

“Comprendere le esigenze degli uffici amministrativi: dialogo consapevole tra addetti contabili e non contabili nel Comune”

Prof. Massimiliano Longo

Obiettivo del webinar:

Consentire in modo semplice, attraverso un linguaggio adeguato anche ai non esperti della materia, di approcciarsi ad alcuni passaggi essenziali della gestione contabile armonizzata ai sensi del D.Lgs.118/2011, cercando di rimuovere qualche eventuale incomprensione rispetto alle logiche degli specialisti, ma anzi cercando di favorire, tra addetti e non addetti ai lavori, una reciproca comprensione delle rispettive esigenze.

Programma:

- la logica pluriennale del Bilancio di previsione: inquadramento generale e conseguenze operative
- la corretta imputazione in Bilancio delle spese, il tema dell'esigibilità e della scadenza di un'obbligazione: approccio logico sistematico generale
- La scadenza di un'obbligazione: dialogo tra esperti contabili e soggetti che gestiscono progetti ed attività nel Comune, il FPV.
- La scadenza di un'obbligazione a cavallo di due esercizi, casistica su acquisti di beni e sulle diverse tipologie di servizi gestiti nel Comune, ai fini del corretto riaccertamento di fine anno: come i non contabili possono collaborare con i colleghi contabili

I cambiamenti istituzionali ed organizzativi - ed un contesto esterno sempre più dinamico in cui si trovano ad operare molte Amministrazioni Pubbliche italiane - stanno accelerando il passaggio da una **responsabilizzazione legale sui comportamenti di spesa ad una responsabilizzazione gestionale sui risultati.**

Quindi in diversi comparti della Pubblica Amministrazione, ci si sta orientando dalla contabilità finanziaria verso un **ulteriore impianto contabile** (si parla in questo caso di contabilità integrata finanziaria – economica) o **alternativo** sistema di rilevazione contabile (solo di tipo economico-patrimoniale) che consentano di disporre di strumenti contabili che siano più moderni ed efficaci.

Avvertenza:

Non confondere **strumenti** (di matrice pubblica o di matrice privata) con **finalità** (che sono e restano pubbliche)

Contabilità economica, controllo di gestione, contabilità analitica, sono strumenti utilizzati nel privato ma che possono (debbono?) essere utilizzati anche nel settore pubblico non perché quest'ultimo debba proporsi finalità di tipo privato (qualcuno parla a mio avviso impropriamente di aziendalizzazione delle PA), ma **per realizzare al meglio le finalità di interesse generale proprie delle PA.**

I limiti della contabilità finanziaria tradizionale:
attenzione pressoché esclusiva ai profili formali di
legittimazione alla spesa

*(Importante è spendere nei limiti degli stanziamenti, nella
logica di un Bilancio pubblico autorizzatorio, costruito
nel rispetto dei principi di pareggio tra entrate e spese
ed attendibilità delle previsioni).*

Esempio: stanziamento 1.000 impegnato 980 che
giudizio si può dare?

Si sono rispettati i vincoli formali di spesa? SI

Le domande cui il modello di contabilità finanziaria
tradizionale non è in grado di dare risposte:

- Si poteva fare di più a parità di spesa?
- Si poteva a parità di output spendere meno?
- Le risorse impegnate sono state realmente utilizzate?

TRE DIVERSE SOLUZIONI:

1. UNA CONTABILITA' FINANZIARIA EVOLUTA

**nella quale si pone attenzione alla modalità di assunzione degli
impegni**

**(che si assumono solo a fronte di una obbligazione giuridicamente
perfezionata)**

ed alla scadenza dell'obbligazione

**(imputazione dell'impegno all'esercizio in cui l'obbligazione viene a
scadenza)**

2. UNA CONTABILITA' INTEGRATA

**SIA FINANZIARIA CHE ECONOMICO –
PATRIMONIALE**

3. UNA CONTABILITA' ESCLUSIVA DI NATURA ECONOMICO – PATRIMONIALE

**(con la redazione anche di un documento previsionale, preventivo
economico e/o budget avente finalità autorizzatoria)**

Negli EELL si sommano la soluzione 1 e la soluzione 2

Così da disporre di una serie di strumenti per la programmazione, la valutazione economica della gestione ed il controllo direzionale.

I cardini di questo nuovo sistema sono:

1. la contabilità generale (finanziaria e/o economica, anche tra loro integrate)
2. - il budget
3. - la contabilità analitica che deve correlarsi ad una contabilità generale di tipo economico patrimoniale non di tipo finanziario
4. - il controllo di gestione
5. - il raccordo tra programmazione e gestione contabile

- Il tradizionale bilancio finanziario di previsione non sembra in grado di indirizzare le scelte politico – gestionali verso condizioni di efficienza allocativa in modo coerente con gli obiettivi strategici. Analogamente, non consente inoltre la misurazione delle performance realizzate, obiettivo che invece si rivela sempre più decisivo nella moderna gestione di una PA
- Da tale premessa derivano i cambiamenti in corso sul piano della gestione contabile delle PA, con l'obiettivo quindi – per gli enti in regime di contabilità finanziaria - di adottare un modello di contabilità finanziaria più evoluto e compatibile con gli obiettivi di misurazione concreta della spesa sostenuta e dei correlati risultati raggiunti, sia di evolvere nel tempo verso sistemi di contabilità integrata
- **I cambiamenti in atto nella gestione contabile delle PA non sono un fine, ma un mezzo per consentire l'evoluzione verso modelli gestionali ed organizzativi più efficienti**

Il tema dell'esigibilità di un' obbligazione e gli effetti sulla imputazione degli impegni.

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.

Questo è il nodo centrale: la competenza finanziaria è legata al momento in cui l'obbligazione nasce o in cui l'obbligazione viene a scadenza? In realtà vanno individuati entrambi.

(La competenza finanziaria evoluta in parte si avvicina alla competenza economica perché impone di considerare due aspetti, entrambi da analizzare)

1. Capire quando l'obbligazione è perfezionata (ciò che legittima l'assunzione dell'impegno).
2. Capire quando l'obbligazione è esigibile (ciò che individua l'esercizio al quale imputare l'impegno)

La individuazione della scadenza dell'obbligazione cioè del momento in cui l'obbligazione diventa esigibile è una delle fasi in cui più concretamente si deve attivare una collaborazione tra contabili e non contabili.

E' il non contabile che conosce e gestisce progetti, iniziative, investimenti e che ne conosce l'andamento temporale, lo stato di attuazione (anche di progetti di investimento), gli eventuali ritardi.

Il tema della scadenza dell'obbligazione si pone :

1. Quando si assume 'impegno (per imputarlo all'esercizio di riferimento)
2. A fine anno, quando per impegni imputati all'esercizio va valutato se confermarli ovvero se re imputarli ad esercizi successivi.

E' il cosiddetto riaccertamento dei residui passivi(più correttamente si dovrebbe parlare di reimputazione degli impegni)

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.

I principi contabili specifici per le PA, nei vari comparti, fissano criteri rigorosi per individuare quando sorge il credito o il debito.

Differenza tra enti locali ed amministrazioni centrali: molte di queste ultime non hanno ancora un impianto contabile che consenta di imputare impegni ad esercizi successivi a quello in corso

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.

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce **la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso**, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria rafforzata, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse

FPV:

- Componente fisiologica
- Componente patologica

Il fondo pluriennale vincolato riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Il fondo pluriennale vincolato si stanziava tra le spese nell'anno in cui si acquisiscono per intero entrate destinate a finanziare spese che si sosterranno in parte nell'anno ed in parte negli anni successivi ed è pari a tale differenza (entrata 400, spese dell'esercizio 100, spese degli esercizi successivi 300= FPV 300)

Negli anni successivi a quello di acquisizione dell'entrata, il FPV si stanziava in entrata per dare copertura alle spese che si sosterranno in ciascuno di tali anni (anno 2: spese 100 FPV residuo 200 / in entrata stanziamento FPV 300 – cioè pari a quello presente nella spesa nell'anno precedente)

Sui capitoli di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti

Fondo crediti di dubbia esigibilità (*è uno stanziamento di spesa sul quale non si assumono impegni, che ha la funzione di contenere la possibilità di spesa reale*)

Finalità: evitare spese prive di copertura, oggettivizzare la percentuale di incasso rendendo chiaro lo scarto tra importo spettante ed importi effettivamente riscossi

(evitare da un lato la pratica del taglio dell'accertamento, detta «del Ragioniere prudente» e dall'altro la pratica del finanziamento di spese che in parte si riveleranno senza copertura)

La differenza con il Fondo svalutazione crediti delle imprese private, è che questo si rileva soltanto a consuntivo, per esigenze di rappresentazione corretta della consistenza patrimoniale.

Nelle PA il FCDE si rileva anche a consuntivo, ma l'aspetto peculiare sta nella sua determinazione in sede previsionale.

Risultati della gestione finanziaria:

Avanzo/ disavanzo di amministrazione.

Tecnicamente è dato da : Fondo cassa + residui attivi – residui passivi.

Logicamente rappresenta: il surplus degli accertamenti rispetto agli impegni (o viceversa in caso di disavanzo)

Fondo cassa=	incassi (accertamenti tradotti in incasso)	meno
	pagamenti (impegni che si sono concretizzati in pagamenti)	più
Residui attivi=	accertamenti (crediti) non riscossi al 31 dicembre	meno

Residui passivi= impegni (debiti) non pagati al 31 dicembre

Quindi l'avanzo di amministrazione rappresenta un risultato di tipo « storico » è il saldo tra accertamenti ed impegni « da quando l'Ente esiste », che si aggiorna annualmente, ma che porta con sé la storia finanziaria dell'Ente. (ovviamente, per gli addetti ai lavori, tenendo conto delle ricorrenti attività di riaccertamento dei residui, di cancellazione degli stessi etc.)

*Il risultato dell'approccio contabile economico – patrimoniale si definisce **avanzo/ disavanzo economico** (non utile o perdita)*

- 1. Se c'è avanzo economico significa che l'Ente ha acquisito proventi sufficienti a finanziare il sistema di spesa concretamente realizzato.*
- 2. Se c'è disavanzo economico significa che l'Ente ha sostenuto concretamente spese in misura superiore ai proventi maturati nell'esercizio.*

Senza un raffronto tra spese effettuate e spese previste non è possibile esprimere un giudizio su quale sia la situazione migliore tra le due.

Talvolta l'ottica con cui si affronta il problema porta a ritenere migliore la situazione 1 (approccio privatistico), oppure la situazione 2 (approccio pubblicistico), ciò può accadere:

NEL CASO SI SIA SCELTO DI «RESTITUIRE» ALLA COLLETTIVITA' RISORSE ACCUMULATE NEGLI ANNI PRECEDENTI

L'analisi di bilancio pubblico non può prescindere dall'analisi della correlazione tra risorse impiegate e risultati ottenuti.

- La contabilità economico-patrimoniale è finalizzata alla rilevazione del risultato economico della gestione e può consentire il **monitoraggio dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità** dell'azione amministrativa, in un contesto di responsabilizzazione dei soggetti coinvolti
- In realtà la **natura autorizzatoria** può essere rinvenuta anche in modelli di contabilità economica in cui sia prevista l'approvazione di un preventivo economico (o budget) che definisca i limiti di spesa e le previsioni di entrata in modo verosimile e prudente

Sicuramente un sistema di contabilità economico-patrimoniale consente il monitoraggio:

- dell'**efficacia**:

(RO/OA=risultati ottenuti/obiettivi attesi),

- dell'**efficienza**:

(RI/RO = risorse impiegate/risultati ottenuti)

- dell'**economicità dell'azione amministrativa**,

ciò in un contesto di piena responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti. L'adozione del nuovo sistema **può consentire** infatti, agli Organi politici la definizione e l'assegnazione di obiettivi e programmi che il management dovrà perseguire nonché la misurazione, a consuntivo, del raggiungimento degli stessi .

Il tema del raccordo tra gli strumenti della programmazione ed il cosiddetto ciclo della performance da un lato, ed adeguati strumenti contabili dall'altro, è centrale nel processo di modernizzazione delle PA.