

Armonizzazione contabile i punti critici

a cura di Antonino Borghi

1. Dup
2. Troppe tipologie di variazioni al bilancio
3. Art.239 del tuel
4. Variazioni del netto non corrispondenti al risultato economico
5. Definizione di spese di personale

1. IL DUP

L'art. 9 bis del disegno di legge di conversione del D.L. 24/6/2016 n.113, modifica l'art. 174 del Tuel eliminando l'obbligo della relazione dell'organo di revisione sulla presentazione in Consiglio dello schema di bilancio e del documento unico di programmazione.

Il termine di presentazione in Consiglio di tali documenti, che era fissato al 15 novembre, è ora demandato al regolamento di contabilità

Resta invariato il parere obbligatorio che l'organo di revisione dovrà formulare sulla proposta di bilancio di previsione da sottoporre alla deliberazione del Consiglio. In tale contesto l'organo di revisione si esprimerà sul DUP e sugli altri allegati obbligatori al bilancio.

È distinta la fase di presentazione degli atti per la quale non è richiesta il parere dell'organo di revisione da quella di proposta di deliberazione per l'approvazione.

Dopo il moltiplicarsi di adempimenti, a volte solo formali, posti a carico dell'organo di revisione finalmente è stavolta abolito un obbligo che, per quanto riguarda la presentazione del Dup entro il 31 luglio, aveva fatto sollevare forti perplessità ai revisori.

Il Dup che era nato con nobili intenti, dovendo costituire il presupposto generale di tutti gli altri documenti di programmazione e contenere (vedi punto 8.2 del principio applicato 4/2) tutta la programmazione di settore presenta ancora elementi di criticità e incertezze procedurali che fanno perdere parte dell'utilità attesa dal legislatore.

Non è stata accettata la giusta richiesta dell'Anci di prorogare al 30 settembre il termine del 31 luglio per la presentazione del Dup in Consiglio. Richiesta motivata dall'ingorgo di adempimenti posti a carico degli enti entro tale data, quali la salvaguardia degli equilibri, l'assestamento di bilancio e il monitoraggio del pareggio di bilancio del primo semestre 2016. I Comuni minori sono comunque in estrema difficoltà a predisporre il Dup definito "semplificato", di fatto, risultano del tutto marginali le semplificazioni ora previste.

La richiesta di spostare la presentazione del Dup al 30 settembre come termine a regime deve essere riproposta per evitare che si corra a predisporre comunque un documento per rispettare una scadenza, anche se ha solo carattere ordinatorio.

Il vero punto da chiarire che interessa i revisori è il collegamento del Dup con la programmazione di settore.

Se ogni programmazione di settore continua ad avere una procedura autonoma il Dup detterà nella fase di presentazione indirizzi programmatici e nella fase d'integrazione assorbirà, come allegati, gli atti di settore.

Se, in particolare, i seguenti atti di programmazione di settore continueranno ad avere tempi e modalità distinte l'organo di revisione sugli stessi sarà tenuto a fornire i pareri richiesti:

- a) Programmazione degli acquisti di beni e servizi e dei lavori pubblici ex art.21 del d.lgs 50/2016. Il regolamento da emanare, come nel passato, potrebbe prevedere tempi diversi per la predisposizione e l'approvazione;
- b) Programmazione triennale del fabbisogno di personale ex art.91 del Tuel, art.6 del d.lgs.165/2001 e art.39 comma 1 della legge 449/1997, delibera ora affidata all'organo esecutivo previo parere dell'organo di revisione;
- c) Piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa ex art. 16, comma 4 del D.L. 98/2011, soggetta al parere obbligatorio dell'organo di revisione quale strumento di programmazione economico- finanziaria come disposto dall'art. 239, comma 1, lettera b) punto 1 del Tuel;
- d) Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari ex art. 58, comma 1 della legge 133/2008, anch'esso soggetto al parere obbligatorio dell'organo di revisione come indicato al punto precedente.

Per gli strumenti di programmazione sopra indicati alle lettere a) c) e d) che costituiscono allegati al bilancio di previsione e in tanti casi approvati unitamente allo stesso, il parere dell'organo di revisione sul bilancio potrebbe incorporare anche quello sulle proposte di atti programmatori.

2.TROPPE TIPOLOGIE DI VARIAZIONE DI BILANCIO

Il documento diffuso di recente dall'IFEI elenca 17 tipologie di variazione di bilancio con l'indicazione di chi (responsabile servizio finanziario, Giunta o Consiglio) è deputato ad approvarle.

Su 10 delle 17 tipologie, come da elenco che segue (fonte Marco Castellani) , occorre il parere dell'organo di revisione.

Normativa - principio contabile 4/2	Tipo di variazione	Bilancio	Organo
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3. 3 quater e 3 quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota vincolata del risultato di amministrazione (sia presunto che accertato) consistente nella	Esercizio provvisorio	Giunta

	reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate		
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota accantonata del risultato di amministrazione presunto costituita da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota accantonata del risultato di amministrazione presunto costituita da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175, c.5-bis lett. a) e art. 187 c. 3-sexies	Applicazione quota del risultato di amministrazione costituita dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, o risultanti dall'ultimo rendiconto approvato, per le finalità cui sono destinate	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175 c.2	Variazioni compensative tra dotazioni di missioni e programmi	Bilancio approvato	Consiglio
Principio applicato 4/2 paragrafo 9.1	Variazione da riaccertamento parziale dei residui (al solo fine di incassare e pagare prima del riaccertamento ordinario)	Esercizio provvisorio / Bilancio approvato	Responsabile servizio finanziario
Art.175 c.4	Variazioni d'urgenza della giunta	Bilancio approvato	Giunta con ratifica del Consiglio entro 60 giorni
Art. 175, comma 8	Variazione di assestamento generale	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175, comma 2	Variazioni di bilancio diverse dalle precedenti	Bilancio approvato	Consiglio

All'articolo 175 co. 5 quater del TUEL, è stata aggiunta con il D.l. 113/2016 un' ulteriore tipologia di variazione affidando ai responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario le variazioni di esigibilità della spesa con obbligo di comunicazione trimestrale alla Giunta.

Appare necessaria una semplificazione normativa per le variazioni di bilancio. L'art.175 del Tuel è un esempio di normativa che una volta dettata la regola "Le variazioni al bilancio

sono di competenza dell'organo consiliare" elenca una miriade di eccezione e di rimandi fino a rendere incomprensibile il contesto.

3.CONTENUTO PARERI ART.239 TUEL

L'articolo 239, comma 1-bis, del TUEL impone al revisore di esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 del TUEL, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile su tutte e sette le tipologie di atti fondamentali indicate nel comma 1, ivi inclusi i regolamenti di contabilità, economato e di applicazione dei tributi, in relazione ai quali risulta incongruo disporre la formulazione di pareri seguendo lo schema fornito dall'attuale comma 1-bis dell'art. 239 del TUEL.

Occorre modificare il contenuto del comma 1 bis modulando i pareri espressi dal Revisore, quanto al contenuto degli stessi, in relazione alla tipologia di atti, a seconda questi abbiano o no un diretto riflesso sulle previsioni di bilancio.

La modifica che il CNDCEC ha proposto in collaborazione con l'Ancrel recita:

“Negli altri pareri è espresso un giudizio degli effetti del provvedimento proposto sugli equilibri finanziari, economici e patrimoniali anche prospettici dell'ente, sul rispetto dei vincoli di legge e, quanto ai regolamenti, sul rispetto dei principi di adeguatezza, semplificazione e trasparenza.”

4. SPESE DI PERSONALE

Varie norme pongono limitazioni alla spesa di personale e nonostante le ripetute richieste continua a mancare una norma che indichi cosa s'intende per “spese di personale”.

Occorre superare le continue diverse interpretazioni sulla spesa da comprendere e quella da escludere.

La proposta fatta dal CNDCEC in collaborazione con Ancrel al congresso di Milano del 2015 sulla semplificazione, tendeva a stabilire che per “spese di personale” si devono intendere le spese al netto delle correlative entrate riconducibili al rapporto di lavoro individuate dagli artt.49, comma 1 (lavoro dipendente), 50, comma 1, lettera c-bis (assimilato al dipendente) e articolo 67, comma 1, lettera l), (compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente) del d.p.r.22/12/1986 n.917(Tuir)

L'Anci Piemonte per tentare di correggere le storture dell'attuale sistema che porta a un incremento di spesa di personale solo per effetto dell'adozione dei nuovi principi contabili

sulla competenza potenziata ha proposto di considerare, al fine della verifica dei vincoli ,l'imputazione contabile del costo nel conto economico del nuovo bilancio armonizzato.

Quest'ultima proposta è condivisibile e non si discosta da quella del costo fiscale proposto dal CNDCEC.

Occorre, inoltre, stabilire che i fondi per la contrattazione decentrata devono essere contenuti entro una prefissata percentuale della spesa di personale. (L'attuale quantificazione non regge ad alcun controllo).

5.VARIAZIONE DEL PATRIMONIO NETTO NON CORRISPONDENTE AL RISULTATO ECONOMICO

Il contributo per permesso di costruire e la classificazione nella contabilità armonizzata

Per pacifica giurisprudenza, il contributo per il rilascio del permesso di costruire ha natura di prestazione patrimoniale imposta di carattere non tributario.

Sulla classificazione di tale provento nella contabilità degli enti locali non si è ancora pervenuti, invece, a soluzioni convincenti e definitive.

La legge 208/2015 al comma 737, è intervenuta in materia, stabilendo che “per gli anni 2016 e 2017, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, fatta eccezione per le sanzioni di cui all'articolo 31, comma 4-bis, del medesimo testo unico” – le quali, per espressa previsione del successivo comma 4-ter, spettano al comune e sono destinate esclusivamente alla demolizione e alla rimessione in pristino delle opere abusive, nonché all'acquisizione e all'attrezzatura di aree destinate a verde pubblico –, “possono essere utilizzati per una quota pari al 100 per cento per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale, nonché per spese di progettazione delle opere pubbliche” .

Sarebbe opportuno evitare, al fine di consentire la formazione della previsione con un arco temporale triennale, di attendere ogni legge di stabilità per sapere quanta parte del provento è utilizzabile per spesa corrente.

Nei principi contabili applicati il contributo in questione, è così regolato:

- a) nella contabilità finanziaria è iscritto per l'intero importo al titolo IV “altre entrate in conto capitale” voce E.4.05.01.01.001, concorrendo con rilevazione extracontabile alla formazione dell'equilibrio corrente per la parte destinata a finanziare spesa corrente;
- b) nella contabilità economico patrimoniale:
 - tra i proventi straordinari del conto economico per la quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti, negli esercizi in cui è consentito (vedi punto 4.30);

- ad incremento delle riserve del patrimonio netto per la parte non destinata al finanziamento delle spese correnti (vedi punto 6.3).

La rilevazione dettata dal principio contabile 4/3 porta ad avere una variazione del patrimonio netto diversa dal risultato economico d'esercizio.

Il patrimonio netto varia, infatti, sia per il risultato economico dell'esercizio che per i proventi da permesso di costruire non considerati proventi straordinari. Il patrimonio netto potrebbe addirittura ridursi nel caso (sempre meno raro) di contributi restituiti.

La modalità di rilevazione del provento dettata dal principio applicato desta perplessità. In primo luogo non è assicurata l'elementare corrispondenza tra risultato economico e variazione del patrimonio netto con ciò contraddicendo l'affermazione del punto 4.36 dello stesso principio contabile 4/3.

In secondo luogo, e senza motivazione, è stata modificata radicalmente la classificazione e la modalità di rilevazione del precedente ordinamento che considerava il provento all'interno della voce "conferimenti" da utilizzare come contributo in conto impianti.

I principi contabili dell'Osservatorio indicavano che il contributo poteva essere utilizzato, come indicato nei principi contabili internazionali, o a diminuzione del costo del bene o come quota di risconto passivo proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento del bene finanziato dedotte in ciascun esercizio. In entrambi i casi, il contributo è contabilizzato in base al principio della competenza economica, condiviso sia dal punto di vista civilistico sia da quello fiscale.

Il principio contabile applicato 4/2 richiedendo di indicare per ogni spesa in conto capitale i mezzi di finanziamento sembra portare a considerare il contributo per permesso di costruire alla stregua dei contributi in conto impianti (e non come contributo in conto capitale) e quindi da utilizzare con la tecnica del risconto e con quella del costo netto.

La parte del contributo non destinata all'acquisto di beni ammortizzabili e quindi da considerarsi contributo in conto capitale, dovrebbe ragionevolmente essere rilevata tra le sopravvenienze attive.

In alcune regioni una percentuale del contributo deve essere destinata a trasferimenti alla chiesa per opere religiose.

Tale trasferimento deve essere rilevato nel conto economico o tra i contributi ad investimenti (voce B.12) o tra gli oneri straordinari e avere come contropartita il provento straordinario.

La rilevazione in termini economico-patrimoniali del contributo per permesso di costruire richiede pertanto un approfondimento che tenendo conto della natura del contributo e della sua destinazione porti a una corretta classificazione al fine di assicurare l'equivalenza, ora mancante, tra risultato economico e variazione del netto patrimoniale.