LEZIONI SUL BILANCIO ARMONIZZATO

Argomenti

1. Sistema informativo contabile come base della revisione
2. Concetto di armonizzazione
3. Organismi e entità a cui si applica il concetto di armonizzazione
4. Vantaggi attesi
5. Principi contabili generali e applicati (particolare riferimento al principio 16)

La revisione delle aziende pubbliche è molto regolata da norme, tutto deriva da qualche norma. Ciò è diverso rispetto a quanto accade nelle aziende private: mentre il funzionamento dei conti delle aziende private deriva da convenzioni, nelle aziende pubbliche il funzionamento della contabilità deriva da leggi e regolamenti aventi forza di legge.

RIFERIMENTI NORMATIVI

1. Riferimenti normativi

Legge 196/2009.
Art.2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n.196 "Legge di contabilità e finanza pubblica"; (legge delega per armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche);
Per consentire il perseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 1 (concorso obiettivi finanza pubblica), il Governo è delegato ad adottare, entro (il 31 maggio 2011), uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Art.2, comma 1 e 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n.42 "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art.119 della Costituzione"; (delega per armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali);

Dlgs 118/2011 (modificato dal DL 126/2014).
Dlgs n.118 del 23 giugno 2011, come modificato dal DL 126/2014. Quest'ultimo, di particolare importanza, individua i principi fondamentali per l'armonizzazione dei sistemi contabili dei bilanci delle Regioni, degli Enti locali e dei loro enti e organismi strumentali;

Vista nell'aspetto soggettivo l'armonizzazione contabile riguarda tutte le pubbliche amministrazioni vale a dire:
- Lo Stato (Legge 196/06 – Titolo VI)
- Gli Enti Territoriali (Legge 42/09, Dlgs 118/11, Dpcm 28/12/2011
- La Sanità (Dlgs 118/11 – Titolo II)
- Le Università (Legge 240/2010)
- Le altre pubbliche amministrazioni (ad es. autorità portuali) (Legge 196/09 art.2, Dlgs 91/11, DM ottobre 2013)

Sotto l'aspetto concettuale per armonizzazione contabile si intende il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili.

CONCETTO DI ARMONIZZAZIONE

L'armonizzazione contabile è un processo di riforma degli ordinamenti che ha come scopo quello di rendere uniformi i bilanci, quindi renderli omogenei, confrontabili e aggregabili. È un processo di uniformazione dei sistemi informativi con lo scopo di avere un sistema economico pubblico misurabile.

Alla base di tutto ciò (rendere tutto omogeno, confrontabile e aggregabile) c'è la **necessità di misurare la spesa pubblica e il debito pubblico**. Infatti, se le realtà pubbliche sono tutte omogenee dal pdv dell'interpretabilità dei numeri di bilancio posso aggregarle e misurarle. È importante sottolineare che siamo in un sistema economico pubblico, quindi per quanto tale, nella misurazione degli aggregati di spesa pubblica, le variazioni avute negli enti di piccola dimensione hanno influenza come quelli di più grande dimensione.

L'azione di armonizzazione contabile pubblica giunge con più di 30 anni di ritardo rispetto all'armonizzazione avvenuta nel mondo delle aziende private (questa si è avuta con la quarta direttiva CEE), la quale fa riferimento alle forme di rappresentazione dei valori. Nelle aziende private la legge sancisce che debbano essere redatti: SP, CE, nota integrativa e relazione sulla gestione. Anche nel privato questo processo è stato fatto per poter aggregare i dati aziendali, misurarli, e calcolare poi dati di macroeconomia (PIL...)

Le convenzioni regolano la microeconomia delle aziende private, la microeconomia delle aziende pubbliche la regola il legislatore.

SOGGETTI A CUI SI APPLICA L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

- Stato
- Enti territoriali
- Sanità
- Università
- Tutte le pubbliche amministrazioni (autorità portuali...)

Armonizzazione:

- Cos'è
- A cosa serve
- A chi si applica

I VANTAGGI DELL'ARMONIZZAZIONE

Conoscere i crediti e i debiti certi della pubblica amministrazione. Nel sistema contabile precedente non c'era questa consapevolezza anche a livello della singola amministrazione pubblica, quindi gli aggregati di finanza pubblica avevano dati non veritieri. È necessaria quindi l'accuratezza dei dati per sapere realmente l'entità dei crediti e dei debiti di ogni singola P.A. per misurare e controllare a livello macroeconomico. Già da questo primo elemento all'epoca mancante è nata la necessità di poter misurare effettivamente la finanza pubblica.

Evitare l'accertamento di entrate future incerte e di impegni impropri.

Entrate = prima si accertano e poi si riscuotono; Spese = prima si impegnano e poi si pagano

Evitare l'accertamento di entrate future incerte: essenza del concetto di equilibrio. Prima venivano preventivate entrate non sicure che andavano ad alimentare la spesa.

Il concetto di equilibrio si basa sulla distinzione e l'importanza di due concetti: la competenza e la cassa. La competenza vuol dire quanto prevedo di riscuotere, cassa vuol dire quanto effettivamente ho riscosso. Se le previsioni si discostano molto dalla cassa si avranno effetti deleteri sul bilancio.

La riforma sposta l'accento sulla cassa, infatti, il bilancio di previsione da adesso viene fatto al primo anno per cassa (come quello dello Stato), ovvero mostrando solo le entrate che prevedo realmente di incassare.

La riscossione parziale di un'entrata quindi genera un credito, il quale deve essere inteso diversamente dal concetto di credito nell'azienda pubblica. Tale credito va intesa come entrata non riscossa e tale mancanza di risorse non può essere coperta e si crea un disavanzo in quanto la P.A. non può aumentare il capitale di debito.

↓

La differenza tra la competenza (1000 preventivato di cassa) e la cassa (800 effettivamente riscosso) genera un credito (200 mancanti da avere) che in contabilità finanziaria si chiama residuo attivo. Si definisce quindi un residuo attivo come un'entrata accertata ma parzialmente riscossa alla fine dell'esercizio.

Di conseguenza si definisce residuo passivo una spesa impegnata ma parzialmente pagata a fine esercizio.

I residui sono poste di bilancio molto importanti perché confluiscono nel risultato di amministrazione, risultato significativo finale. L'avanzo di amministrazione è una posta contabile che può essere utilizzata nell'esercizio successivo a copertura di nuove spese, è fortemente influenzato da poste stimate (Ra e Rp).

↓

Residui attivi: possono essere fasulli (crediti da entrate accertate che so di non poter riscuotere)

Implicazione: aumento del risultato di amministrazione, il quale diventa risorsa per l'esercizio successivo

Quindi, se i residui attivi diventano inesigibili ma li tengo in bilancio il prossimo anno avrò risorse per un ammontare fittizio. Di conseguenza distruggo il patrimonio.

L'unico caso in cui un comune può tenere in bilancio un credito non riscosso vecchio come residuo attivo (tenuto in bilancio oltre il tempo per cui questo sarebbe caduto in prescrizione) è quando il credito è verso un'azienda fallita: fino a che non si giunge al termine della procedura concorsuale può essere tenuto.

➔ Quindi, la conoscenza dei crediti e dei debiti certi si ottiene dalla definizione dell'ammontare reale dei residui attivi e passivi.

Evitare di far emergere avanzi di amministrazione gonfiati. Avanzo di amministrazione gonfiato = influenzato da una sovrastima dei residui attivi e da una sottostima dei residui passivi.

Rafforzare e anticipare la programmazione di bilancio. Dalla riforma del 1990 si è introdotta la programmazione e resa obbligatoria dal decreto 269 attraverso il PEG (piano esecutivo di gestione).

Prima della riforma dell'armonizzazione la programmazione non è mai stata tenuta regolarmente nonostante esistesse lo strumento. È servito l'intervento del legislatore con norme tecniche per spingere la P.A. a programmare le risorse.

È stato introdotto il cronoprogramma della spesa, un documento nel quale si deve specificare esattamente le modalità e le scadenze del pagamento delle varie opere pubbliche in corso.

Prima il bilancio veniva fatto sul forse, non sulle certezze: motivo per cui molte opere pubbliche sono rimaste incomplete, le hanno iniziate senza programmare le risorse e la cassa.

Adesso ciò non è più possibile anche grazie all'introduzione di un ulteriore strumento, il fondo pluriennale vincolato. Da adesso quando un ente autorizza un'opera, quindi dal momento in cui questo consegna il relativo l'appalto ad una certa azienda, per ogni esercizio fino alla conclusione dell'opera questa nel bilancio dell'ente deve risultare coperta. Il FPV ha proprio questo scopo: bloccare la parte della spesa di competenza dell'esercizio relativa ad una certa opera (di conseguenza lo stesso importo di entrate).

Rendere evidente lo stato di attuazione degli investimenti. Fare un controllo più preciso sulla spesa e sul suo stato di attuazione significa anche che la percentuale di quanto ho pagato deve essere in linea a quella dello sviluppo dell'esecuzione dell'opera.

Avvicinare la competenza finanziaria a quella economica. Nel bilancio triennale di previsione il primo anno viene redatto in termini di cassa, ovvero quanto penso di incassare e quanto penso di pagare.

Armonizzare le scadenze dei bilanci. Tutti i bilanci devono essere chiusi secondo la scadenza dell'esercizio finanziario, ovvero al 31.12. A differenza delle società private, nella P.A. non può esistere che si approva un bilancio che è stato chiuso in data diversa dall'anno solare.

master COPY

master COPY

I PRINCIPI CONTABILI

I principi contabili sono **obbligatori**, quindi costruire un bilancio di un ente pubblico con principi e valutazioni che non siano aderenti ai principi contabili è considerato un reato (un danno erariale). Rispondono di tale reato coloro che hanno commesso il fatto e coloro che non hanno vigilato abbastanza per far sì che il reato potesse essere evitato, quindi anche i revisori hanno responsabilità pecuniaria e penale. Infatti, con la firma, i revisori attestano la veridicità e il rispetto dei principi contabili.

L'ente sovraordinato che ha la potestà di condannare per reato erariale è la Corte dei Conti, questo è un organo di magistratura contabile.

Piano dei conti integrato. È lo schema obbligatorio di utilizzo dei conti per tutte le P.A. Si chiama integrato perché genera scritture contabili in contabilità finanziaria e in contabilità economica.

Un altro aspetto della riforma riguarda il **consolidamento delle holding**: i gruppi di società devono creare il bilancio consolidato, per questo documento sono state introdotte delle regole per la sua redazione.

master COPY

È stato creato un sistema dei conti integrato (in entrambe le contabilità) perché gli enti si relazionano con le loro società partecipate, le quali, essendo private, redigono le scritture in contabilità economica. In questo modo non si vengono a creare problemi di comunicazione con i due modelli.

È importante ricordare che nel sistema del piano dei conti integrato e nei documenti contabili pubblici, la contabilità finanziaria ha carattere autorizzatorio, mentre quella economico patrimoniale ha carattere conoscitivo. È stata messa come affiancamento perché le esistenze a nuovo sarebbero state enormi, siamo dovuti scendere ad un

master COPY