

PRIME CONSIDERAZIONI SULL'APPLICAZIONE DEL NUOVO SISTEMA CONTABILE DI CUI AL D.Lgs. 118/2011.

Mauro Bellesia
www.bellesiamauro.it
17/12/2016

1. I punti di forza del nuovo sistema contabile.

Sono passati ormai due anni dall'avvio a regime della nuova contabilità armonizzata di cui al D.Lgs. 118/2011, senza contare i tre anni di sperimentazione (2012, 2013 e 2014) che hanno comunque coinvolto un numero di enti locali ragguardevole (circa 400).

E' quindi possibile effettuare alcune prime considerazioni sull'applicazione della riforma, nella consapevolezza che la verifica a posteriori dell'efficacia dei provvedimenti normativi rappresenta, in generale, una delle criticità del sistema legislativo del nostro Paese ¹.

I punti di forza del nuovo sistema contabile sono stati evidenziati da tempo, fin dall'inizio, dalla maggiore attendibilità dei bilanci in quanto costruiti su debiti e crediti veri ovvero esigibili, dagli effetti positivi legati alla standardizzazione del piano dei conti e dei principi contabili, al contrasto del fenomeno dei residui attivi e passivi, al maggiore coordinamento con la contabilità e la programmazione dello Stato e delle regioni, solo per citarne alcuni.

2. I punti di debolezza del nuovo sistema contabile.

A dire il vero, dei punti di debolezza e delle criticità del sistema non si è parlato molto, almeno finora. Solo qualche articolo sulla stampa specializzata, alcuni dibattiti anche in sede universitaria, alcune prese di posizione dalle associazioni dei ragionieri e dei revisori dei conti. Non più di tanto, comunque ².

Ma allora vuol dire che l'applicazione del nuovo sistema contabile procede a gonfie vele? La realtà dei fatti sembra rilevare proprio il contrario: i dubbi e le difficoltà operative sono molti. Vediamoli assieme.

2.1. La complessità del nuovo sistema contabile.

Come noto, la complessità non gioca mai a favore, né della chiarezza, né del funzionamento delle cose. Purtroppo, la complessità è proprio la prima caratteristica che contraddistingue il nuovo sistema contabile di cui al D. Lgs. 118/11: più di 800 pagine di principi, schemi e modelli, senza contare le FAQ e gli esempi e, soprattutto, senza alcuna sostanziale distinzione tra le regole da applicare da parte del Comune con più abitanti in Italia, rispetto a quello che ne ha di meno.

Ci si riferisce, a mero titolo di esempio, alle seguenti fattispecie:

¹ Trattasi di una questione di lunga data. Per ultimo si veda l'analisi della Bocconi sulle opere pubbliche bloccate in Italia a fine dell'anno 2015. "Opere bloccate, costi per tre miliardi l'anno", in *IlSole24ore* del 2/11/16. Si veda anche Bellesia M., Genovese M., Valutazione degli investimenti negli enti locali, Casa Editrice CEL, Gorle (Bg), 1993.

² Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it), Luci ed ombre della nuova contabilità armonizzata. Considerazioni sulla sperimentazione, in *Azienditalia IPSOA* n. 1/2015.
Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) La nuova contabilità può essere un boomerang in Italia Oggi del 15/8/13.

Innanzitutto, rispetto all'ordinamento precedente, si complica il bilancio preventivo (triennale di competenza finanziaria) perché bisogna ogni anno "riprogrammare" la gestione residui³ aggiungendola indistintamente alle previsioni dei nuovi accertamenti e nuovi impegni che si andranno ad assumere e perché bisogna affiancare anche il bilancio di cassa anch'esso di carattere autorizzatorio e vincolante⁴.

C'è poi una contabilità di tesoreria e di utilizzo delle entrate proprie in termini di cassa⁵, una contabilità per le anticipazioni⁶, una dell'avanzo di amministrazione vincolato⁷, una degli accantonamenti finanziari⁸, una del FPV (fondo pluriennale vincolato, che sembra essere una invenzione tutta italiana⁹), una delle rilevazioni durante l'esercizio provvisorio¹⁰, una dei crediti stralciati dalla contabilità finanziaria¹¹, una per gli enti in predissesto e dissesto, una del disavanzo tecnico, una per ciascun agente contabile¹² e così via.

Anche l'utilizzo di schemi di bilancio uniformi per tutta la P.A., da un lato, favorisce il consolidamento dei dati, ma, dall'altro, aumenta e disarticola le voci di bilancio (art. 4, D.Lgs. n. 118/2011), aumentandone la complessità, specie se al piano dei conti si aggiunge anche l'obbligo di codifica delle singole movimentazioni contabili, ai fini della loro tracciabilità¹³.

C'è inoltre una contabilità finanziaria parallela quella del saldo di finanza pubblica e artt. 711 e segg. L. 208/15 (che ha sostituito il patto di stabilità), con tanto di previsioni, monitoraggio, patti territoriali e nazionali e certificazioni varie: la c.d. contabilità degli "spazi finanziari" che ha complicato moltissimo la gestione creando spesso confusione tra flussi e spazi¹⁴.

Il tutto, attenzione, sia a livello preventivo, che a consuntivo.

C'è anche la contabilità economico-patrimoniale, con gli inventari e il registro cespiti ammortizzabili, che conducono ad uno stato patrimoniale ed a un conto economico annuali veri e propri, così come avviene in ogni azienda¹⁵.

C'è ancora l'obbligo del bilancio consolidato tra Ente e proprie società ed organismi strumentali, che costituisce un obbligo perfino per i Comuni con meno di 5000 abitanti a partire dall'anno 2017¹⁶.

³ Tecnicamente "reimpurare" ogni anno e ogni residuo attivo e passivo, seguendo il criterio della loro esigibilità.

⁴ Con il D. Lgs. 118/11 è ritornato l'obbligo del bilancio preventivo di cassa, che era stato abolito dal D. Lgs. 77/1995, pur limitandosi al primo esercizio.

⁵ Par. 10, Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D. Lgs. 23/6/11, n. 118.

⁶ Art. 222 del Tuel D.Lgs. 267/00. C.d.C. Sez. di Controllo Lazio, Delib. n. 103/2016/DORG.

⁷ Artt. 186 e 187 del Tuel D.Lgs. 267/00.

⁸ Ad esempio la contabilità per il calcolo, preventivo, durante la gestione e consuntivo del FCDE – fondo crediti dubbia esigibilità, oppure la contabilizzazione degli oneri di urbanizzazione (o permessi a costruire).

⁹ Il fondo pluriennale vincolato (FPV) è definito dal paragrafo 5.3 dell'allegato n. 4/2 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria: "Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata...". Si ritiene che si tratti di una posta contabile particolarmente difficile da gestire nel corso degli anni, specie se non sussiste un adeguato software applicativo in grado di tenere in memoria tutte le movimentazioni succedutesi dal momento di prima costituzione; tali difficoltà sono state peraltro riconosciute nella prima relazione del Ministro dell'Economia alla Camera dei Deputati il 23 maggio 2013.

¹⁰ Art 163 del Tuel D.Lgs. 267/00.

¹¹ Art. 230, comma5, Tuel D.Lgs. 267/00.

¹² Si rinvia all'art. 233 Tuel D.Lgs. 267/00.

¹³ Trattasi della codifica delle c.d. transazioni elementari di cui agli artt. 5 e 6, del D.Lgs. n. 118/2011.

¹⁴ Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) Enti: niente debiti, niente mutui in ItaliaOggi del 20/11/2015

Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) Manovra, l'inganno degli avanzi - Un meccanismo che penalizza i virtuosi in ItaliaOggi del 6/11/15

¹⁵ Bellesia M., www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali, CEL Editrice, 2011.

C'è infine un sistema di variazioni di bilancio decisamente complesso: l'art. 175 del Tuel D.Lgs. 267/2000 prevede varie tipologie di provvedimenti e un allargamento delle competenze al responsabile del servizio finanziario ¹⁷.

Un altro elemento fondamentale della nuova contabilità armonizzata di cui non si è spesso percepita l'utilità effettiva agli effetti pratici, è stato lo sdoppiamento dei termini di elaborazione del DUP (documento unico di programmazione, che ha sostituito la RPP – Relazione previsionale e programmatica dell'ordinamento precedente) al 31 luglio di ogni anno e del bilancio preventivo al 31 dicembre. In effetti, in un regime generale di carenza di programmazione, in primis da parte dello Stato, sembra proprio una forzatura partire dai Comuni per ripristinare un peraltro giusto, razionale e necessario sistema coordinato di programmazione nazionale ¹⁸. La problematica ha peraltro trovato un parziale riconoscimento nella Conferenza Stato-Città del 18/2/2016 che ha sancito la non perentorietà dei termini di legge.

2.2. Il riaccertamento dei residui e il disavanzo tecnico.

Il riaccertamento straordinario dei residui e successivamente i riaccertamenti ordinari annuali in sede di rendiconto, denotano forti criticità operative. Le problematiche ruotano attorno alle difficoltà di determinare in modo attendibile un crono programma degli impegni di spesa (compresi i residui passivi) necessario per ricalcolare l'esigibilità dei debiti, con particolare riferimento alle opere pubbliche per le quali, come noto, sussistono numerosi elementi imprevedibili, interni ed esterni che ne condizionano le fasi di realizzo tecnico-amministrativo.

La complessa operazione di riaccertamento straordinario è stata in molti enti locali sottovalutata, relegata alla Ragioneria o forse semplicemente chiusa in modo affrettato, probabilmente a causa delle croniche carenze di personale che affliggono molti enti locali a seguito delle norme restrittive sul turn over degli ultimi anni.

La situazione è stata fotografata dalla deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG della C.d.C. Sez. Aut. "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni" evidenziando aspetti molto interessanti:

- innanzitutto, la percentuale del 19% degli enti che hanno rilevato un disavanzo tecnico ¹⁹, nel passaggio dalla vecchia alla nuova contabilità, sintomo comunque preoccupante di squilibrio finanziario;
- la permanenza di significativi livelli di residui attivi e passivi, che non si trasformano in riscossioni e/o accertamenti in breve tempo, un altro indicatore di rischio finanziario da non sottovalutare.

Altre criticità cominciano a venire a galla dai controlli delle sezioni regionali della Corte dei Conti e sono spesso alimentate dalla complessità delle numerose deroghe ai principi contabili ²⁰.

¹⁶ Fra l'altro sussiste una certa sovrapposizione tra bilancio consolidato ex art. 233bis del Tuel D. Lgs. 267/00 e rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali ex art. 227, comma 2ter, del Tuel D. Lgs. 267/00.

¹⁷ Limitandosi alla semplicissima analisi del numero delle righe che riguardano le norme contenute nel Tuel, non si può non osservare che si passa da 25 righe dell'ordinamento precedente, a ben 89 righe ca. nella nuova contabilità armonizzata.

¹⁸ Per completezza occorre aggiungere anche l'obbligo del PEG – piano esecutivo di gestione – per i comuni con più di 5000 abitanti (art. 169 del Tuel), del programma triennale dei lavori pubblici (art. 21 del D. Lgs. 50/2016 e p. 8.2, all. 4/1 al D.Lgs. 118/11) e del Programma biennale degli acquisti di beni e servizi e aggiornamento annuale (contenuto obbligatorio del DUP. Art.1, c.505, L.208/15. Art. 21 Dlgs. 50/16.) Sull'importanza della programmazione si rinvia a Bellesia M., www.bellesiamauro.it Manuale di contabilità e dei Principi contabili per gli Enti locali, CEL Editrice, 2011.

¹⁹ Il c.d. "disavanzo tecnico" che può emergere al 1° gennaio 2015 per effetto della prima applicazione della nuova contabilità, risulta già spalmabile nei 30 anni futuri (art. 3, c. 16, D.Lgs. n. 118/2011).

2.3. La copertura finanziaria

Nella nuova contabilità armonizzata la verifica della copertura finanziaria degli atti amministrativi è certamente più difficoltosa ²¹. Le difficoltà operative aumentano di molto per il semplice fatto che i pareri e i visti di regolarità contabile vanno resi, di norma, prima di poter riscontrare l'effettiva esistenza delle disponibilità finanziarie: praticamente, è come attestare ora, che domani (o fra un anno, o fra due anni e così via) ci saranno i soldi necessari per pagare i debiti quando questi ultimi diverranno certi, liquidi ed esigibili. Cioè, rispetto alle regole precedenti, si passa da una attestazione di copertura finanziaria verificabile contestualmente e oggettivamente all'approvazione dell'atto, a un'attestazione basata su ipotetici eventi che avverranno nel futuro, a distanza anche di vari anni, che dovrebbero garantire adeguate disponibilità ²².

A rendere più ingarbugliata la questione, ci ha pensato il terzo correttivo al D.Lgs. 118/11, DM 1/12/15 (GU n.297 del 22-12-2015), che ha cambiato il punto 16, dell'allegato 1 al citato D.Lgs. 118, prevedendo la possibilità di dare copertura agli investimenti imputati negli anni successivi tramite attestazioni da parte del responsabile del servizio finanziario circa la probabile sussistenza futura di margini positivi dell'equilibrio di parte corrente ²³.

La problematica meriterebbe una maggiore attenzione prudenziale da parte del Legislatore in relazione sia alle notevoli conseguenze che potrebbe generare sulla tenuta dei conti degli enti locali, sia all'esigenza di tutelare, in qualche forma, la delicatissima funzione di responsabile del servizio finanziario, a garanzia dell'interesse generale.

Anche altri fattori, a volte non marginali, possono interferire nella generale copertura finanziaria delle spese e sugli equilibri di bilancio, come ad esempio:

- le rinegoziazioni dei mutui che spesso creano economie di spesa da utilizzare con le dovute cautele ²⁴,
- le anticipazioni di liquidità ex decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64 ed ex decreto legge n. 66/2014 ²⁵,
- il rischio di rinvio di oneri al futuro, favorito dal fatto che la nuova contabilità armonizzata rileva contabilmente (imputa) i debiti quando devono essere pagati (e non più quando nascono) ²⁶.

²⁰ Si veda ad esempio C.d.C. sez.controllo Lazio, Delib. 109/2016/PRSE. Si veda anche: Comuni, niente «pulizia» nei bilanci, in *IlSole24Ore* 9/11/16. Allarme rosso per gli enti in disavanzo tecnico, in *ItaliaOggi* 11/12/2015; C.d.C. Sez. Campania 217/2015.

²¹ Ci si riferisce al sistema di verifica della copertura finanziaria degli atti amministrativi che si esplicita nelle modalità di resa del parere di regolarità contabile sulle delibere e del visto sulle determinate (rispettivamente art. 49, c. 1 e art. 151, c. 4 del Tuel).

²² Praticamente viene completamente modificato il concetto di "copertura finanziaria", intesa come effettività dei mezzi finanziari disponibili per poter dar corso alla spesa, a suo tempo indicato quale principio cardine di tutta la contabilità pubblica. Si veda la delibera della Corte dei Conti Sezione e.l. del 2/3/1991, Equilibrio di bilancio e copertura finanziaria degli impegni di spesa degli enti locali.

²³ Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) Della copertura finanziaria non c'è certezza Investimenti finanziabili con disponibilità future, in *ItaliaOggi* del 15/1/16.

²⁴ Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) La rinegoziazione dei mutui può generare effetti boomerang, in *ItaliaOggi* del 4/12/15.

²⁵ Vedasi C.d.C. Sez. di Controllo Lazio, Delib. n. 103/2016/DORG

²⁶ C'è il rischio di generare comportamenti non prudenziali, caratterizzati da ingiustificate dilazioni dei tempi di imputazione delle spese, rinviando, di fatto, oneri al futuro e nascondendo situazioni di difficoltà finanziaria o di dissesto. Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it), Rubrica rilevazioni contabili: vecchia e nuova contabilità a confronto, caso n. 1, L'impegno di una spesa per un servizio reso alla PA, in *Azienditalia IPSOA* n. 11/2013.

Ci si riferisce, in modo particolare, ai debiti di parte corrente che non hanno, a differenza degli investimenti, la garanzia generalizzata di copertura finanziaria con risorse accertate ed esigibili nell'esercizio in cui viene presa la decisione che comporterà la spesa (punto 5.3 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118). D'altro canto, la focalizzazione dell'attenzione (e delle rilevazioni contabili intese

2.4. La funzione autorizzatoria del bilancio.

Un aspetto che si nota spesso in occasione del dibattito consiliare per l'approvazione del bilancio preventivo consiste nelle richieste da parte dei consiglieri di riscontrare contabilmente la presenza o meno di impegni di spesa o di stanziamenti per attività o delibere specifiche, anche al fine di predisporre eventuali emendamenti al bilancio, ai sensi dell'art. 174, comma 2, del Tuel, D. Lgs. 267/2000.

Spesso queste richieste di informazioni non trovano adeguate risposte sostanzialmente per due motivi:

1) la struttura di bilancio è rigida, e fa capo a un piano dei conti con voci prefissate, per cui non sono possibili letture trasversali della spesa, come ad esempio, la spesa per le iniziative sul centro storico o sulle periferie; l'unico modo per ovviare a questa carenza è quello di predisporre prospetti aggiuntivi che spiegano il bilancio di parte corrente e quello degli investimenti, secondo le esigenze e le abitudini di chi opera nell'ente specifico.

2) l'evidenziazione delle spese in bilancio (imputazione) avviene in relazione alla prevedibile esigibilità delle somme da parte di terzi e quindi, ad esempio, un'opera pubblica di un milione di euro potrebbe essere rappresentata in bilancio, non in una unica voce, ma in due, tre o più stanziamenti per ciascun esercizio nei quali si prevedono i pagamenti.

In tale contesto è evidente che risulta più difficile il raccordo tra le autorizzazioni di spesa disposte dai provvedimenti di Consiglio o di Giunta e il controllo politico generale del bilancio/rendiconto.

3. Considerazioni finali

Dei punti di forza della nuova contabilità si è discusso molto in questi anni; dei punti di debolezza, al contrario, poco ed è questa la ragione per cui sono stati in sintesi evidenziati.

Fra questi, la complessità va posta al numero uno, poiché ha generato una mole spropositata di adempimenti, spesso percepiti di scarsa utilità. Il sistema contabile di un piccolo comune spazia dalla contabilità finanziaria, di competenza e di cassa, preventiva e consuntiva, all'economico-patrimoniale, ai vincoli di finanza pubblica, senza contare il bilancio consolidato e molto altro. Ma un "povero ragioniere" di un piccolo Comune quante contabilità diverse deve fare? Esiste forse una piccola azienda che tiene tutti questi sistemi contabili?

Facendo un paragone per sintetizzare le problematiche, è come se una nuova legge stabilisse, di punto in bianco, che le auto utilitarie devono andare veloci come le fuoriserie... per poi magari prendersela con il malcapitato guidatore se non ci riesce...

come "imputazioni") sul momento in cui i debiti diventano certi, liquidi ed esigibili potrebbe lasciare spiragli a comportamenti effettivi non virtuosi supportati dalla (erronea) convinzione di un allentamento dei vincoli nella fase di contrazione delle obbligazioni che generano, nel futuro, esborsi monetari.

Vedasi per approfondimenti:

- Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) "La nuova contabilità può essere un boomerang" in ItaliaOggi del 15 agosto 2013.

- Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) "Luci ed ombre della nuova contabilità armonizzata degli enti locali ex D.Lgs. 118/11 in Management Locale", Rivista di amministrazione, finanza e controllo, agosto 2013.

- Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) "Bilanci, sperimentazione tra dubbi" in ItaliaOggi del 20 aprile 2012

Probabilmente, però, la vera causa, quella che sta a monte, è stata quella di circoscrivere la riforma ai soli addetti contabili, o forse le intenzioni non erano proprio così, ma di fatto ciò è avvenuto nella realtà dei fatti. In altri termini, si è focalizzata l'attenzione sulla Ragioneria, sminuendo di fatto la portata della riforma stessa.

Forse, allagando la partecipazione anche ai non addetti ai lavori, si sarebbero creati soluzioni/modelli più leggibili anche da parte di chi non ha una preparazione o professionalità specifica.

Ora però non resta altro che tentare di semplificare, con particolare riguardo agli enti di minori dimensioni.

Speriamo che la presa di coscienza delle difficoltà operative porti veramente ad una auspicata e reale semplificazione degli adempimenti. Non dimentichiamoci che il fattore "semplicità" ha sempre avuto un ruolo determinante in ogni cosa; quando viene sottovalutato, si genera poca chiarezza, maggiore confusione e, quello che è peggio, comportamenti diversi dalle attese.

Ma come fare? Perché non cominciare dai software, ad esempio? Perché non si è pensato di creare un unico software (almeno quello base per gli adempimenti ragionieristici fondamentali) in parallelo all'introduzione della nuova contabilità (standardizzata)? Perché non utilizzare la tecnologia cloud? Chissà quante risorse si potrebbero risparmiare (o si sarebbero potute risparmiare...).