasi burocratica che la sorregge.

Possiamo infatti ricordare il grande lavoro fatto alla fine degli anni 90 utilizzando in modo sempre più appropriato il P.E.G. che si poneva come elemento di completamento di un semplice bilancio finanziario autorizzatorio, capace di evidenziare e gestire in modo ottimale tutti gli elementi gestionali partendo dalla relazione previsionale programmatica, per arrivare alla compiuta rendicontazione.

A proposito di contabilità economica

Riguardo questo aspetto dell'attuale sistema contabile devo esprimere sinceramente la sensazione che, almeno io personalmente, ho dell'attuale impostazione.

Già partendo formulazione della norma (art.2 comma 2 del Dlgs 118/2011) che testualmente recita:

2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, 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.

Si può avere la sensazione che già lo stesso legislatore abbia inteso solamente aggiungere un'appendice alla contabilità finanziaria, immaginando che da questa si potesse trarre solamente un'informazione di carattere economico – patrimoniale di cui in passato si era fatto a meno.

Probabilmente lo stimolo veniva dalla partecipazione sempre più pregnante ad una visione comunitaria della gestione delle risorse pubbliche, visione che, in chiave europea, era ed è supportata da una rilevazione ed una rappresentazione sempre in chiave economico – patrimoniale.

Ne è conseguita una istintiva sottovalutazione dell'utilità della visione economico – patrimoniale dei conti pubblici, nella consapevolezza che i risultati di questo approccio contabile fossero solo descrittivi e non potessero essere utilizzati per supportare la gestione attiva.

Il grande lavoro sviluppato da Arconet

Nonostante questa istintiva scarsa considerazione, Arconet ha dedicato la massima attenzione allo sviluppo dei principi contabili applicati per regolare ed uniformare la rilevazione nell'ambito della contabilità economico-patrimoniale, così come già precedentemente riferito.

Tutto bene, dunque?

Certamente non è proprio il caso, almeno a mio parere, di fondare le riflessioni che potremmo fare insieme, su una critica al lavoro fin qui svolto.

Mi piacerebbe, però, guardare avanti; affrontare insieme possibili miglioramenti, sperimentare ed immaginare nuovi approcci, soprattutto rivolti al miglioramento ed alla possibile semplificazione di sistema.

Mi limito, ora, a sottolineare aspetto che vorrei approfondire e che potrebbe portare a miglioramenti nella fluidità e nella significatività delle rilevazioni gestionali: il mancato utilizzo in chiave **attiva** del metodo contabile della “partita doppia”.

In sostanza mi chiedo: perché limitare l’utilizzo di questa metodologia al solo fine di definire un risultato economico – patrimoniale che è certamente rilevante, ma che potrebbe essere solo una delle possibilità di rilevazione che la metodologia della partita doppia può supportare.

Perché delegare alle regole della “contabilità finanziaria”, l’elaborazione di tutti gli indicatori che l’ordinamento richiede e che tendono ad acquisire sempre più complessità ed importanza.

Il “motore” principale dell’attuale contabilità si fonda, essenzialmente, su rilevazioni effettuate in “partita semplice”, con tutte le difficoltà che questa metodologia pone ma che, essendo di fatto l’unica da sempre praticate dagli operatori, risulta più gradita.

In effetti il metodo della “partita doppia” presenta caratteristiche che possono agevolare l’impostazione contabile per la rilevazione di importanti aspetti della gestione in quanto:

- 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.
- E soprattutto consente di gestire in modo strutturato e trasparente, le variazioni delle registrazioni contabili in positivo e negativo (utilizzando le partite contrapposte di ciascun conto).

Un esempio

del proficuo utilizzo della “partita doppia” può essere dato per lo sviluppo di una rilevazione analitica dei flussi di cassa per rispondere alle esigenze di conoscenza dell’andamento della “**cassa vincolata**”, attuando concretamente quanto richiesto oggi dall’ordinamento con riferimento a tutti i vincoli presenti riguardanti non solo gli avanzi di amministrazione ma anche gli investimenti.

La rilevazione strutturata dell’andamento analitico della cassa vincolata abbinato ai cespiti finanziari che l’alimentano, anche in relazione alla destinazione cui sono rivolte (es. il singolo investimento), può consentire una completa e analitica visione dello sviluppo, nel tempo, del loro finalizzato utilizzo.

Ricordo che esperienze in questo senso sono state effettuate per anni, da enti anche di una certa rilevanza, sempre con apprezzabili risultati.

Per concludere

Ricordo il grande interesse al miglioramento che aveva contraddistinto la nostra attività con la nascita del Dlgs. 77 del 1995 e che era continuata con sperimentazioni e proposte, nuove originali realizzazioni che

hanno contribuito alla costruzione dei “principi contabili” definiti dall’Osservatorio costituito presso il Ministero dell’Interno nel 2008.

Le precedenti riflessioni vorrebbero essere uno stimolo per riaccendere l’interesse dei cultori della contabilità pubblica al fine di alimentare, nell’ambito della nostra Associazione, una discussione che possa originare idee per un continuo miglioramento e auspicabile semplificazione del sistema.