

Corso di Public Management and Accounting

Laurea magistrale in Accounting e Libera Professione



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

DISSEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE,
ECONOMICHE
E LEGALI

Il sistema dei bilanci nelle pubbliche amministrazioni

A.A. 2018/2019

Mussari - Capp. 5
e 6



I sistemi contabili

- I sistemi contabili presentano caratteristiche diverse secondo le finalità perseguite
- In generale le amministrazioni pubbliche adottano sistemi contabili con prevalente finalità autorizzativa
 - contabilità finanziaria (Cash accounting, commitment accounting, encumbrance accounting, obligation accounting, budgetary accounting)
- Mentre le imprese adottano sistemi di contabilità generale finalizzati a conoscere i risultati di gestione
 - contabilità economico-patrimoniale



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

DISSEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE,
ECONOMICHE
E LEGALI

Elena Gori

{ 2 }



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Le tipologie di rilevazioni

Le rilevazioni si possono classificare in:

- Preventive o antecedenti
- Concomitanti
- Consuntive e successive

Secondo voi quali assumono maggiore rilevanza nelle aziende pubbliche???

Proviamo a fare una riflessione insieme....

Elena Gori

3



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

L'oggetto del sistema di rilevazioni nelle aziende di produzione

- Nell'azienda di produzione l'autonomia e la capacità di perdurare nel tempo (economicità) richiede il conseguimento di un equilibrio economico soddisfacente. Quest'ultimo dipende dai valori generati dalle operazioni di scambio (operazioni di gestione esterna).
- Il sistema di rilevazioni ha come oggetto principale:
 - la rilevazione del risultato di esercizio (utile o perdita)
 - la determinazione del patrimonio aziendale

Elena Gori

4

L'oggetto del sistema di rilevazioni nelle aziende pubbliche

- Le aziende pubbliche operano tramite l'esercizio di poteri sovraordinati in sistemi decisionali non di mercato.
- L'economicità non dipende tanto dai giudizi di convenienza espressi nei singoli scambi quanto da decisioni che, essendo legate a poteri sovraordinati, diventano obbligatorie sia per gli organi che devono attuarle sia per le aziende esterne che stabiliscono relazioni economiche con l'azienda pubblica.
- Il sistema di rilevazione è articolato su tre componenti tutti a rilevanza esterna:
 - Bilancio di previsione
 - Rilevazioni concomitanti
 - Sintesi di fine periodo



Quindi, le finalità...

- Per la contabilità privata la misurazione a posteriori del grado di raggiungimento delle condizioni di economicità
- Per la contabilità pubblica la regolazione a priori dei rapporti tra gli organi in modo da riservare al popolo le scelte fondamentali di prelievo e utilizzo delle risorse finanziarie e da impedire decisioni che possano pregiudicare l'equilibrio economico.



Perché la P.A. fa ricorso al metodo della partita semplice?

- Nelle aziende di produzione il giudizio di convenienza espresso nel singolo scambio esaurisce il potere della stessa di influenzare i comportamenti economici di altre aziende ma i suoi effetti sull'economicità si propagano nel tempo, di conseguenza occorre distinguere tra la rilevazione della variazione numeraria e la rilevazione dell'effetto sull'economicità.
- Nelle aziende pubbliche il potere di influenzare i fatti economici si rinnova ogni anno. È necessario controllare a priori gli equilibri delle decisioni di prelievo e impiego della ricchezza (attraverso l'approvazione del preventivo) e seguire poi fase per fase lo sviluppo delle singole decisioni (rilevazione fasi entrate e uscite) per impedire la rottura di tali equilibri



Contabilità generale vs contabilità pubblica

	CONTABILITÀ GENERALE	CONTABILITÀ PUBBLICA
FINALITÀ	Osservazione della gestione e valutazione dell'economicità (ex-post)	Funzione autorizzativa (ex-ante): limite quali-quantitativo della spesa
OGGETTO	Valori numerari ed economici Reddito e capitale di funzionamento	Soprattutto valori numerari Fondo cassa e risultato di amministrazione
METODO	Partita doppia	Partita semplice
MOMENTO FONDAMENTALE	Bilancio consuntivo	Bilancio di previsione




 UNIVERSITÀ
 DEGLI STUDI
 FIRENZE
 DISEI
 DIPARTIMENTO
 DI SCIENZE POLITICHE
 ED ECONOMICHE

I bilanci degli enti territoriali

- Stato, regioni, enti locali
- Redatti sulla base di schemi e principi contabili comuni
 - si tratta di una conquista recentissima → armonizzazione contabile
 - processo di armonizzazione importantissimo

Elena Gori
 [9]


 UNIVERSITÀ
 DEGLI STUDI
 FIRENZE
 DISEI
 DIPARTIMENTO
 DI SCIENZE POLITICHE
 ED ECONOMICHE

L'armonizzazione contabile

- Controllo del debito pubblico
- Controllo del deficit
- Verifica andamenti di finanza pubblica

- Rafforzamento equilibri finanziari e patrimoniali
- Trasparenza ed attendibilità dei bilanci

**Spinta
europea**

**Spinta
interna**



Elena Gori
 [10]



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Le finalità dell'armonizzazione

Garantire omogeneità dei bilanci

Migliorare la qualità e la trasparenza delle informazioni contabili

Migliorare la rappresentazione della situazione economico-finanziaria delle PA a supporto dei processi decisionali

Rafforzare gli equilibri e la stabilità dei bilanci

Elena Gori

11



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Bilanci e prospettiva temporale

	Valori riferiti a	Quantità monetarie	Strumento di
Bilanci di Previsione	operazioni di gestione relative ad un periodo <i>futuro</i>	prospettiche o preventive	<ul style="list-style-type: none"> programmazione scelta controllo antecedente (autorizzatorio)
Bilanci Consuntivi (Rendiconti)	operazioni di gestione relative ad un periodo <i>trascorso</i>	storiche o consuntive	<ul style="list-style-type: none"> confronto con i risultati previsti controllo susseguente base per l'analisi di bilancio

- Entrambi obbligatori per tutte le aziende pubbliche territoriali
- Se non specificato, l'espressione "bilancio" identifica un Bilancio previsionale finanziario annuale

Elena Gori

12



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE
E ECONOMICHE

I BILANCI NELLE AZIENDE PRIVATE E IN QUELLE PUBBLICHE

	Nelle aziende private	Nelle aziende pubbliche
Il termine bilancio	Denomina il prospetto contabile che espone a fine esercizio i valori consuntivi	Denomina il documento contabile che espone i valori preventivi delle entrate e delle uscite finanziarie che si verificheranno durante il futuro esercizio
Il bilancio è predisposto	Dall'organo amministrativo per rendere conto dell'attività svolta ai soggetti proprietari dell'impresa	Dall'organo amministrativo e presentato all'organo volitivo come proposta di futura attività amministrativa
Mediante la sua approvazione	Da parte dell'organo volitivo, si ratifica l'attività degli amministratori	L'organo volitivo autorizza quello amministrativo a realizzare le entrate e le spese previste nel bilancio. Il bilancio assume il significato di vincolo giuridico a realizzare quelle entrate e spese.

Elena Gori

13



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE
E ECONOMICHE

I documenti contabili delle aziende pubbliche in generale

- Le aziende pubbliche utilizzano documenti contabili, preventivi e consuntivi, al fine di evidenziare i risultati che sono scaturiti dalle operazioni gestionali relative ad un certo periodo, futuro o già trascorso, in modo da predisporre informazioni utili per gli organi aziendali e per gli stakeholder interessati a quei risultati.
- I bilanci delle aziende pubbliche sono redatti contrapponendo due serie di valori, positivi e negativi, fra loro correlate la cui differenza individua il risultato delle operazioni di gestione che hanno determinato quei valori.
 - Periodo futuro → Bilancio preventivo o di previsione
 - Periodo passato → Rendiconto

Elena Gori

14

I diversi ruoli del bilancio preventivo e del bilancio consuntivo

- Bilancio preventivo → strumento di programmazione
 - Ma anche uno strumento attraverso il quale l'organo volitivo (Consiglio, Parlamento) esercita un controllo antecedente autorizzando l'organo di governo (Giunta, Governo) a gestire le risorse che saranno disponibili entro limiti quali-quantitativi.
- Bilancio consuntivo → consente di confrontare i risultati conseguiti con quelli previsti, al fine di verificare se gli obiettivi programmati siano stati raggiunti e se i vincoli posti dall'organo volitivo siano stati rispettati da quello esecutivo
 - Inoltre, dati consuntivi permettono di compiere analisi per stabilire lo stato di salute dell'AP, che forniscono informazioni utili per la predisposizione dei futuri bilanci di previsione.



Bilanci di previsione

I bilanci di previsione delle pubbliche amministrazioni, in genere, contengono due serie di valori, fra loro collegati finalizzati ad indagare, conoscere l'aspetto finanziario → entrate e uscite previste (**nel bilancio di previsione**), il confronto tra i due valori può dare luogo a un avanzo, disavanzo o pareggio

Il bilancio di previsione finanziario è importante perché costituisce il presupposto sulla base del quale l'organo volitivo autorizza l'organo esecutivo a gestire il bilancio, ovvero ad acquisire le entrate e le spese della pubblica amministrazione





Funzione autorizzativa

- ✓ Consiste nell'imporre **ex ante** un **vincolo**:
 - All'entità complessiva della spesa (quanto può spendere al massimo quest'anno l'azienda pubblica?).
 - All'articolazione della spesa stessa per natura (nell'ambito del limite complessivo di spesa, quanto può spendere al massimo quest'anno l'azienda pubblica per il personale? Per l'acquisto di beni? Per interessi passivi? Per investimenti?) e/o per destinazione (sempre nell'ambito del limite complessivo di spesa, quanto può spendere al massimo quest'anno l'azienda pubblica per l'istruzione? Per la sanità? Per i trasporti?).
 - Alla natura e provenienza delle entrate (per finanziare la spesa, l'azienda pubblica può far conto su trasferimenti da altri enti pubblici? Imposte sui redditi? Imposte sugli immobili? Tariffe dei servizi pubblici?).

Elena Gori

[17]



Funzione autorizzativa: funzionamento

- Funzione autorizzativa:
 - Per qualsiasi voce elementare di spesa:
 Il totale delle uscite effettive $< o =$ al totale delle uscite previste (ovvero inserite nel bilancio di previsione finanziario)
- Altro vincolo di cui tener conto:
 - Il totale delle uscite previste = al totale delle entrate previste
- Ne consegue che:
 - il totale delle uscite effettive $< o =$ al totale delle uscite previste = al totale delle entrate previste

Elena Gori

[18]

La gestione delle entrate e delle spese

- Le entrate e le spese vengono rilevate (ovvero gestite, ovvero registrate in contabilità) con una metodologia completamente diversa rispetto alle aziende private detta "partita semplice".
- Vengono quindi effettuate delle registrazioni seguendo le fasi di realizzazione delle entrate e delle spese:
 - Ad ogni fase corrisponde una rilevazione in contabilità
 - Le fasi iniziano con la previsione dell'entrata o della spesa e quindi con la loro quantificazione nel bilancio di previsione e terminano con la riscossione (per l'entrata) o con il pagamento (per la spesa)



Le fasi dell'entrata

1. Previsione – inserimento nel bilancio di previsione
2. Accertamento – riconoscimento debitore, causale, ammontare dell'entrata e data di scadenza (FASE GIURIDICA)
3. Riscossione – da parte del soggetto incaricato
4. Versamento – incasso





Fase 1: previsione

- Ha carattere preliminare rispetto alle altre che sono dette fasi esecutive o di gestione.
- Avviene con l'approvazione del Bilancio di previsione: per ogni unità elementare del bilancio occorre quantificare la somma che si prevede di accertare (previsione di competenza), nonché quella che si prevede di riscuotere (previsione di cassa) nell'anno finanziario di riferimento.
- Durante l'anno di approvazione del bilancio è **sempre** possibile accertare e/o riscuotere più di quanto previsto
 - NB: questo significa che la funzione autorizzatoria vale solamente per la spesa!!!!



Fase 2: accertamento

- Fase mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare
- Rappresenta la fase di diritto delle entrate, cioè il momento in cui sorge il diritto a riscuotere una certa somma, da un dato soggetto, per un determinato motivo e a una scadenza prefissata
- Ad esempio, nel caso del servizio mensa scolastica, la fase di accertamento coincide con quella della bollettazione
- Modalità tecniche diverse secondo la natura dell'entrata
 - Occorre idonea documentazione che evidenzia: ragione del credito, titolo giuridico che supporta il credito, soggetto debitore, ammontare del credito e scadenza



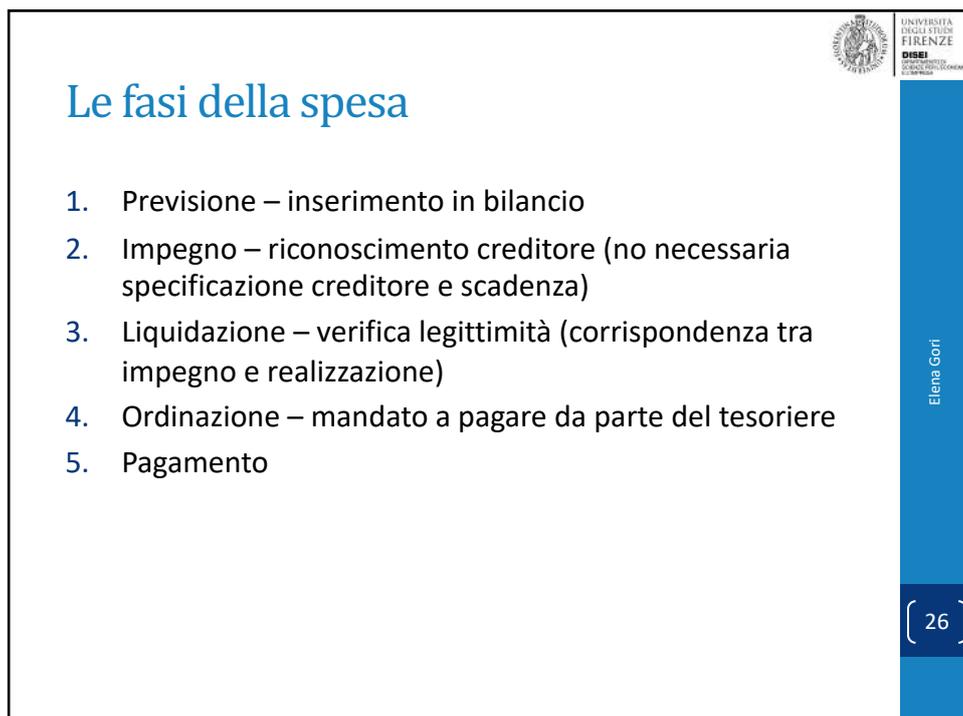
Fase 3: riscossione

- Fase in cui il debitore salda il proprio debito nei confronti della pubblica amministrazione versando le somme in tesoreria o ad altro agente della riscossione
 - Se gli importi sono pagati direttamente al tesoriere il ciclo dell'entrata è concluso
 - Se sono pagati a un agente della riscossione, nasce un credito dell'azienda pubblica nei confronti dell'agente riscuotitore
 - La riscossione avviene attraverso un documento che viene chiamato **reversale di incasso**



Fase 4: versamento

- Conclude il ciclo finanziario quando è intervenuto un agente di riscossione, che con i tempi e le modalità previste da norme, regolamenti e contratti deve versare la somma riscossa all'azienda pubblica
- Trasferimento delle somme riscosse dalla tesoreria alla casse della pubblica amministrazione
 - Fase eventuale




UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE
E ECONOMICHE

Fase 1: previsione

- Ha carattere preliminare
- Avviene con l'approvazione del Bilancio di previsione: per ogni unità elementare del bilancio occorre quantificare la somma che si prevede di impegnare (previsione di competenza) nonché quella che si prevede di pagare (previsione di cassa) nell'anno finanziario di riferimento
- Limite quantitativo e di specie per l'impegno e il pagamento delle spese
 - Durante l'esercizio, salve nuove autorizzazioni, è **impossibile impegnare o pagare somme superiori** a quelle stanziare per ogni voce di spesa → **vincolo autorizzatorio**

Elena Gori
27


UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE
E ECONOMICHE

Fase 2: impegno

- Fase in cui a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagar, il soggetto creditore, e indicata la ragione per cui viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio
- Atto con cui l'azienda pubblica si obbliga (appunto si impegna) verso terzi
- Rappresenta la fase di diritto delle uscite, cioè il momento in cui si registra la volontà unilaterale dell'azienda pubblica, già manifestata da un'obbligazione giuridicamente perfezionata, di acquisire un certo bene o servizio e quindi di destinare una certa somma a un dato soggetto
- Può coincidere, ad esempio, con il momento in cui l'azienda pubblica acquirente, avendo stipulato un contratto di fornitura, ha ordinato il fattore produttivo al fornitore
- Precede il sostenimento del costo e il ricevimento della documentazione che attesta l'importo del debito verso il fornitore

Elena Gori
28



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Fase 2: impegno (segue)

- Prevede:
 - Sussistenza obbligazione giuridicamente perfezionata
 - Individuazione della somma da pagare
 - Individuazione del soggetto creditore
 - Determinazione ragione del debito
 - Vincolo sugli stanziamenti di bilancio
 -

Elena Gori

(29)



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Fase 3: liquidazione

- Fase in cui dopo aver verificato la regolarità della fornitura o della prestazione e la rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle condizioni pattuite si determina la somma certa e liquida da pagare
- La somma certa e liquida da corrispondere al creditore è determinata nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto che ne costituisce unico e inevitabile presupposto
 - La determinazione della somma da pagare deve essere comprovata da appositi atti e documenti (es. fattura)
- Segue la reale effettuazione della prestazione del fornitore, occorre verificare:
 - documenti comprovanti il diritto del creditore (fattura);
 - regolarità della fornitura o prestazione alle condizioni pattuite;
 - somma certa e liquida da pagare
- NB la liquidazione non può essere maggiore dell'impegno

Elena Gori

(30)



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Fase 4: ordinazione

- Si ordina al tesoriere dell'azienda pubblica di pagare ad un determinato soggetto la somma liquidata
- La modalità dell'emissione dell'ordine di pagamento può cambiare a seconda del tipo di spesa. L'ordine di pagamento è chiamato **mandato**

Elena Gori

{ 31 }



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Fase 5: pagamento

- Il tesoriere, ricevuto l'ordine di pagare per mezzo del mandato di pagamento, eroga la somma al creditore

Elena Gori

{ 32 }



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Ma cosa accade se alla fine dell'anno un'entrata non è stata riscossa o una spesa non è stata pagata?

- Da un punto di vista contabile le entrate o le spese non sono quindi giunte al termine delle loro fasi
- Si crea quindi la fattispecie dei Residui Attivi e Passivi
- In altri termini, le entrate non riscosse e le spese non pagate devono essere "trasferite" all'esercizio, ovvero all'anno successivo per consentire la loro riscossione / pagamento

Elena Gori

(34)




Residui attivi

- Entrate accertate ma non riscosse al termine dell'anno finanziario → crediti che l'azienda pubblica vanta verso soggetti esterni
- Prima della loro iscrizione nel conto del bilancio occorre verificare se sia opportuno il loro mantenimento (**riaccertamento dei residui attivi**)
 - Minori residui attivi: viene meno in tutto o in parte la ragione del credito per avvenuta estinzione legale, per indebito o erroneo accertamento o per dubbia esigibilità → insussistenza → minori entrate
 - Maggiori residui attivi: quando la somma che si ha diritto a riscuotere è maggiore a quella accertata → maggiori entrate

Elena Gori
(35)




Residui passivi

- Uscite impegnate ma non pagate al termine dell'anno finanziario → debiti che l'azienda pubblica ha verso soggetti esterni
- Prima della loro iscrizione nel conto del bilancio occorre verificare se sia opportuno il loro mantenimento (**riaccertamento dei residui passivi**)
 - Minori residui passivi
 - Maggiori residui passivi **non** sono possibili perché la spesa ha un limite quantitativo invalicabile nell'impegno

Elena Gori
(36)

Calcolo dei residui attivi (esempio)

Un fitto di fabbricato previsto per euro 2.000 è stato accertato per euro 1.800, riscosso dall'agente della riscossione e versato al tesoriere per euro 1.500. Si calcolino i residui attivi a fine esercizio

Entrate accertate	1.800
Entrate riscosse e versate al tesoriere	1.500
Residui attivi	300

Data la previsione di spesa per il riscaldamento delle aule della facoltà di euro 3.000 si ipotizzano impegni per euro 2.600. Le somme liquidate e pagate sono pari ad euro 2.500. Si determinano i residui passivi a fine esercizio

Uscite impegnate	2.600
Uscite pagate	2.500
Residui passivi	100



Ricorda:

- Il formarsi dei residui di anno in anno comporta la presenza di due distinte gestioni:
 1. **la gestione in conto competenza:** relativa alle entrate e alle spese che si prevede rispettivamente di accertare e di impegnare nell'anno;
 2. **la gestione in conto residui:** relativa alle entrate e alle spese che sono state rispettivamente accertate e impegnate in esercizi precedenti ma che al termine dell'esercizio al quale si riferiscono non sono state ancora riscosse o pagate.





UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Pertanto durante l'anno posso avere

- Riscossioni e pagamenti in conto competenza: con riferimento alle entrate e alle spese previste, accertate e impegnate nell'esercizio
- Riscossioni e pagamenti in conto residui: con riferimento alle entrate e alle spese previste, accertate e impegnate in esercizi precedenti

Elena Gori

(39)



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE
DISEI
DIPARTIMENTO
DI SCIENZE POLITICHE ED ECONOMICHE

Economie e diseconomie

- In conto competenza:
 - spese impegnate < previsioni di bilancio (economie) ;
 - entrate accertate > (economie) o < (diseconomie) delle previsioni di bilancio
- In conto residui;
 - residui attivi riaccertati > (economie) o < (diseconomie) dei residui iniziali
 - residui passivi riaccertati < (economie) dei residui iniziali

N.B. Non possono verificarsi diseconomie dal lato della spesa, perché?

Elena Gori

(40)

Economie e diseconomie: due esempi

- Entrate:
 - Previsione definitiva = 2000
 - Entrate accertate = 1600
 - Diseconomia = 400
- Spese
 - Previsione definitiva = 2000
 - Spese impegnate = 1800
 - Economia = 200

