

**LE PROPOSTE DI CONTARE  
PER I NUOVI PRINCIPI CONTABILI  
APPROVATI DALL'OSSERVATORIO  
SULLA FINANZA LOCALE**

I nuovi principi contabili  
nel contesto della riforma della contabilità pubblica

Giovanni Ravelli

Modena 22 maggio 2009

L'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, istituito presso il Ministero dell'Interno, ha approvato definitivamente, il 20 aprile 2008, la ridefinizione dei seguenti principi contabili, avvenuta dopo una ampia riconsiderazione cui hanno partecipato tutte le categorie di studiosi e operatori interessate:

-il principio contabile n.1, dedicato alla “programmazione del sistema di bilancio” e teso a chiarire i contenuti delle norme che riguardano la programmazione, determinante per la corretta impostazione dell'attività economica e finanziaria degli enti locali;

-il principio contabile n.2, riguardante la “gestione nel sistema di bilancio” e rivolto ad agevolare l'applicazione di corrette regole gestionali ed a promuovere e indirizzare l'esercizio della potestà regolamentare;

-il principio contabile n.3, dedicato al “rendiconto degli enti locali”, dedicato all'interpretazione delle norme tecnico – contabili al fine di chiarire ed uniformare il delicato momento della rappresentazione dei risultati della gestione in una integrata visione finanziaria ed economica - patrimoniale.

Prima di addentrarci nell'esame dei singoli principi per analizzarne il contenuto, si può sottolineare quale è la loro valenza e la loro coerenza.

Diciamo innanzitutto che i “principi” non hanno l'ambizione di introdurre nuove regole nell'ordinamento: essi non rappresentano che l'ordinata sintesi e la corretta interpretazione delle regole che sono oggi definite dall'insieme della normativa vigente, normativa molto complessa e sicuramente in perenne evoluzione, al punto di presentare a volte elementi di apparente contraddittorietà.

I principi rappresentano così una organica enunciazione di regole armoniche ricavate da un vasto giacimento di norme che, se pur in costante cambiamento, seguono coerenti logiche interpretative nell'evoluzione dell'ordinamento che presidia la contabilità pubblica e, conseguentemente, la gestione stessa dei nostri enti.

## Gli aspetti fondamentali dei principi contabili.

I tre principi presentati, che seguono i “postulati” già approvati in precedenza dall'Osservatorio, mettono in evidenza considerazioni che possono considerarsi come i fondamenti su cui si basa l'architettura dell'insieme delle regole che è bene mettere prioritariamente in evidenza.

## **Il bilancio nella contabilità pubblica**

Innanzitutto la contabilità degli enti locali (e potremmo estendere la considerazione all'insieme della contabilità pubblica) non riguarda solamente l'attività di rilevazione e rappresentazione dei risultati della gestione.

Prioritario, per il settore pubblico in generale, è il supporto che la stessa contabilità deve dare alla funzione programmatica dell'attività gestionale.

Ma ancora forse più importante è l'utilizzo dello strumento contabile per sostenere l'attività autorizzatoria dei bilanci. L'autorizzatorietà degli strumenti programmatici consente infatti agli organi che ne hanno la competenza, di svolgere al pieno la loro funzione indirizzando e condizionando la gestione mediante l'uso del vincolo apposto agli stanziamenti tramite la corretta allocazione nei bilanci finanziari.

Ogni considerazione relativa alla trasparenza, alla correttezza, alla veridicità dei contenuti dei bilanci deve essere prioritariamente riferita al collegamento con l'aspetto programmatico e, soprattutto, autorizzatorio della contabilità pubblica

Il bilancio (preventivo) dell'ente locale, (il bilancio pubblico in generale) non è un puro strumento di esercitazione contabile teso a verificare a priori gli ambiti di equilibrio prevedibili e previsti per considerare degli ideali e programmati livelli di entrate che devono corrispondere ad altrettanto ideali e programmati livelli di spesa (in tutte le sue varie articolazioni), ma deve essere inteso soprattutto come uno strumento autorizzatorio che crea precisi vincoli gestionali che, per essere modificati nei loro peculiari aspetti, abbisognano di appositi interventi (delibere) di variazione e modifica dei precedenti contenuti.

Perciò, per "bilancio" non si deve intendere solamente lo strumento contabile che in generale tutti identificano con l'insieme degli stanziamenti, più o meno articolati e più o meno analitici, comunque rispettosi di una modulistica che sicuramente oggi potremmo ritenere obsoleta, ma deve essere considerato l'insieme degli strumenti programmatici e autorizzatori che lo compongono e che vengono compiutamente considerati dai "principi".

La coerenza tra i risultati che la rendicontazione presenta alla fine di un periodo gestionale (esercizio, mandato ecc.) resi in modo veritiero ed il confronto con quanto enunciato e definito in sede di programmazione rappresenta il primo e più importante momento di controllo che l'ordinamento considera e che non dovrebbe poter essere eluso.

## **Il concetto di buona amministrazione**

Un aspetto che si può cogliere dall'insieme dei principi presentati è costituito dalla costante attenzione a considerare prioritariamente la realizzazione del concetto di "buona amministrazione" così come presentato dallo stesso art. 97 della nostra Costituzione.

L'insieme dell'ordinamento non può essere visto come un innumerevole sequela di norme ognuna delle quali, se osservata puntualmente, assicura di per se l'ottimale realizzazione dell'interesse pubblico. Le norme non devono rappresentare esclusivamente in una serie di obblighi, di "adempimenti" fini a se stessi. Ogni passaggio regolato dalla legge è comunque orientato principalmente a realizzare il principio costituzionale. La verifica dell'interesse pubblico diviene così il momento prioritario cui riferire l'interpretazione e la realizzazione dei singoli passaggi gestionali.

A titolo di esempio la trattazione della problematica dei cosiddetti "debiti fuori bilancio" risponde rigorosamente a queste considerazioni.

Sempre a titolo di esempio la richiesta di trasparente documentazione che ogni ente dovrebbe fornire per evidenziare l'impatto che eventuali strumenti di finanza innovativa (i cosiddetti "derivati") ha sulla propria gestione economico – finanziaria viene riferita non solo alla definizione dei risultati del singolo strumento, ma all'insieme dei risultati ottenuti considerando lo strumento in relazione al complessivo effetto valutato con il relativo debito o insieme di debiti sottostanti.

Potremmo dire che l'ordinamento non viene visto come un insieme di norme fini a se stesse ma, prioritariamente, come strumenti atti a realizzare il vero interesse pubblico, sinteticamente definito dalla Costituzione.

## **La contabilità**

L'architettura della contabilità dell'ente locale viene nuovamente scolpita per attuare concretamente l'ordinamento rendendo evidente la coerenza dello stesso con le finalità sopra accennate.

Un aspetto importante è costituito dalla necessità, evidente nei "principi", di raccordare al massimo le classificazioni contabili ed i loro contenuti con le necessità di coordinamento evidenziate dal Ministero dell'Economia e dall'ISTAT per agevolare la visione integrata dei conti pubblici.

Naturalmente i "principi" non possono che fondarsi sull'attuale assetto contabile definito dall'ordinamento, cercando di cogliere da esso la maggiore utilità possibile, valorizzando gli aspetti che si ritengono fortemente positivi e, in rapporto alla restante parte del settore pubblico, fortemente innovativi.

Giova infatti ricordare come l'assetto contabile previsto per gli enti locali è in tutto simile alla definizione di assetto della contabilità pubblica effettuata dall'Unione Europea con Regolamento (CE, Euratom) n. 1605/2002 del Consiglio, del 25 giugno 2002, che prevede una "contabilità finanziaria" come attuata dai paesi mediterranei, integrata con una contabilità economico – patrimoniale tenuta con la metodologia della "partita doppia".

Viene ancora una volta ribadito il concetto introdotto dalla ormai lontana Legge 142 del 1990: la contabilità dell'ente locale e contemporaneamente una contabilità finanziaria ed economico - patrimoniale.

La logica con cui se ne richiede la realizzazione è quella della più ampia e contestuale integrazione del sistema delle rilevazioni per evidenziare correttamente i tre aspetti considerati

Tale integrazione, oltre a rendere evidenti i risultati della gestione sia in chiave contestuale che in relazione alle rendicontazioni periodiche, rende finalmente più esplicito proprio l'attuazione del

principio di “buona amministrazione”: i risultati finanziari vengono letti correttamente anche in chiave economico – patrimoniale dando così pregnanza sia al momento della programmazione preventiva della gestione che, soprattutto al momento della resa dei conti.

La considerazione economica della gestione, effettuata contestualmente a quella finanziaria, evidenzia chiaramente e compiutamente i risultati che si intendono ottenere e che si confrontano, successivamente, con quelli realizzati.

Sempre in questa logica la considerazione economica dei risultati previsti e ottenuti nonché dei singoli elementi contabili evidenziati dai bilanci economici possono e sempre più potranno incrociarsi, misurarsi e consolidarsi con quelli delle strutture esterne controllate o collegate con l’ente che, sempre più in questi anni, ha esternalizzato la gestione di servizi pubblici tramite strutture organizzate e funzionanti in una logica del tutto privatistica (Istituzioni, S.p.A., S.r.l., Agenzie ecc.).

A questo proposito ricordiamo che l’Osservatorio ha iniziato l’iter per la definizione di regole tese ad addivenire ad un consolidamento dei bilanci tra ente locale e l’insieme delle sue articolazioni esterne.

In particolare, il risultato economico della gestione (non parliamo certo di utile o perdita ma solo di risultato economico), mette chiaramente in evidenza la creazione o sottrazione di valore riferita al patrimonio dell’ente, variazione che si concretizza con un trasferimento di risorse o di debiti alle generazioni future.

La conciliazione tra i risultati, che tante difficoltà ha creato agli enti che, in assenza assoluta di una contabilità economico – patrimoniale, hanno utilizzato la modulistica (peraltro non priva di inesattezze) contenuta nel DPR 194 del 1996 per rappresentare i risultati economici e patrimoniali definiti dai modelli, viene nuovamente proposta come una semplice modalità di rappresentazione delle differenze esistenti tra il risultato finanziario e quello economico – patrimoniale.

Un ente che fosse dotato di contabilità integrata, concretamente rispettosa dei principi tipici sia della contabilità finanziaria che di quella economico patrimoniale, non dovrebbe trovare alcuna difficoltà nell’evidenziare le differenze tra i risultati che consentiranno di rendere chiari e trasparenti i risultati della stessa contabilità finanziaria, analizzando, ad esempio, i contenuti dei residui attivi e soprattutto passivi in chiave patrimoniale.

Per quanto attiene la vera e propria tenuta della contabilità i principi superano la precedente definizione dei “libri” contabili immaginati come documenti tenuti manualmente, definendo un insieme di registrazioni anche basate su gestioni informatizzate ed introducendo il principio della “tracciabilità delle transazioni” al fine di rendere totale la trasparenza dei processi contabili attuati e le connesse responsabilità, eliminando così, ove possibile, i supporti cartacei.

Oggi si parla molto di “nuovi sistemi di controllo”

Sono state prodotte in passato norme relative ai controlli che sembravano originare più da testi accademici che da concrete normative gestionali.

In alcuni casi abbiamo assistito all’introduzione di forme di controllo interno, letteralmente rispettose della normativa, che hanno però prodotto risultati di fatto poco utilizzati da chi ha la responsabilità di attuare la gestione, anche se costituiti da corpose e voluminose documentazioni analitiche.

L'attenta considerazione dei principi che propongono una lettura concreta e coordinata dell'ordinamento, può essere utile quale base per attuare una visione nuova, pragmatica, non formalistica dell'attuazione di modalità di controllo gestionale autonomamente definita in base alle proprie necessità da enti che, in una nuova visione della gestione pubblica, realizzano sempre più una complessiva gestione efficiente, efficace ed economica, i cui risultati, semplicemente rappresentati sono portati all'attenzione dei giusti livelli di considerazione (cittadini e utenti compresi).

Anche l'imminente riformulazione di una più moderna definizione della contabilità pubblica, che dovrebbe finalmente abbracciare tutti i componenti del vastissimo settore a partire dallo stesso Stato, non dovrebbe se non marginalmente alterare la costruzione dei principi che vengono oggi presentati.

Infatti le vere necessità di cambiamento, rilevanti in primo luogo per ottenere una uniformità dell'aspetto finanziario della contabilità, riguardano principalmente la modulistica utilizzata e le relative classificazioni che non consentono, oggi, di addivenire nemmeno ad un consolidamento concreto del bilancio finanziario.

L'unico momento unificante, per ora, è rappresentato dal raccordo dei flussi di cassa attuato con successo dal sistema SIOPE che viene progressivamente esteso a tutte le entità del settore pubblico.

Il cambiamento della modulistica, la semplificazione dei bilanci e soprattutto il loro adeguamento alle vere necessità programmatiche, autorizzatorie ed informative degli enti è il vero momento di cambiamento che tutti ci attendiamo, che abbiamo da tempo auspicato e che, per essere attuato, abbisogna di un deciso intervento dello stesso legislatore.