COMMISSIONI RIUNITE
COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE E BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE (V) DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

RESOCONTO STENOGRAFICO

AUDIZIONE

15.

INDAGINE CONOSCITIVA

1.

SEDUTA DI MARTEDÌ 17 MAGGIO 2011

PRESIDENZA DEL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE **ENRICO LA LOGGIA**

INDICE

PAG.

Sulla pubblicità dei lavori:

La Loggia Enrico, *Presidente* 3

Audizione di rappresentanti della Ragioneria generale dello Stato nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339) *(ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e dell'articolo 144 del Regolamento della Camera dei deputati)*:

La Loggia Enrico, *Presidente* 3, 12, 14, 16

Baccini Mario (PdL) 16

Borghesi Antonio (IdV) 12

Bilardo Salvatore, *Ispettore generale capo dell'Ispettorato generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni* 3, 16

N. B. Sigle dei gruppi parlamentari: Popolo della Libertà: PdL; Partito Democratico: PD; Lega Nord Padania: LNP; Unione di Centro per il Terzo Polo: UdCpTP; Futuro e Libertà per il Terzo Polo: FLpTP; Italia dei Valori: IdV; Iniziativa Responsabile (Noi Sud-Libertà ed Autonomia, Popolari d'Italia Domani-PID, Movimento di Responsabilità Nazionale-MRN, Azione Popolare, Alleanza di Centro-AdC, La Discussione): IR; Misto: Misto; Misto-Alleanza per l'Italia: Misto-ApI; Misto-Movimento per le Autonomie-Alleati per il Sud: Misto-MpA-Sud; Misto-Liberal Democratici-MAIE: Misto-LD-MAIE; Misto-Minoranze linguistiche: Misto-Min.ling.

PAG.

Causi Marco (PD) 14, 15

Lanzillotta Linda (Misto-ApI) 12, 15

Massicci Francesco, *Ispettore generale capo dell'Ispettorato generale per la spesa sociale* 9

Simonetti Roberto (LNP) 16

Audizione di rappresentanti della Corte dei conti nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339) *(ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e dell'articolo 144 del Regolamento della Camera dei deputati):*

La Loggia Enrico, *Presidente* 17, 25, 26, 30

Barisano Cinzia, *Consigliere della Corte dei conti* 28, 29

Giampaolino Luigi, *Presidente della Corte dei conti* 17, 28, 29, 30

Lanzillotta Linda (Misto-ApI) 25, 27

Meloni Maurizio, *Presidente di sezione della Corte dei conti* 26, 28

Pacifico Luigi, *Consigliere della Corte dei conti* 27

ALLEGATO: Documentazione consegnata dai rappresentanti della Corte dei conti 31

PRESIDENZA DEL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE ENRICO LA LOGGIA

La seduta comincia alle 11,15.

Sulla pubblicità dei lavori.

PRESIDENTE. Avverto che, se non vi sono obiezioni, la pubblicità dei lavori della seduta odierna sarà assicurata anche attraverso l'attivazione di impianti audiovisivi a circuito chiuso.

(Così rimane stabilito).

Audizione di rappresentanti della Ragioneria generale dello Stato nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339).

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca, ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e dell'articolo 144 del Regolamento della Camera dei deputati, l'audizione di rappresentanti della Ragioneria generale dello Stato nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339).

Sono presenti, e li ringraziamo molto, il dottor Francesco Massicci, il dottor Salvatore Bilardo, il dottor Biagio Mazzotta.

Do la parola agli auditi.

SALVATORE BILARDO, *Ispettore generale capo dell'Ispettorato generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni*. Buongiorno e grazie dell'invito. Lo schema di decreto legislativo concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci di regioni ed enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali, approvato dal Consiglio dei Ministri il 22 dicembre 2010 e modificato in sede di intesa in Conferenza unificata nella seduta del 3 marzo 2011, risponde alla necessità di disporre di dati di bilancio omogenei, aggregabili e confrontabili, elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili per soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, all'attuazione del federalismo fiscale e alle verifiche di rispetto delle regole comunitarie, con particolare riferimento al Patto di stabilità e crescita e le procedure sui disavanzi eccessivi da esso previste.

L'adozione di schemi comuni di bilancio e di regole contabili uniformi è, inoltre, diretta a consentire la costruzione di *benchmark* di efficienza e appropriatezza, definiti con riferimento alla quantità e alla qualità per il confronto dei servizi erogati a livello territoriale, per rispondere alle pressanti richieste di controllo della spesa pubblica anche da parte dei vari portatori di interesse, sempre più attenti alle modalità di utilizzo delle risorse.

Lo schema di decreto recepisce le scelte maturate all'interno del gruppo di lavoro bilancio costituito nell'ambito della COPAFF, che ha operato in stretto raccordo con il Comitato dei princìpi contabili, di cui all'articolo 2, comma 5, della legge

n. 196 del 2009, cui è attribuito il compito di predisporre i decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche definiti ai sensi articolo 1, comma 3, della legge n. 196, a eccezione di quelle considerate nel decreto in esame.

La composizione del gruppo di lavoro costituito da rappresentanti della Presidenza del Consiglio dei ministri, del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, del Ministero dell'interno, del Ministero dello sviluppo economico, del Ministero della salute, dell'ISTAT, della Conferenza dei Presidenti delle regioni, dell'UPI e dell'ANCI, ha consentito, grazie alla possibilità di avvalersi delle migliori esperienze e professionalità esistenti in Italia in materia di contabilità pubblica, l'individuazione e la condivisione, anche a livello tecnico, di soluzioni metodologiche e procedurali che soddisfano le esigenze di finanza pubblica salvaguardando, al contempo, l'attività gestionale degli enti.

L'ambito di applicazione del decreto, individuato in accordo con il Comitato dei princìpi contabili delle amministrazioni pubbliche, è costituito dalle regioni a statuto ordinario, dagli enti locali di cui al Testo unico degli enti locali, da province, comuni, città metropolitane, comunità montane, comunità isolane, unioni di comuni e consorzi degli enti locali e dai loro enti e organismi strumentali.

L'articolo 35-*bis* del decreto prevede che le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedano ad adeguare i propri ordinamenti contabili e quelli degli enti locali dei loro territori al decreto in esame, in conformità ai propri statuti di autonomia e delle relative norme attuazione secondo le procedure previste dall'articolo 27 della legge n. 42 del 2009.

Agli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al servizio sanitario nazionale è dedicata una specifica disciplina prevista dal Titolo II, su cui relazionerà il collega Massicci.

Nel Titolo I il decreto delinea la disciplina degli strumenti necessari per l'armonizzazione contabile delle regioni, degli enti locali e dei loro enti, costituiti da sistemi contabili omogenei, princìpi contabili generali e applicati, schemi di bilancio comuni, bilancio consolidato.

La definizione puntuale dei singoli strumenti è effettuata, in un primo tempo, ai soli fini della sperimentazione tramite decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto in esame al fine di consentire una sperimentazione della nuova disciplina a decorrere dal 2012, in via definitiva e generale attraverso i decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall'articolo 2, comma 7 della legge n. 42 in considerazione degli esiti della sperimentazione di cui al punto precedente.

Infatti, al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare le eventuali criticità e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, il decreto prevede una sperimentazione biennale a decorrere dal 2012. L'efficacia della sperimentazione è garantita dalle disposizioni che prevedono l'individuazione delle amministrazioni coinvolte secondo criteri che tengono conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Al fine di consentire l'avvio della sperimentazione a decorrere dal 1º gennaio 2012 è necessario che l'approvazione definitiva del presente decreto avvenga in tempi ristretti.

Sia la legge n. 42 del 2009 sia la legge n. 196 prevedono che le amministrazioni pubbliche possano adottare solo due modelli di sistema contabile tra loro alternativi: la contabilità finanziaria affiancata a fini conoscitivi da una contabilità economico-patrimoniale e la contabilità civilistica.

In conformità a tali princìpi, lo schema di decreto in esame prevede che le regioni e le province autonome e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 267 e i loro enti strumentali già in

contabilità finanziaria debbono adottare la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.

Le amministrazioni sanitarie e gli altri enti strumentali di regioni ed enti locali che adottano la contabilità economico-patrimoniale devono adeguare il proprio sistema contabile a quello civilistico.

Il decreto ha effettuato una precisa scelta anche in ordine al sistema contabile delle istituzioni di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e degli altri organismi strumentali di regioni ed enti locali, che non potrà più essere diverso da quello dell'ente di appartenenza, rendendo così possibile l'aggregazione del bilancio dell'ente con quelli delle sue articolazioni organizzative dotate di autonomia gestionale e contabile e l'elaborazione di un conto consolidato di ente, che costituisce un primo livello del bilancio consolidato.

Il decreto prevede, infine, la possibilità di adottare sistemi e schemi di bilancio semplificati per i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti secondo modalità da verificare nel corso della sperimentazione prevista dall'articolo 35.

Per le regioni, gli enti locali e i loro enti ed organismi strumentali in contabilità finanziaria il decreto prevede un sistema contabile integrato di scritture volto a garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario sia sotto il profilo economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema la contabilità finanziaria di competenza e di cassa costituisce la struttura contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, mentre alla contabilità economico-patrimoniale è affidato il compito di rilevare i ricavi e i costi della gestione al fine di: rappresentare le risorse economiche acquisite e utilizzate nel corso di un esercizio; partecipare alla costruzione del conto del patrimonio rilevando, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente, che costituiscono un fondamentale indicatore dei risultati della gestione; permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti, organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati; conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori di interesse di acquisire informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale accanto alla contabilità finanziaria potenzia significativamente gli strumenti informativi e di valutazione a disposizioni dell'amministrazione pubblica, soprattutto ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale.

La rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario sia sotto il profilo economico-patrimoniale, è garantita dall'adozione del Piano dei conti integrato, previsto dall'articolo 4, costituito dall'elenco delle articolazione delle unità elementari del bilancio finanziario e gestionale dei conti economico-patrimoniali.

La definizione del Piano economico integrato è stata rinviata ai decreti della sperimentazione e, in via definitiva, ai decreti legislativi integrativi e correttivi.

La scelta del decreto di rendere obbligatoria la contabilità finanziaria in termini di cassa e quello di competenza ha anticipato la novella dall'articolo 42 della legge n. 196 del 2009 operata dalla legge n. 39 del 2011, che ha sostituito la delega al Governo per il passaggio al bilancio dello Stato di sola cassa con la delega per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione nel bilancio di cassa.

A seguito della modifica dell'articolo 42 della legge n. 196 risulta necessario apportare al decreto in esame le seguenti modifiche: eliminare il comma 4 dell'articolo 2, che fa riferimento alla sperimentazione di bilancio solo cassa del bilancio dello Stato; aggiungere all'articolo 35, comma 1, dopo le parole « di cassa » le seguenti parole « in considerazione di quanto previsto dall'articolo 42, comma 1, lettera g), della legge 31 dicembre 2009, n. 196 ».

Per gli enti che adottano la contabilità civilistica il decreto si limita a prevedere l'adeguamento ai princìpi del codice civile

e, al fine di consentire il monitoraggio, il consolidamento dei conti economici e la riclassificazione nei propri dati contabili per renderli confrontabili con il Piano dei conti tenuto secondo lo schema della contabilità finanziaria.

Per non appesantire la gestione degli enti in contabilità civilistica, la riclassificazione è richiesta attraverso la rilevazione SIOPE, l'elaborazione di un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnato dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello allegata al *budget* e al bilancio di esercizio.

Tutte le amministrazioni pubbliche cui il decreto si riferisce devono conformare la propria gestione ai princìpi contabili generali indicati nell'allegato 1 al decreto.

Considerato che la contabilità pubblica del nostro Paese ha fatto sempre riferimento a princìpi contabili nel senso semantico della parola, ossia enunciati molto sintetici quale principio dell'unità, dell'universalità, dell'integrità, la definizione tali princìpi generali ha avuto un carattere prevalentemente ricognitivo delle formulazioni in essere per le varie amministrazioni pubbliche. Risulta, invece, fortemente innovativa la scelta di prevedere l'obbligo per l'amministrazione in contabilità finanziaria di conformare la gestione anche a princìpi contabili applicati, costituiti da norme tecniche di dettaglio, di specificazione e interpretazione dei princìpi generali, che svolgano una funzione di completamento del sistema contabile e favoriscano comportamenti effettivamente uniformi e corretti.

Nella definizione dei princìpi contabili applicati un prezioso ausilio è fornito dal lavoro svolto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità agli enti locali istituito presso il Ministero dell'interno e dai princìpi contabili elaborati dal Gruppo di lavoro costituito presso la Ragioneria generale dello Stato.

Anche la definizione dei princìpi contabili applicati è stata rinviata ai decreti della sperimentazione e, in via definitiva, ai decreti legislativi correttivi. Il Gruppo di lavoro bilanci costituito nell'ambito della COPAFF sta comunque procedendo con intensità alla definizione dei princìpi applicati.

L'armonizzazione dei sistemi contabili ha offerto l'occasione per adeguare il principio della competenza finanziaria agli obiettivi conoscitivi e alle esigenze informative della finanza locale nell'attuale scenario socioeconomico. In particolare, si è fatto riferimento al crescente interesse verso il fenomeno dei residui passivi dettato dalla necessità di determinare l'ammontare dei debiti delle amministrazioni pubbliche nei confronti dei cittadini e delle imprese, che i bilanci delle amministrazioni pubbliche, predisposti nel rispetto del vigente principio di competenza finanziario, non riesce a soddisfare. Dagli ultimi dati, l'ammontare dei residui passivi che risultano nei bilanci delle regioni sono circa 75 miliardi euro, per gli enti locali circa 100 miliardi di euro.

Come è noto, i residui passivi non sempre rappresentano veri e propri debiti maturati per lavori realizzati e servizi resi in quanto le regole di contabilizzazione consentono di impegnare spesa, in particolare per la spesa in conto capitale, prescindendo dalla scadenza dell'obbligazione giuridica. Pertanto, i residui passivi delle amministrazioni pubbliche includono una consistente mole di impegni cui non corrispondono debiti effettivi in quanto, ad esempio, non risultano realizzati gli stati di avanzamento dei lavori.

Nell'aggiornare la definizione del principio della competenza finanziaria si è fatto, inoltre, riferimento all'esigenza rappresentata anche dalla Corte costituzionale di evitare l'imputazione a un determinato esercizio di entrate future, consentito dalla legislazione vigente, causa del gonfiamento fittizio dei risultati di amministrazione e dei ricorsi a onerose anticipazioni di tesoreria nonché violazione del principio di copertura finanziaria veritiera e reale delle spese pubbliche locali.

La scelta di modificare il principio della competenza finanziaria risponde, pertanto, all'esigenza di rappresentare correttamente nei bilanci le obbligazioni giu-

ridiche perfezionate e maturate, evitando che tra i residui passivi siano inclusi accantonamenti che non costituiscono obblighi di pagare e che tra i residui attivi siano comprese entrate future.

In particolare, la nuova definizione di competenza finanziaria prevede la registrazione delle entrate e delle spese al momento della nascita dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, attiva o passiva, con imputazione all'esercizio del bilancio pluriennale autorizzatorio, in cui l'obbligazione pecuniaria viene a scadenza.

La pluriennalità dei documenti di programmazione assume, pertanto, un ruolo più rilevante nel processo decisionale e gestionale. L'obiettivo è pervenire a una disciplina fiscale più rigorosa mediante un rafforzamento del principio della programmazione di bilancio orientata al medio e lungo periodo e una pianificazione pluriennale delle politiche, degli obiettivi e delle risorse.

Il principio prevede, infatti, che tutte le obbligazioni giuridiche perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese per l'ente siano registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Pertanto, mentre il vigente principio della competenza finanziaria considera solo il momento della nascita e dell'estinzione delle obbligazioni, il nuovo principio consente di distinguere tre momenti dell'obbligazione giuridica: la nascita, l'esigibilità, ovvero la nascita effettiva del debito, e l'effettivo pagamento, migliorando significativamente la trasparenza, la veridicità e la chiarezza dei bilanci.

Nel contempo, sul versante dell'entrata, confermando i tre momenti, si realizza il fine di garantire l'effettività delle obbligazioni giuridiche attive, e quindi l'effettività della copertura finanziaria delle spese pubbliche locali e del mantenimento degli equilibri di bilancio durevoli e reali nel tempo.

Il principio prevede espressamente che non è consentito procedere ad accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo a un'anticipazione di impieghi con la conseguenza di alterare gli equilibri del bilancio finanziario degli enti.

Si realizza, in questo modo, un potenziamento della competenza finanziaria e una valorizzazione della funzione della componente di cassa dei bilanci locali fondata sull'esigibilità delle obbligazioni giuridiche perfezionate con il mantenimento della distinzione delle fasi dell'entrata e della spesa.

Il principio richiama testualmente, per l'attività di investimento, l'inderogabile esigenza di garantire, al momento dell'attivazione del primo impegno di spesa, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa e si ribadisce che in sede di monitoraggio degli equilibri di bilancio e di assestamento generale occorre dare atto del rispetto di tali equilibri per la gestione di competenza, per la gestione dei residui nonché, nell'ambito del sistema di bilancio a livello pluriennale autorizzatorio, per le annualità successive.

Il sistema di bilancio degli enti assume, così, maggiore trasparenza, effettività, veridicità in un quadro di garanzie, di equilibrio sia di competenza sia di cassa.

La disciplina proposta dallo schema del decreto risulta coerente con alcune delle linee guida indicate dalla Corte dei conti nell'audizione del 21 dicembre 2010 presso la Commissione bilancio del Senato al fine di riconsiderare il bilancio di competenza dello Stato, quale la modulazione della legislazione di spesa e delle previsioni di bilancio tale da avvicinare la definizione degli stanziamenti di competenza alle stime dei pagamenti di cassa e l'adozione per le spese in conto capitale della regola contabile del riporto con la correlata necessità di una stima adeguata dei nuovi stanziamenti sulla competenza annuale.

L'articolo 11 del decreto prevede l'adozione di comuni schemi di bilancio eliminando, con particolare riferimento al comparto delle regioni e dei loro enti e organismi strumentali, quella disomogeneità che attualmente impedisce il confronto, il consolidamento dei conti pubblici e il loro raccordo con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari.

L'introduzione della classificazione delle spese, missioni e programmi attribuisce ai bilanci pubblici una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche alle politiche di settore. In particolare, le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti delle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali a esse destinate. Sono articolate in programmi che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni e sono raccordate al secondo livello della classificazione COFOG.

È, inoltre, il caso di segnalare che l'articolazione per missioni e programmi previsti dal decreto in attuazione della delega non è in linea con quella prevista dall'articolo 24, comma 3, capoverso 151 del terzo comma dell'Atto Senato 2259, la cosiddetta Carta delle autonomie locali, che stabilisce che i documenti e i bilanci sono redatti in modo da consentirne la lettura in programmi, servizi e interventi.

Al riguardo si ritiene che sarebbe opportuno ricondurre le disposizioni in materia di bilancio e contabilità contenute nel predetto Atto Senato 2259 nell'ambito del presente decreto legislativo.

Il decreto dispone, infine, termini analoghi per la deliberazione dei bilanci preventivi, consuntivi e consolidati nonché per la trasmissione degli stessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche.

Come è noto, la disomogeneità dei bilanci pubblici è determinata anche dal fenomeno delle esternalizzazioni, ossia dal trasferimento da parte delle pubbliche amministrazioni, attraverso contratti o convenzioni, dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di propria competenza ad altri soggetti pubblici e privati: sono stati quantificati in oltre 6.000 gli enti diversi dagli enti locali che svolgono funzioni per gli enti locali stessi.

In presenza di tale fenomeno i bilanci dei singoli enti possono fornire informazioni incomplete, non rappresentative delle attività e delle funzioni complessivamente svolte e, a parità dei servizi resi alla collettività, presentano situazioni del tutto differenti. Infatti, nel caso in cui con il servizio o l'attività risultino esternalizzate anche le relative fonti di finanziamento, i bilanci delle amministrazioni pubbliche che esternalizzano indicano solo una quota della spesa. Nel caso limite in cui le entrate correlate al servizio esternalizzato fossero in grado di finanziare completamente la spesa, nel bilancio dell'amministrazione pubblica trasferente non risulterebbe alcuna rappresentazione dell'attività svolta.

Per rendere i bilanci neutrali rispetto al fenomeno delle esternalizzazioni, il decreto prevede la predisposizione di bilanci consolidati dell'amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati e ne rinvia la disciplina ai decreti correttivi e integrativi in considerazione degli esiti della sperimentazione.

Ai fini dell'elaborazione dei princìpi applicati riguardanti il bilancio consolidato si sta dedicando particolare attenzione all'individuazione delle finalità da attribuire al consolidato e alla definizione dell'area di consolidamento, ovvero alla tipologia degli enti, organismi, aziende e società che, indipendentemente dalla loro natura giuridica, possono essere consolidati.

Con riferimento alle finalità, il bilancio consolidato può essere chiamato a soddisfare prevalentemente l'esigenza conoscitiva riguardante la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica complessiva di una pluralità di enti tra loro collegati o anche di rappresentare la natura e la dimensione dell'attività svolta da un gruppo di soggetti che perseguono gli obiettivi sia economici che sociali dell'amministrazione pubblica controllante.

In proposito, il Gruppo di lavoro bilanci della COPAFF sta valutando se l'area di consolidamento individuata dall'articolo 2 dello schema del decreto legislativo predisposto in applicazione la legge n. 196 del 2009 possa rispondere alle esigenze dell'articolo 2 della legge n. 42 per gli enti territoriali.

Nella definizione della disciplina del bilancio consolidato è anche necessario tenere conto del concetto di sistema integrato di enti, che si sta sviluppando in alcune autonomie speciali al fine di disciplinare le modalità di concorso agli obiettivi di finanza pubblica, con riferimento al quale si avverte l'esigenza dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Facendo riferimento alla definizione adottata nella regione Friuli Venezia Giulia e nel Trentino-Alto Adige, il sistema integrato di una regione è costituito dalle amministrazioni pubbliche del territorio individuate dall'ISTAT, che ricevono finanziamenti in via ordinaria e prevalente dalle regioni, quali ad esempio gli enti locali, gli enti e organismi strumentali della regione, le aziende sanitarie.

FRANCESCO MASSICCI, *Ispettore generale capo dell'Ispettorato generale per la spesa sociale*. Nel procedere all'illustrazione delle norme relative al settore sanitario, che sono caratterizzate da elevato grado di dettaglio tecnico, per cui hanno richiesto una trattazione distinta rispetto alle altre norme del provvedimento, faccio presente che il testo cui farò riferimento è quello approvato in Conferenza Stato-regioni, quindi già modificato rispetto a quello consegnato precedentemente alla Camera.

Nel settore sanitario, in un contesto costituzionale che garantisce la salute come diritto inviolabile del singolo e interesse della collettività, la funzione sanitaria è esercitata da due livelli di governo, statale e regionale.

Lo Stato definisce i livelli essenziali di assistenza e, in quanto responsabile del coordinamento della finanza pubblica, anche ai fini del rispetto dei vincoli europei, definisce – d'intesa con le regioni e tenendo conto dei complessivi vincoli macroeconomici e delle compatibilità di finanza pubblica – il livello complessivo del finanziamento del servizio sanitario nazionale necessario alla loro erogazione in condizioni di efficienza e appropriatezza. Le regioni, viceversa, hanno il compito di organizzare i rispettivi servizi sanitari e garantire l'erogazione delle prestazioni.

In tale contesto, assume un'importanza fondamentale la definizione di meccanismi di coordinamento dei diversi livelli di governo, al fine di assicurare una gestione della funzione sanitaria pubblica responsabile, efficiente ed efficace su tutto il territorio nazionale, nel rispetto dei predetti vincoli di bilancio programmati e in funzione dei richiamati obiettivi definiti a livello comunitario discendenti dal Patto di stabilità e crescita.

La sede di definizione di tale *governance* è stata individuata, a partire dall'anno 2000, nelle intese Stato-regioni, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge n. 131, attuativa dell'articolo 120 della Costituzione.

Gli strumenti tecnici di programmazione, gestione e controllo, su cui si fonda il meccanismo di *governance* del servizio sanitario regionale, sono essenzialmente sintetizzabili nei seguenti profili: strumenti di *benchmark*, quali indicatori di rispetto della programmazione nazionale, indicatori sui costi medi ponderati delle prestazioni erogate e la spesa *pro capite*; adeguati meccanismi di responsabilizzazione diretti, da un lato, a garantire che i singoli sistemi sanitari regionali eroghino effettivamente le prestazioni ricomprese nei LEA, nella tutela del diritto alla salute dei cittadini, e dall'altro, a impedire comportamenti di *moral hazard* da parte delle regioni che, in una prospettiva dei ripiani di disavanzi, tendono ad allentare il vincolo di bilancio, rendendo così necessaria una rinegoziazione *ex post* e sostanzialmente a piè di lista della cornice finanziaria, che compromette le generali compatibilità finanziarie dell'intero sistema; idonee procedure amministrative, contabili e gestionali; criteri contabili condivisi e consolidati (le linee guida dei modelli di contabilità delle aziende sanitarie sono arrivate alla terza edizione), ulteriormente potenziati con lo schema di decreto legislativo in esame, che prevede una specifica sezione destinata al sistema sanitario.

Nell'ambito del Patto per la salute 2010-2012 specifiche disposizioni stabiliscono processi di ricognizione dello stato

dei procedimenti contabili, fino a pervenire alla certificabilità dei bilanci delle aziende sanitarie. Presso il Ministero della salute è stata costituita da tempo, e quindi è già operante, una banca dati condivisa contenente il patrimonio informativo del sistema sanitario. A partire dal 2001 l'invio, da parte delle regioni, di dati al predetto sistema informativo costituisce adempimento regionale ai fini dell'accesso al finanziamento integrativo a carico dello Stato.

Il complesso degli strumenti di *governance* – Patto per la salute, Piani di rientro dai disavanzi sanitari, sistema di monitoraggio delle *performance*, affiancamento eccetera – progressivamente implementato nel corso degli anni ha dimostrato di poter rispondere in maniera adeguata alle esigenze di direzione del sistema sanitario, con particolare riferimento alla responsabilizzazione delle singole regioni in ordine ai risultati economici conseguiti e all'erogazione dei livelli essenziali di assistenza.

La concreta esperienza ha dimostrato in modo inequivocabile che il corretto esercizio di una funzione tanto delicata quale quella sanitaria e la *performance* complessiva dei servizi sanitari regionali dipendono in modo significativo dalla reale maturità nella programmazione e nella gestione degli enti concretamente e direttamente coinvolti nella gestione del servizio sanitario regionale che deve essere improntata alla qualità ed efficacia dei servizi programmati e offerti e all'utilizzo efficiente ed efficace delle risorse a disposizione. L'insieme degli strumenti progressivamente approntati conseguentemente si è mossa nel tempo nella direzione di rendere sempre più piena e consapevole la capacità delle singole regioni di programmare e gestire in condizioni crescenti di efficacia e di efficienza i propri servizi sanitari regionali.

Il decreto legislativo in oggetto costituisce, quindi, per il settore sanitario, un ulteriore miglioramento quali-quantitativo nella capacità conoscitiva del sistema e, conseguentemente, nella potenzialità di programmazione e controllo dello stesso in un'ottica di continuo miglioramento delle *performance*.

Con particolare riferimento al settore sanitario sono state introdotte disposizioni caratterizzate da un elevato grado di dettaglio tecnico, dirette a consentire il necessario miglioramento dei vigenti procedimenti contabili. Questa caratteristica è la naturale conseguenza del fatto che il settore sanitario è già ora oggetto di un attento monitoraggio trimestrale, sulla base di dati elaborati e trasmessi secondo schemi e metodiche standardizzate, come meglio precisato di seguito. Pertanto, le esigenze colte nel presente decreto sono il frutto dell'esperienza pratica sul campo, come emersa dai procedimenti, ormai decennali, di verifica degli adempimenti regionali e da quelli di affiancamento e di verifica delle regioni impegnate nell'attuazione dei piani di rientro dai disavanzi regionali.

Il decreto, in particolare, introduce norme relative: 1) al bilancio finanziario regionale, per la parte riguardante il finanziamento del servizio sanitario regionale; 2) al bilancio economico patrimoniale, relativo al servizio sanitario regionale, vale a dire alla regione (per l'eventuale quota di fondo sanitario gestita direttamente dalla stessa), ai singoli enti nei quali si articola il servizio sanitario regionale e al consolidamento dei conti degli stessi.

Lo schema di decreto in concreto stabilisce, all'articolo 20, l'obbligo per le regioni di garantire « un'esatta perimetrazione », tanto sul lato delle entrate, quanto su quello delle spese, delle risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale al fine di consentire un'immediata lettura e confrontabilità tra le risorse iscritte in bilancio e quelle indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario standard regionale e delle correlate fonti di finanziamento (per la garanzia dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza LEA) nonché quelle ulteriori eventualmente destinate dalla regione al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale.

L'articolazione dei capitoli deve consentire l'agevole individuazione: del finanziamento ordinario corrente; del finanziamento sanitario aggiuntivo corrente (fiscalità regionale destinata al finanziamento del SSR, finanziamento di livelli di assistenza aggiuntivi rispetto ai LEA ed entrate da *pay-back* sulla farmaceutica); del finanziamento di disavanzi sanitari pregressi; del finanziamento di investimenti sanitari, con separata indicazione di quelli finanziati a valere sulle risorse statali ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67 del 1988.

Per garantire effettività al finanziamento dei LEA sono stabiliti princìpi in ordine alle modalità di accertamento e di impegno delle risorse.

Con riferimento alla gestione della liquidità, al fine di garantire trasparenza, confrontabilità e tracciabilità dei flussi, l'articolo 21 prevede l'accensione di conti di tesoreria unica e di conti correnti intestati alle regioni presso i loro tesorieri specificamente intestati alla sanità.

Per il bilancio sanitario il decreto legislativo ha tenuto conto del fatto che questo è già informato ai princìpi e criteri dettati dal codice civile ed è soggetto a un monitoraggio trimestrale e annuale effettuato su modelli standardizzati di rilevazione del conto economico, dello stato patrimoniale e del conto economico riclassificato per livelli di assistenza, compilati con metodologia uniforme dagli enti e dalla regioni, secondo linee guida progressivamente aggiornate. Pertanto, il presente decreto, sulla scorta dell'esperienza già maturata nel settore, ha proceduto a introdurre disposizioni volte a migliorare ulteriormente l'attuale assetto.

Sono particolarmente significative le disposizioni di seguito elencate. Con riferimento alla cosiddetta gestione sanitaria accentrata presso la regione (vale a dire la gestione di quote del finanziamento del servizio sanitario regionale non effettuata presso le aziende, ma presso la regione medesima), laddove esistente, gli articoli 22 e 24 prevedono: l'individuazione di un centro di responsabilità; l'obbligo della tenuta dei libri contabili e della redazione del bilancio d'esercizio in analogia con quanto avviene presso le aziende; l'individuazione di un responsabile regionale che certifichi, con riferimento alla gestione sanitaria accentrata, la regolare tenuta dei libri e della contabilità; la riconciliazione dei dati contabili con quelli finanziari e di cassa della regione; la corrispondenza del bilancio consuntivo con le risultanze contabili.

Con le norme in oggetto si stabilisce che, laddove le regioni decidano di gestire direttamente una quota del finanziamento del servizio sanitario nazionale, questa gestione deve rispondere, sotto il profilo contabile, alle stesse regole e procedure previste per le aziende sanitarie, indipendentemente dalla dimensione finanziaria della gestione accentrata. In tal senso sono dirette a superare una lacuna attualmente presente nel sistema di rendicontazione regionale e di monitoraggio dovuta al fatto che, sebbene le regioni presentino regolarmente uno schema di conto economico con riferimento alla gestione sanitaria accentrata, oggetto di verifica tecnica da parte dei tavoli di verifica degli adempimenti, tuttavia detto schema non è supportato da una procedura di bilancio, a sua volta conseguente alla tenuta di conti in contabilità economico-patrimoniale;

Laddove, viceversa, non sussiste la gestione sanitaria accentrata, l'articolo 23 comunque prevede l'espressa individuazione, presso la regione, di un responsabile delle operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti sanitari, da operarsi da parte della regione.

L'articolo 25 introduce disposizioni in materia di bilancio preventivo economico annuale dirette ad ampliarne e migliorarne la portata informativa, mentre i successivi articoli 26 e 27 dettano norme, rispettivamente, in materia di bilancio di esercizio e di relativi schemi e in materia di piano dei conti. In tale ambito sono particolarmente significativi l'introduzione di uno schema di rendiconto finanziario e l'individuazione di un contenuto minimo obbligatorio sia della nota integrativa sia della relazione sulla gestione al fine di evidenziare informazioni di tipo qualita-

tivo finora non sempre garantite dalle aziende e, comunque, per consentire una lettura sistematica e integrata con i dati di bilancio.

L'articolo 28, nel disporre in modo chiaro che per la redazione del bilancio si applicano le disposizioni civilistiche – l'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo n. 502 del 1992 vigente non fa un rinvio netto al codice civile, ma stabilisce che le regioni emanano norme per la gestione economico-finanziaria e patrimoniale « informate ai princìpi di cui al codice civile » – introduce, tuttavia, delle deroghe alle stesse allo scopo di tenere conto delle peculiarità tipiche del settore sanitario, come emerse in questi anni anche alla luce del continuo monitoraggio dei conti sanitari.

Le deroghe di particolare rilevanza riguardano gli ammortamenti dei cespiti – norme finalizzate, sostanzialmente, a discriminare tra investimenti che sono effettuati a valere su finanziamenti aggiuntivi, rispetto al finanziamento ordinario, a carico dello Stato o di altri enti pubblici – e investimenti che, invece, trovano la propria fonte di finanziamento nell'ambito del finanziamento corrente del servizio sanitario nazionale; le transazioni tra la gestione sanitaria accentrata e le aziende del servizio sanitario regionale; il trattamento contabile dei contributi per ripiano di perdite.

Con riferimento al consolidamento dei conti sanitari delle aziende e dell'eventuale gestione sanitaria accentrata presso la regione, l'articolo 32, ai fini della redazione del bilancio, fa rinvio alle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 127 del 1991, recante l'attuazione delle direttive n. 1978/660/CE e 1983/349/CE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 26 marzo 1990, n. 69. Vengono, comunque, specificati il perimetro di consolidamento, la composizione del documento di bilancio preventivo e consuntivo e il contenuto minimo della nota integrativa nonché aspetti procedurali.

Infine, l'articolo 33 dispone, con riferimento all'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti sanitari attraverso la rilevazione SIOPE, rimettendo al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui all'articolo 35 la definizione dello schema di transcodifica delle voci dei modelli CE, SP e LA.

Le ulteriori disposizioni contenute nello schema di decreto attengono ad aspetti di tipo procedurale.

PRESIDENTE. Do la parola ai colleghi che intendono intervenire per porre quesiti o formulare osservazioni.

ANTONIO BORGHESI. Forse dovrei rivolgere la mia domanda al ministro Calderoli, che è qui in veste di uditore. La mia sensazione è, proprio leggendo anche queste note, che il rischio che ci siano abbagli nell'individuazione dei bisogni e dei costi standard emerge, a mio avviso, in modo chiaro. Fino a quando, infatti, non sarà terminato il lavoro di armonizzazione e non si potranno realmente confrontare i vari bilanci, rischiamo di prendere qualche cantonata.

Del resto, quando sono state fatte le simulazioni richieste dalla Commissione bicamerale, abbiamo visto che, ad esempio, proprio nella sanità non siamo stati in grado di imputare una quantità di spesa per mancanza di omogeneità. Mi chiedo se questo aspetto sia stato valutato dalla Ragioneria generale.

LINDA LANZILLOTTA. Voglio ringraziare per le relazioni molto accurate e fare qualche domanda anche se non è semplice andare in fondo a un decreto almeno all'apparenza molto tecnico.

Vorrei sottolineare che questa rappresenta la base per rendere significativa e operativa tutta la costruzione del federalismo fiscale. È chiaro, infatti, che senza una base contabile adeguatamente rappresentativa dei fenomeni reali sarà difficile rendere effettivo tutto il suo armamentario. Il rinvio a successivi decreti conseguenti a una sperimentazione che, in realtà, riguarda fenomeni che, come la relazione ci dice, sono in fase sperimentale

già da parecchi anni, in particolare nel settore sanitario, rendono un po' problematica la costruzione di costi standard relativi, in particolare, a tutto il sistema degli enti locali, ai servizi che vengono erogati ormai prevalentemente in regime di *outsourcing* o concessione.

Se tutto il sistema di contabilità economica, rappresentazione dei costi, non solo quindi del fenomeno finanziario, ma dei costi effettivi, dei servizi resi non in economia è rinviato a non si sa quando, diventa molto complesso passare da una contabilità meramente finanziaria a una contabilità economica. Questo è il primo punto, a mio avviso, molto critico.

Inoltre, benché in alcune norme vi sia un collegamento tra la struttura dei bilanci e i costi standard, cioè degli indicatori di efficienza ed economicità in relazione a dei parametri standardizzati, non mi pare emerga dal testo questa correlazione, o comunque la rappresentazione nei bilanci di questa relazione tra costo effettivo e costo standard, che peraltro è un indice fondamentale per costruire anche la perequazione e vorrei capire come, a parere della Ragioneria, dovrebbe essere rappresentata.

Ancora, vorrei capire se questo nuovo sistema contabile, che rinvia forse a successive norme, affronta alcune questioni che le norme in vigore non disciplinano, per esempio come debbono essere contabilizzati i derivati e le garanzie. È uno dei problemi che nella contabilità degli enti locali e delle regioni è emerso talvolta con grande drammaticità. Non mi sembra che sia affrontato, mentre credo che dovrebbe essere disciplinato visto che si ha l'opportunità di intervenire in questa materia.

Leggo, poi, alcune norme che facevano riferimento all'iscrizione e alla rappresentazione dei trasferimenti per il ripiano delle perdite. Come sappiamo, le perdite spesso non risultano nei bilanci della capogruppo, come nel caso delle ricapitalizzazioni: vorrei sapere come è affrontato e disciplinato il caso in cui nel bilancio c'è un onere per ricapitalizzazione di società o enti partecipati che celano, in realtà, un ripiano di perdite, ma contabilizzato in modo diverso.

La questione degli indicatori in relazione a una classificazione delle funzioni e dei servizi qui viene in qualche modo affrontata asserendo che bisogna riportare l'accenno che faceva il Codice delle autonomie a quello che c'è nella legge. Io penso che noi dovremmo tendere a fare l'inverso, ad avere una contabilità che rappresenti i fenomeni effettivi, cioè quelli del costo dell'erogazione dei servizi, non di funzioni che non rappresentano effettivamente le prestazioni a cui sono legati i LEA, quindi i fabbisogni e i costi standard: come si crea questa relazione nei bilanci ?

Queste norme sono all'interno del federalismo fiscale in quanto costruiscono la base conoscitiva. Se noi, invece, continuiamo a rappresentare fenomeni diversi da quelli a cui è ancorato il sistema del federalismo fiscale, rischiamo di non avere gli strumenti conoscitivi adeguati.

Da questo punto di vista, mi domando – credo, anzi, che dovrebbe essere questo un punto chiave del decreto – se non si debba introdurre un'azione di coordinamento, di convergenza da parte del sistema Governo-Conferenza unificata per una standardizzazione dei sistemi informativi almeno per quanto riguarda la rappresentazione ai fini del consolidamento. Libero ogni ente di avere la sua contabilità creativa, deve poi esserci un sistema unitario che standardizzi la contabilità e la renda confrontabile e consolidabile.

Oltretutto, senza questo passaggio, anche i princìpi di trasparenza, accessibilità e confrontabilità, princìpi chiave del federalismo, che rendono effettivo il circuito vedovoto-pago, resterebbero lettera morta; inoltre, se non si riesce a capire qual è il costo di uno stesso servizio nel comune vicino o in quello di un'altra regione, anche la consapevolezza dell'efficienza di quell'amministrazione diventerà difficile.

Vorrei anche sapere se non si ritiene che possa essere inserito in questo decreto un procedimento di certificazione periodica dei conti, cui ancorare i meccanismi

premiali e sanzionatori per gli amministratori previsti nello schema di decreto che il Governo a breve trasmetterà alle Camere, tenuto presente che uno dei punti più problematici è la definizione di un'attestazione veritiera dei conti in un determinato momento cui fare riferimento. Come è noto, peraltro, storicamente buchi creati anni prima emergono anni dopo: qual è il dato che fa fede ai fini della irrogazione delle eventuali sanzioni anche di tipo politico ? Non deve essere previsto nelle norme sulla standardizzazione dei conti anche il sistema di certificazione contabile ? Qui mi sembra che non se ne faccia parola, mentre credo che tutto il sistema dei revisori abbia dimostrato di non essere molto significativo alla prova dei fatti. Vorrei sapere se questi punti sono stati considerati dalla Ragioneria.

Infine, vedo che il testo presentato ha recepito l'osservazione della Conferenza unificata per l'esclusione radicale delle regioni e province autonome: mi domando se non sia una grave amputazione dal punto di vista della trasparenza. Personalmente, ritengo che ciò non sia vincolato dalla norma di delega, in quanto il provvedimento in esame non rientrerebbe nel campo di applicazione dell'articolo 27 – riferito all'articolo 119 della Costituzione – dal momento che trattandosi di riforme economiche e sociali, che valgono anche per le regioni a statuto speciale, stiamo dando attuazione all'articolo 117 della Costituzione, rimasto a lungo inattuato.

PRESIDENTE. Comprendo bene quest'osservazione dell'onorevole Lanzillotta, che tra l'altro è relatrice del provvedimento insieme all'onorevole Simonetti, e credo che ci siano alcuni aspetti che effettivamente possono essere ulteriormente migliorati.

È assolutamente valido questo tentativo di semplificazione, trasparenza e comparazione dei dati; è vero che alla fine una qualche certificazione da qualche parte dovremmo pure trovarla. Vorremmo sentire la vostra opinione. Mi chiedo anche e vi chiedo: è possibile immaginare una sorta di modello ? Faccio un esempio improprio: un modello analogo a quello della dichiarazione dei redditi uguale per tutti, uno per il comune al di sotto dei 5.000 abitanti, uno per quello da 5.000 a 30.000, uno per quello da 30.000 in poi, e lo stesso per le province, per le regioni e via di seguito, in maniera che alla terza riga della seconda pagina bisogna trovare quel determinato dato. Questo non solo aiuterebbe nella trasparenza, come è ovvio, ma anche nella comparazione dei dati, in quanto metterebbe meglio nelle condizioni il cittadino di poter riscontrare come sono utilizzati i soldi che versa attraverso i propri tributi. Alla fine del decreto si potrebbe dire che entro trenta, sessanta o novanta giorni, l'amministrazione finanziaria fornirà a tutte le amministrazioni interessate i modelli da seguire.

Mi chiedo e chiedo a voi, inoltre, se un'ipotesi di questo genere è praticabile, in che tempi eventualmente sarebbe possibile dare mandato all'amministrazione finanziaria di predisporre un modello di questo genere. Dovrà, infatti, pur esserci un modo per distinguere la mala amministrazione dalla buona. Il sindaco, il presidente dell'amministrazione regionale o locale che deve quadrare i conti secondo i criteri che andiamo a stabilire e che si trova con un buco nei conti prodotto dalla sua amministrazione o da quella precedente diventa responsabile della propria e di quella precedente: mi chiedo se questo possa essere evitato.

Comprendete bene che l'alternarsi anche degli schieramenti crea, comunque, un problema. Questo, oltretutto, costituisce la base di riferimento, come dice bene l'onorevole Lanzillotta, per il corretto ed efficace funzionamento dei meccanismi premiali e sanzionatori. Si può procedere esercizio per esercizio ? Periodo economico per periodo economico ? È utile comunque approfondire questo tema.

MARCO CAUSI. Sì, lo è, soprattutto distinguendo tra fatti extra bilancio e fatti all'interno del bilancio, distinzione che molto spesso non avviene.

Mi associo anch'io al ringraziamento. Mi pare che il lavoro avviato dai diversi

gruppi di lavoro tecnici, il cui approdo è questo testo di decreto, sia un buon passo avanti. Certo, resta qualche amarezza per il fatto che i tempi sono molto lunghi, dal momento che il decreto prevede una fase sperimentale di due anni a partire dal 2012,a partire dalla quale interverranno ulteriori decreti correttivi e così via. Credo che dobbiamo tutti noi anche, nella comunicazione pubblica, dire che stiamo avviando un processo che non è un'ora « x » a partire dalla quale si modificherà tutto quanto, per cui il lavoro è molto intenso.

Vengo alle domande. Sulla prima relazione, può chiarirci meglio, dottore, il ragionamento che proponete sulla contabilizzazione degli investimenti ? Mi sembra interessante, ma vorrei capire un po' meglio. Questo ragionamento, ad esempio, permette di superare il problema della rappresentazione contabile delle linee di credito ? Uno dei problemi storici, infatti, è che, se si contrae il mutuo tutto assieme e poi si spende in dieci anni, c'è una gestione finanziaria inefficiente. In base a una norma della finanziaria 2005, mi sembra, fu concessa la possibilità di aprire linee di credito, per cui non si rendeva liquido tutto il debito fin dall'inizio, ma si consentiva l'utilizzazione delle somme effettivamente necessarie sulla base degli stati di avanzamento dei lavori periodo per periodo. È rimasta, tuttavia, un'incertezza su come contabilizzare queste linee di credito e, da una vicenda che mi ha direttamente interessato, ho appurato che questa incertezza è sempre rimasta se le linee di credito sono o non sono extra debito. Vorrei capire, allora, se la prospettiva di soluzione che proponete supera questo tema.

In effetti, è vero che per un ente contrarre giuridicamente un ammontare di debito che poi si smaltisce in molti anni è un caso di inefficienza, per cui avere un meccanismo giuridico e di rappresentazione contabile per una spesa che si dipana negli anni, anche con elementi di incertezza sulla scala temporale delle esigenze effettive di liquidità, potrebbe essere un buon passo avanti.

In secondo luogo, in relazione ai servizi tariffati, la mia opinione – ma, naturalmente, siamo in un ambito fortemente tecnico, quindi non ci sono opinioni *a priori* e sono pronto a farmi convincere di altre opinioni – è che qualsiasi servizio finanziato tramite una tariffa pubblica, ovvero regolamentata, deve essere inserito nel perimetro del consolidamento. Mi pare che stiamo ragionando sul definire perimetri in base alla natura giuridica dei soggetti, ovvero degli enti e organismi strumentali, e quindi mi pare di capire, correggetemi se sbaglio, che finirà che saranno consolidati in questo perimetro aziende speciali, istituzioni e le *in house*, mentre se un servizio è gestito da una non *in house*, non rientrerebbe nell'area di consolidamento. Mi domando se questo sia corretto.

LINDA LANZILLOTTA. Io credo che si debba fare una distinzione concettuale tra costo del servizio e gestione economico-contabile dell'ente. Il consolidamento è ai fini della valutazione della gestione economico-contabile e il costo, e quindi la contabilità analitica, è relativo. Se si bandisce una gara e la vince un privato, non si può consolidare, va solo definito il costo unitario del servizio.

MARCO CAUSI. Se la gestione del servizio è effettuata, però, da un'azienda dell'ente territoriale il relativo costo viene consolidato. Non parlo dei soggetti privati, ma anche per le società a partecipazione pubblica non *in house*. A quel punto, devono avere una contabilità specifica del servizio, e quindi poi si consolida anche sulle non *in house*. Non stavo parlando dei concessionari privati, ma dei concessionari pubblici e penso che si debba integrare anche i concessionari pubblici che non stanno dentro l'*in house*, a meno che non mi convinciate che questo non sia possibile, soprattutto per le quotate.

Quanto alla tesoreria unica, perché soltanto per la sanità ? Non si possono pensare meccanismi di tesoreria unica anche per gli altri enti ?

Per quanto riguarda i bilanci delle ASL, vorrei sapere quali sono i tempi e se

potete dirci come sta andando la trasmissione dei dati. Il sistema informativo è stato rimesso in piedi negli ultimi anni e sono stati fatti molti passi avanti, però ogni tanto si sa di regioni da cui non arrivano i dati. Vorrei sapere quali sono a questo punto le sanzioni previste per chi non trasmette i dati.

Infine, mi associo alla questione certificazione periodica dei conti, a quella delle ragioni a statuto speciale e, per quanto riguarda la questione costi e fabbisogni standard, magari bisognerebbe riflettere un attimo. Credo che integrare in sede di bilancio l'intero apparato costi e fabbisogni standard non sia possibile, però forse si potrebbero dare indicazioni più pregnanti per trasformare sempre di più il conto consuntivo nel concetto di bilancio sociale e dentro il rendiconto mettere anche la quantificazione dei servizi offerti e alcuni indicatori che fanno da ponte verso costi e indicatori di efficienza ed efficacia.

Mi domando, allora, se non sia possibile lavorare un po' anche sui contenuti del rendiconto trasformandolo sempre più in quello che a livello europeo si chiama il bilancio sociale, se non si possa addirittura annettere al rendiconto finanziario anche un allegato che costituisce un rendiconto di tipo sociale, che rappresenta anche la quantità dei servizi offerti, e quindi permette di calcolare alcuni indicatori di efficacia ed efficienza.

MARIO BACCINI. È corretto definire ente di diritto pubblico non economico un ente dotato di personalità giuridica e assoggettato alla Corte dei conti ?

ROBERTO SIMONETTI. Non riesco a capire come sia possibile considerare un residuo passivo una posizione debitoria, in cui non si ha l'obbligo a pagare. Avendo un residuo passivo e non l'obbligo, quello è cancellato immediatamente per impegnare della spesa corrente e liberare delle risorse. Capisco il residuo attivo perché mi dà la possibilità di aumentare i bilanci, ma non il passivo.

SALVATORE BILARDO, *Ispettore generale capo dell'Ispettorato generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni*. Il dato che emerge dai certificati di conto consuntivo 2009, dati ufficiali di prefetture e Ministero dell'interno, ci danno residui passivi degli enti locali per 100 miliardi di euro. Dall'attuale sistema, dall'attuale principio di competenza finanziaria non riusciamo a individuare quali sono debiti certi nei confronti di cittadini e imprese ed esiste soltanto una stima dell'IFEL. Vi rendete conto, tuttavia, che non possiamo lavorare sulla stima dell'IFEL. Di questi 100 miliardi euro, soltanto il 30 per cento costituiscono debiti certi nei confronti dei cittadini e delle imprese, quindi ben 30 miliardi di euro.

Il fenomeno è analogo per le regioni, 75 biliardi di euro, e quindi il nuovo principio di competenza finanziaria sostanzialmente cerca di dare una risposta a questa domanda.

Il Fondo monetario internazionale, quando ha visto questa mole di dati, li ha individuati come debiti; abbiamo dovuto spiegare che debiti non sono per la gran parte, quindi è necessario intervenire con questo nuovo principio di competenza finanziaria proprio per evitare questo fenomeno di scarsa conoscenza della finanza pubblica.

Inoltre, questione strettamente connessa alla domanda dell'onorevole Causi sulla modalità di contabilizzazione degli investimenti, cercheremo di far prevalere l'annualità nell'ambito del bilancio pluriennale, quindi la copertura non tutta nell'anno, ma, sulla base degli stati di avanzamento, della programmazione degli investimenti, nel bilancio pluriennale, che è autorizzatorio e più rigoroso, viene imputata la quota dell'anno sia per quanto riguarda l'entrata sia per quanto riguarda la spesa.

PRESIDENTE. Se siete d'accordo, anziché far rispondere i nostri ospiti adesso in maniera anche un po' affrettata, se fossero disponibili, potremmo richiedere

un piccolo supplemento di relazione con riferimento alle domande che sono state rivolte.

Vi ringrazio molto anche a nome di tutti i componenti della Commissione e dichiaro conclusa l'audizione.

Sospendo brevemente la seduta.

La seduta, sospesa alle 12,20, è ripresa alle 12,30.

Audizione di rappresentanti della Corte dei conti nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339).

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca, ai sensi dell'articolo 5 del Regolamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e dell'articolo 144 del Regolamento della Camera dei deputati, l'audizione di rappresentanti della Corte dei conti nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339).

Ringraziamo molto il presidente Giampaolino e la delegazione della Corte dei conti che ha voluto partecipare. Il loro contributo è sempre prezioso. Vorremmo poter fare, almeno questa è la mia intenzione, sempre maggior tesoro delle loro osservazioni e dei loro suggerimenti. Vedremo di migliorare anche su questo provvedimento.

Do subito la parola agli auditi.

LUIGI GIAMPAOLINO, *Presidente della Corte dei conti*. Ho depositato un elaborato della Corte che mi permetterò di riassumere.

Nell'intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell'armonizzazione dei princìpi contabili degli schemi di bilancio considerato forse ristretto all'ambito delle mere tecnicalità. Si è in presenza, invece, come è noto, di uno snodo essenziale per il concreto avvio e il consolidamento del federalismo fiscale.

Va osservato, anzitutto, che il processo di armonizzazione non è affatto una novità della recente riforma di contabilità della finanza pubblica inquadrandosi, invece, nella permanente esigenza di normalizzazione dei conti pubblici più volte ribadito sin dalla precedente riforma del 78, che dedicava all'argomento l'articolo 25.

I tentativi effettuati in tal senso nell'arco di oltre un trentennio hanno avuto, come ben noto, scarso successo; tuttavia, l'impostazione originaria appare confermata dalla legge n. 196 del 2009: in un contesto molto diverso, caratterizzato, da un lato, dal sempre più incisivo sviluppo dell'integrazione europea, dall'altro, dalla progressiva attuazione del federalismo fiscale, il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici conserva pienamente la sua validità sulla base delle linee portanti della riforma, le cui disposizioni, va ricordato, sono qualificante come princìpi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana ai sensi dell'articolo 120, secondo comma della Costituzione.

Tale impostazione trova ulteriore conferma nell'articolo 42 della riforma novellata dalla recente legge n. 39 del 2011 di adeguamento della disciplina contabile alla nuova *governance* europea. Nel rivedere la delega non più destinata all'introduzione del bilancio di sola cassa, ma al riordino della gestione e al potenziamento del bilancio di cassa nell'ambito del sistema del doppio bilancio, competenza e cassa che caratterizza il nostro Paese, il legislatore ha disposto tra l'altro la graduale estensione del sistema alle altre amministrazioni pubbliche anche in coerenza con l'armonizzazione del sistema contabile. Tale complessa operazione non è scevra da obiettive difficoltà.

Problemi si pongono soprattutto con riferimento al comparto regionale in cui, nonostante il modello tendenzialmente già delineato con i decreti legislativi n. 76 del 2000 e n. 170 del 2006, sono presenti sistemi contabili variamente articolati. I predetti decreti legislativi avevano già previsto espressamente una struttura di bilancio parzialmente allineata con i princìpi di riforma del bilancio dello Stato, ma la possibilità, in relazione alle differenti realtà istituzionali, di scegliere tra una struttura del bilancio ispirata a una logica programmatoria e una struttura fondata, invece, su una logica di tipo organizzatorio, ha consentito di effettuare scelte più rispondenti alle esigenze conoscitive di ciascuna regione e meno alle esigenze di normalizzazione.

Attenzione particolare merita, sotto il profilo della tempestività oltre che per i contenuti, l'esigenza di stabilire per le regioni e province ad autonomia differenziata, in conformità con i rispettivi statuti, la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui allo schema del decreto legislativo in questione.

Un'analisi delle principali caratteristiche dei vigenti ordinamenti contabili regionali e delle connesse problematiche sul tema dell'armonizzazione è svolto nell'allegato 1 della documentazione depositata.

Per gli enti locali, a fronte di un unico codificato sistema contabile, la disomogeneità dei dati e la loro difficile raffrontabilità è prodotta, sostanzialmente, dalle differenti modalità di applicazione della classificazione funzionale e dal diversificato ricorso all'esternalizzazione dei servizi.

Al riguardo, apprezzabile appare la previsione di procedure di consolidamento dei bilanci idonee a rendere trasparenti le connessioni tra dati contabili e ambito effettivo della gestione. L'esigenza di confermare l'obbligatoria redazione di un bilancio consolidato va pienamente condivisa pur non sottovalutandosi relative difficoltà anche per le regioni, con particolare riferimento ai raccordi con i bilanci degli enti sanitari.

Sul piano generale appare decisiva la scelta di soluzioni che, da un lato, tengano conto della raccordabilità dei diversi livelli di governo e, dall'altro, facilitino l'allocazione alla gestione delle risorse. In tale contesto assume particolare rilievo il quadro normativo delineato per il settore sanitario che, come è noto, costituisce la quota nettamente prevalente delle risorse gestite in ambito regionale attraverso il ricorso a specifici e diversificati moduli contabili e gestionali.

Sul piano attuativo cruciale rilevanza riveste la copertura dei relativi fabbisogni informatici, che richiede il potenziamento dei sistemi informativi automatizzati da ricondurre, comunque, alla specifica sezione della banca dati unitaria della pubblica amministrazione prevista dalla legge n. 196 del 2009.

Con l'occasione sarebbe anche opportuno che le amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottassero un formato elettronico elaborabile nella predisposizione dei bilanci e degli altri documenti contabili previsti dal decreto.

Il punto caratterizzante lo schema del provvedimento in esame, forse di più di quanto si riscontra negli altri decreti delegati già approvati e in corso di definizione, consiste nell'elevazione a livello normativo di princìpi e criteri generali da specificare sul piano della concreta applicazione con successivi provvedimenti. Lo schema di decreto, pertanto, è finalizzato a stabilire una cornice complessiva di riferimento dei princìpi contabili generali per regioni, province autonome ed enti locali (Titolo I), nonché per il settore sanitario (Titolo II).

Tra i princìpi o postulati specificamente analizzati nel riquadro 1 del documento depositato, e che mi permetto di segnalare all'attenzione della Commissione, spicca per effetti e rilevanza, quello relativo alla competenza finanziaria, strumento innovativo cruciale per la stessa credibilità dei conti degli enti territoriali e per la salvaguardia dei loro equilibri di bilancio nel tempo.

Si tratta di un criterio oggi solo in parte operante nell'ambito della contabilità regionale che, ove coerentemente recepito, potrebbe migliorare la rappresen-

tatività dei documenti contabili dell'intera platea di regioni, province e comuni necessaria anche per garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno.

Il principio di competenza finanziaria, come delineato nell'allegato 1, mal si concilia, però, con la nozione di competenza giuridica che resta la base della legge n. 196 del 2009. Su tale problematica va posta una particolare attenzione. Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici e la raccordabilità con il sistema dei conti nazionali potrebbe svolgere un importante ruolo l'effettiva adozione di un comune piano dei conti integrato e omogeneo con quello previsto dalla legge n. 196 del 2009 per le amministrazioni diverse da regioni ed enti territoriali.

L'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica sarà sottoposto, come è noto, a verifica attraverso un biennio di sperimentazione per le disposizioni del Titolo I. Solo all'esito della sperimentazione, come vi è altresì ben noto, saranno definiti i princìpi contabili applicati di cui all'articolo 3.

Va rivista, invece, l'ulteriore apposita sperimentazione da condurre sulla base di quella previamente realizzata per il bilancio dello Stato relativa alla graduale estensione del bilancio di sola cassa alle amministrazioni territoriali. La relativa prescrizione contenuta nell'articolo 2, comma 4, deve intendersi, infatti, caducata per effetto dell'intervenuta conferma a opera della recente legge di adeguamento della riforma contabile nuovi vincoli europei del doppio bilancio di competenza e di cassa, quest'ultimo da potenziare.

Nondimeno, l'estensione del doppio bilancio al comparto degli enti locali comporterà significativi problemi in ordine sia al processo di programmazione della spesa sia, in particolare, agli assetti organizzativi e agli schemi operativi, nonché un rilevante impatto sui rispettivi sistemi informativi.

Va da sé che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali nel rispetto della loro autonomia sancita a livello costituzionale deve tener conto del parallelo iter previsto per le altre amministrazioni pubbliche la cui delega, originariamente prevista entro il 2010 e prorogata al maggio 2011, non è stata ancora esercitata.

Il funzionamento ordinato dei meccanismi di coordinamento richiede, infatti, l'uniformità dei sistemi contabili di tutti i livelli di governo. Non a caso, comunque, l'articolo 2, comma 7, della legge n. 196 dispone che il previsto Comitato per i princìpi contabili agisca in reciproco raccordo con la Commissione paritetica per il federalismo fiscale con lo scambio di tutte le risultanze relative all'armonizzazione dei bilanci pubblici.

Il decreto in esame, dopo i reiterati tentativi esperiti con scarso successo nell'ultimo decennio, costituisce pertanto l'occasione per avviare un'effettiva normalizzazione dei bilanci delle regioni e degli enti locali e, più in generale, una convergenza con l'impostazione del bilancio dello Stato.

In tale ottica, specifica attenzione va posta alla classificazione per missioni e programmi, per la quale emerge il problema di una non facile esportazione al mondo delle autonomie locali, se è consentito parlare di esportazione, evitando il rischio di una perdita delle informazioni assicurate dalle attuali classificazioni.

Con riguardo all'armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali, è noto che la recente riforma della contabilità della finanza pubblica ha inteso, in primo luogo, pervenire alla complessiva armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci dell'intero settore delle Amministrazioni pubbliche secondo la definizione accolta in sede di Unione europea. Per raggiungere tale obiettivo il legislatore ha opportunamente favorito lo strumento della delega in relazione alla complessità della materia individuando princìpi e criteri direttivi uniformi alla base di due distinte deleghe, una inserita nella medesima legge di riforma per gli enti pubblici diversi dallo Stato, l'altra inserendo nel corpo legislativo del federalismo fi-

scale, già varato in precedenza, medesimi princìpi e criteri direttivi per gli enti territoriali.

Lo schema di decreto legislativo al vostro esame riguarda questi ultimi ed è inteso a soddisfare l'esigenza imprescindibile di dati di bilancio omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni e per le informazioni connesse con l'attuazione del federalismo fiscale. Esso è finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, lettera h), della legge n. 42, con modificato e integrato dalla richiamata legge n. 196.

Occorre, in via preliminare, sottolineare l'importanza di una puntuale e adeguata attuazione del comma 7 dell'articolo 2 della legge di riforma contabile, che espressamente prescrive il preciso raccordo tra il Comitato dei princìpi contabili, cui è demandata la definizione di un decreto di armonizzazione approvato di recente in via preliminare dal Consiglio dei ministri per gli altri enti pubblici, e la Commissione paritetica del federalismo fiscale.

Tralascio di ricordare qui i princìpi e i criteri direttivi della delega, sostanzialmente identici a quelli posti a base della corrispondente delega prevista dalla riforma contabile per gli enti pubblici e per i quali rinvio al documento depositato.

Un aspetto sul quale, invece, vorrei richiamare l'attenzione è il complesso dei princìpi e dei criteri di carattere generale che formano oggetto di diretta statuizione del provvedimento. Trattasi di un insieme abbastanza circoscritto di definizioni consolidate di regole contabili contenuto nell'allegato 1 dello schema di decreto che individua 18 princìpi generali o postulati. Nel loro ambito si ritrovano definizioni di grande rilevanza ai fini dell'armonizzazione contabile, come quello di cui ho già detto attinente alla competenza finanziaria (n. 16), il cui effettivo recepimento in ambito territoriale dovrebbe risolvere anche antiche problematiche di incoerenza applicativa del medesimo fenomeno contabile, come l'impegno, tra i diversi comparti interessati.

Tuttavia, proprio la formulazione di tale fondamentale principio suscita forti riserve nella parte in cui dispone che « tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle relative scritture contabili imputabili all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza ». Quest'ultima imputazione, infatti, non può che essere riferita all'erogazione o all'incasso dei mezzi finanziari della cassa, a nulla rilevando sotto il profilo della competenza giuridica, che rimane incisa nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante per il suo intero importo.

L'incoerenza appare tanto più rilevante ove si consideri il principio contabile generale n. 22 dello schema di decreto legislativo concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio nella formulazione risultante dall'articolo 1 del testo varato in via preliminare dal Consiglio dei ministri, che invece conforma la consolidata definizione della competenza finanziaria voluta dal legislatore della riforma per il bilancio dello Stato. Trattasi, pertanto, di problematica di decisiva rilevanza per la buona riuscita dell'intero processo di armonizzazione.

Ai princìpi generali individuati nell'allegato 1 dello schema dovrà coerentemente adeguarsi il successivo processo normativo demandato agli altri decreti legislativi e ai decreti del Presidente del Consiglio dei ministri relativi alla sperimentazione. In proposito suscita perplessità l'inciso contenuto nell'articolo 35, comma 2, che autorizza modalità della sperimentazione « anche in deroga alla vigente disposizione contabile ». Appare singolare, in verità, che questi fondamentali adempimenti, necessariamente destinati a condizionare l'intero processo di armonizzazione, possano derogare alle discipline contabili vigenti, comprese quelle introdotte con il provvedimento in esame, che si sostanziano in definitiva in princìpi generalmente condivisi e di comune esperienza.

Si ritiene, pertanto, necessario eliminare l'inciso; ove, comunque, si volesse

dare maggiore contenuto alla sperimentazione derogando alla sola normativa precedente, la formulazione andrebbe coerentemente modificata o attenuata.

Nell'ambito dei successivi decreti legislativi particolare attenzione va dedicata ai princìpi e alle regole di consolidamento dei bilanci delle amministrazioni pubbliche locali al fine di tener conto in maniera adeguata delle loro caratteristiche specifiche e dell'ampia variabilità dimensionale delle loro realtà amministrative.

Altro profilo di rilievo concerne l'interrelazione dell'unità di voto per l'approvazione dei bilanci e di previsione degli enti territoriali, esclusi gli organismi del servizio sanitario nazionale. L'articolo 13, comma 2, dello schema di decreto in esame descrive tale unità « almeno » a livello di programma, con ciò introducendo la facoltà di approvazione di un livello autorizzatorio diverso e presumibilmente di articolazione inferiore, quale ad esempio il macroaggregato, ovvero il capitolo, dovendosi ragionevolmente escludere che l'avverbio possa intendersi addirittura riferito alla possibilità di approvazione di unità di voto di livello superiore, quale la missione.

Ciò non può non implicare, ad avviso della Corte, un rilevante elemento di incoerenza con il disegno complessivo di armonizzazione contabile voluto dal legislatore della riforma aprendo la porta a livelli autorizzatori non omogenei in palese violazione del criterio direttivo relativo alle regole contabili uniformi con conseguenti difficoltà gestionali e con evidenti riflessi sulla flessibilità gestionale di cui al successivo articolo 16 che autorizza variazioni compensative interne a ciascun programma. Le considerazioni precedenti fanno emergere univocamente l'esigenza di eliminare il predetto avverbio.

Qualche perplessità suscita, altresì, la formulazione delle disposizioni sulle modalità di codificazione delle transazioni elementari nella parte in cui si prevede che tale codifica debba avvenire « evitando l'applicazione del criterio della prevalenza, l'imputazione alle partite di giro o ai servizi per conto terzi e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva ». Si ritiene che la validità della norma, l'omogeneità dei bilanci pubblici possa essere meglio perseguita con una maggiore efficacia coercitiva senza dare l'impressione di lasciare all'amministrazione margini sia pure limitati di discrezionalità. Ciò potrebbe avvenire introducendo, ad esempio, un espresso divieto delle indicate operazioni.

L'articolazione della spesa per missioni e programmi disciplinata agli articoli 12 e 13 risponde sicuramente al perseguimento dell'obiettivo di comparabilità e monitoraggio delle informazioni contabili a garanzia della trasparenza del sistema nel suo complesso. La *ratio legis* muove dalla corresponsabilità di tutte le amministrazioni che compongono il sistema di finanza pubblica verso obiettivi condivisi nel rispetto dei vincoli europei che implica un decentramento costruito nell'ottica della convergenza dei comportamenti dei soggetti interessati.

Con lo Stato unico responsabile nei confronti delle istituzioni comunitarie, il principio dell'unitarietà costituisce la base delle norme di coordinamento di finanza pubblica e dell'armonizzazione dei sistemi contabili finalizzata a una lettura trasversale e trasparente. In tale ambito, tuttavia, appare necessario impedire che la rilevanza delle decisioni dell'amministratore locale e delle scelte gestionali della relativa dirigenza sia ristretta in ambiti marginali tali da comportare il rischio della perdita e della riduzione del bagaglio informativo oggi disponibile nel sistema di bilancio locale.

In altri termini, la scelta del livello di omogeneizzazione e del grado di rilevanza dell'informazione non può consentire che l'ottica macro offuschi l'ottica micro pur rilevante del singolo ente locale, ove si allocano le scelte concrete sui servizi al cittadino, ma rivitalizzarla e renderla più funzionale alla gestione dei servizi.

A tali linee direttrici occorre, pertanto, ispirare l'ulteriore attività normativa demandata ai successivi decreti legislativi anche con riguardo all'effettiva individuazione dell'articolazione e dell'emissione dei programmi di cui all'articolo 35, comma 4.

Una riflessione andrebbe effettuata sulla corrispondenza tra programma e centro di responsabilità amministrativa. È noto che l'analoga disposizione della riforma non ha ancora trovato piena applicazione del bilancio dello Stato, nel quale permangono tuttora numerosi programmi condivisi da più centri di responsabilità, a volte di dicasteri diversi. Le obiettive difficoltà di ottimale raccordo tra attività e organizzazione alla base di tale situazione inducono a ritenere che nel comparto degli enti territoriali caratterizzati singolarmente da ampia variabilità dimensionale e, comunque, con strutture amministrative ben più piccole, gli ostacoli per la concreta realizzazione della norma possano rivelarsi di portata di gran lunga maggiore.

Ferme restanti le considerazioni più volte espresse dalla Corte sull'esigenza di ulteriori approfondimenti in materia, sembra emergere l'opportunità di un ripensamento della norma in discorso in modo da non escludere la possibilità di affidare la realizzazione di ciascun programma a più centri di responsabilità, lasciando all'ente la definizione del necessario coordinamento.

Con riferimento alle entrate, qualche perplessità suscita la prevista distinzione nell'ambito delle tipologie delle quote di natura non ricorrente. La riforma contabile, punto di riferimento prioritario, individua, invece, le entrante ricorrenti e non ricorrenti come autonomo livello classificatorio nell'ambito dei titoli con un rilievo, quindi, ben più elevato, articolo 25, comma 1, lettera *b)*, della legge n. 196.

Analogamente, lo schema inserisce le « tipologie » unità di voto nell'ambito delle « categorie », mentre la riforma contabile dispone le categorie come articolazione delle tipologie in maniera inversa. Anche in tale caso si pone l'esigenza, ad avviso della Corte, di ricondurre alla norma nelle linee di un puntuale adeguamento alla disciplina contabile voluta dal legislatore della riforma onde assicurare un'effettiva armonizzazione.

Attenzione merita anche l'ampiezza della flessibilità gestionale prevista per gli enti territoriali nello schema in esame. L'articolo 16 consente, infatti, nel corso della gestione, variazioni compensative degli stanziamenti sia a livello di missioni sia di programma, ma limitatamente a quelle « conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno delle altre amministrazioni »*)*, oltre alle variazioni, da ritenere altrettanto compensative, di stanziamenti interni a ciascun programma, escludendo l'utilizzo del conto capitale per finanziare spese correnti.

È noto che la legge di riforma di contabilità della finanza pubblica pone alla flessibilità gestionale del bilancio dello Stato diversi confini: viene affidata alle amministrazioni la possibilità di variazioni compensative nell'ambito di ciascun programma o tra programmi della stessa missione da proporre in sede di assestamento del bilancio, ovvero con atti amministrativi limitatamente alla sola componente di spese rimodulabili per adeguamento del fabbisogno all'interno del programma.

Tali variazioni possono coinvolgere anche autorizzazioni legislative inserite tra le spese rimodulabili rispettando i divieti di trasferimento dal conto capitale alla parte corrente e senza incidere sugli oneri inderogabili per loro natura non rimodulabili. La flessibilità del bilancio è stata ulteriormente ampliata in via temporanea, limitatamente al triennio 2011-2013, con la recente manovra correttiva dei conti pubblici, estendendola alle missioni in deroga alla riforma contabile.

Appare evidente che i confini della flessibilità gestionale proposta per gli enti territoriali nello schema in esame si manifestano, da un lato, più ampi tutti quelli risultanti dalla riforma contabile, recependo in via permanente l'estensione alle missioni, autorizzata solo temporaneamente per il bilancio dello Stato, dall'altro, si presentano con contenuti più ristretti di quelli concessi dalla riforma in quanto limitati esclusivamente alle spese connesse con i trasferimenti interni del personale.

La Corte auspica in proposito adeguati approfondimenti nella direzione di assicurare un'effettiva armonizzazione anche

sotto tale profilo mediante un concreto e puntuale allineamento della disciplina delegata per gli enti territoriali a quella definita per il bilancio statale.

Sulla tempistica di approvazione dei bilanci previsto dall'articolo 18 va sono osservato che resta non superata l'attuale coincidenza del termine di approvazione dei bilanci preventivi delle regioni e degli enti locali con il termine previsto per l'approvazione parlamentare delle leggi di stabilità e di bilancio dello Stato. Da questa intuizione dipende, sostanzialmente, la definizione dei mezzi finanziari disponibili. Trattasi, come è noto, di una problematica di lungo tempo, i cui riflessi inducono spesso a inevitabili slittamenti temporali di una fondamentale fase del processo programmatorio degli enti interessati.

Non si è, peraltro, colta l'occasione della recente modifica della riforma contabile per approfondire la possibilità di anticipare la conclusione della sessione di bilancio presso le Assemblee legislative, in tal modo dando concreto contenuto al termine predetto, assicurando agli enti interessati la disponibilità degli indispensabili tempi tecnici.

Tale proposta sarebbe stata pienamente compatibile con il disegno federalista, in cui la maggiore autonomia finanziaria degli enti territoriali deve a pieno titolo inserirsi nel complesso processo programmatorio condiviso e coordinato tra i diversi livelli di governo della finanza pubblica.

Con riguardo, infine, all'armonizzazione dei sistemi contabili nel settore sanitario di cui al Titolo 2, le esigenze qui del coordinamento finanziario riveste una specifica configurazione e declinazione operativa. Va, infatti, sottolineata la peculiarità del settore sanitario nei generali processi di armonizzazione considerando, da un lato, l'attuale diversificata situazione della legislazione contabile regionale e, dall'altro, l'operatività della modellistica di rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale, utilizzati per adempiere all'obbligo delle comunicazioni al Ministero della salute.

Si avvia ora una stagione di ricognizione delle normative contabili anche attraverso l'individuazione di princìpi applicativi condivisi e uniformi la cui finalità resta il superamento delle difficoltà sinora rilevate.

In questo quadro l'impianto e la metodologia dello schema legislativo appaiano in linea di massima condivisibili.

Così, con riguardo alla definizione di un sistema di princìpi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniforme un deciso passo in avanti, rilevante anche ai fini della confrontabilità dei fatti gestionali rilevati dagli enti del Servizio sanitario nazionale in sede di monitoraggio dei conti sanitari, si riconduce all'espresso richiamo agli articoli del codice civile in materia di bilancio delle società di capitale (articolo 28), nonché alla definizione di alcuni princìpi di valutazione univoci per lo specifico settore (articolo 29), per le presenze di voci tipiche del servizio sanitario pubblico. Va al riguardo particolarmente apprezzata l'introduzione di una cornice normativa coordinata e organica su base nazionale, indispensabile per superare l'attuale disomogeneità dei criteri di valutazione che, introdotti nel tempo dalla non uniforme legislazione regionale, non ha finora consentito una coerente e trasparente comparazione.

Nell'ambito di tali princìpi, nel sottolineare il tentativo di adeguare la correlazione tra fonti e impieghi, si rileva sul piano tecnico-contabile la non rigida coerenza con le disposizioni civilistiche di alcuni princìpi di valutazioni con riferimento, in particolare, alla disposizione che prevede per i cespiti acquistati utilizzando i contributi in conto esercizio la completa ammortizzabilità dell'esercizio di acquisizione. Tale disposizione, se coerente con la necessità di evitare ulteriori perdite di esercizio, va peraltro contemperata con l'autonomia di gestione riconosciuta alle aziende sanitarie.

Sempre nell'ottica di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali, il decreto legislativo prevede, agli articoli da 26 a 28, uno schema

comune per il bilancio preventivo e il bilancio di esercizio e un contenuto minimo del piano dei conti stabilendo che ciascuna voce dello stesso debba trovare corrispondenza con ogni singola voce degli attuali modelli di rilevazione ministeriale, modelli che, in ogni caso, devono essere contenuti nella nota integrativa sia per l'esercizio di chiusura sia per l'esercizio precedente.

Sul punto, anche alla luce di tale ultima disposizione, si rileva l'opportunità di denunciare non un ulteriore schema di bilancio, come previsto dall'allegato 2/1, ma di adottare i modelli CE e SP di rilevazione previsti con decreto del Ministero della salute del 30 dicembre 2007, modelli che già presentano spiccate caratteristiche di uniformità e di omogeneità. Si potrebbe, in alternativa, elaborare, partendo dalla classificazione delle voci previste nel modello del Ministero della salute CE e SP costituite dalle macro voci di tali modelli, definendo in tal modo uno strumento unico per diversi fini sia nell'ottica di evitare duplicazioni di informazioni e/o perdita di dati, sia per non gravare eccessivamente i soggetti tenuti alla compilazione dei vari modelli e schemi.

In riferimento al modello previsto nell'allegato 1 del decreto legislativo si evidenzia, inoltre, da un lato, la non coincidenza delle classificazioni delle macrovoci del CE con quelle delle macrovoci individuate nel modello CE approvato con il citato decreto ministeriale del 2007 e, dall'altro, la mancanza di specifiche e indispensabili linee guida che indicano le corrispondenze tra le voci del decreto ministeriale del 30 dicembre 2007 e il modello CE del decreto legislativo all'esame.

Altra problematica cui risponde il decreto legislativo all'esame concerne la riconciliazione della contabilità degli enti sanitari con quelli delle regioni, criticità sinora accentuata dalla mancanza di un autonomo bilancio per quella parte delle risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario nazionale gestito direttamente dalle regioni nonché dalla difficoltà di predisporre un vero e proprio consolidamento regionale dei bilanci aziendali.

Di particolare rilievo appare, pertanto, la previsione dell'obbligo per le regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente una quota di finanziamento del servizio sanitario nazionale di individuare uno specifico centro di responsabilità deputato alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Questa innovazione assicura che i fondi del servizio sanitario nazionale non vengono distorti dall'essere destinati ad altre finalità, consente un'applicazione più rigorosa di detta gestione del principio di competenza, rappresenta, infine, uno strumento necessario per predisporre un effettivo bilancio consolidato degli enti territoriali del Servizio sanitario nazionale.

In realtà, l'utilità della nuova normativa si palesa per lo più solo con riferimento alle gestioni dirette. Ove restasse confermato il più ampio ambito applicativo sopra evidenziato, gli obblighi imposti dalla nuova normativa e, in particolare, i costi connessi all'implementazione dei sistemi contabili e delle previste forme di controllo connesse alle gestioni accentrate, potrebbero indurre le regioni a mantenere queste ultime solo se di rilevante entità.

Si rileva, inoltre, che l'individuazione di un responsabile della gestione accentrata presso la regione con compiti attualmente di mero rilievo contabile, ma in prospettiva con funzioni anche gestionali, presuppone una più dettagliata disciplina che ne definisca in maniera omogenea le specifiche competenze e, soprattutto, le responsabilità.

Relativamente alle problematiche di consolidamento, il decreto legislativo introduce espressamente l'obbligo di redigere un bilancio preventivo e un bilancio di esercizio consolidato del Servizio sanitario nazionale. Quanto alla disciplina, la gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico consolidato sia il bilancio di esercizio consolidato, per la cui

redazione si applicano le disposizioni del decreto legislativo n. 127 del 1991, salvo specifiche disposizioni.

Con riferimento, infine, alle società partecipate dagli enti del Servizio sanitario nazionale escluse in prima applicazione dal consolidamento di cui all'articolo 32, può ritenersi che, alla luce delle finalità di indicare princìpi di valutazione univoci per lo specifico settore, tra le varie opzioni che potrebbero legittimamente scegliersi per non perdere del tutto le informazioni sull'eventuale incidenza sulle gestioni delle partecipazioni, si potrebbe prevedere di utilizzare il criterio della valutazione delle società partecipate a patrimonio netto, quanto meno nelle more dell'adozione del DPCM, previsto nel richiamato articolo 32.

Un ulteriore aspetto di rilievo, strettamente connesso con l'esigenza di garantire trasparenza e confrontabilità delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale, si riconduce agli strumenti necessari per consentire il raccordo dei conti economici delle aziende con quelli delle regioni cui esse fanno capo. Al riguardo, uno snodo fondamentale può rintracciarsi nella valorizzazione, accanto al bilancio preventivo economico e al bilancio di esercizio, del rendiconto finanziario, cui ora anche le singole aziende sono tenute.

In questa prospettiva bisogna ponderare positivamente anche l'attenzione dedicata al settore in riferimento ai necessari raccordi con l'articolazione della spesa delle missioni e dei programmi e con la classificazione COFOG utilizzata per i conti nazionali.

Se, dunque, appare di massima condivisibile la complessiva impostazione sottesa al Titolo II dello schema in esame, non va trascurato il rilievo di un'analisi dell'impatto della nuova normativa a livello delle diverse realtà regionali e delle diversificate strutture operative.

Un'esigenza di costante monitoraggio della qualità dei relativi dati contabili e gestionali e delle procedure sottostanti anche in relazione all'attuazione del federalismo fiscale è stata esplicitamente presa in considerazione dall'Intesa Stato-regioni del 3 dicembre 2009. Tale funzione di monitoraggio, che pone in evidenza il dimensionamento dei profili contabili con le esigenze di informazione e controllo della spesa, sollecita per questi aspetti l'attenzione dei controlli interni anche nel raccordo con quelli esterni.

In relazione ai controlli interni, una volta definito un corpo di princìpi contabili riconosciuti e riconoscibili, un tema rimasto aperto attiene all'individuazione di standard di controllo concernenti gli obiettivi da perseguire e le procedure minime da attivare.

In relazione ai controlli esterni, resta centrale il ruolo svolto dalla Corte, il cui spessore deriva dalla stessa articolazione su base centrale e territoriale che consente l'esame di differenziate realtà amministrative assicurandone, allo stesso tempo, un'unitaria ricomposizione. Tale rilevanza potrebbe risultare ulteriormente rafforzata da una nuova normativa di uniforme certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie, suscettibile di offrire nuove opportunità di analisi anche in sede di esercizio delle funzioni di controllo svolto in attuazione dell'articolo 1, comma 170, della legge n. 266.

In tale ambito, di cui si riporta in allegato una sintesi delle criticità emerse nel corso delle verifiche effettuate dalle Sezioni regionali di controllo della Corte negli anni 2009 e 2010 con indicazione delle deliberazioni di riferimento, sono state evidenziate alcune tra le cause più ricorrenti di rischio e di anomalie contabili e gestionali, richiamando tanto gli enti quanto gli organi di controllo sulla necessità che i dati comunicati siano sempre attendibili e conformi alle risultanze delle scritture contabili.

PRESIDENTE. Ringrazio il presidente Giampaolino.

Do la parola agli onorevoli colleghi che intendano intervenire per porre quesiti o formulare osservazioni.

LINDA LANZILLOTTA. Ringrazio il presidente della Corte dei conti perché ci

ha fornito un'analisi ricca di indicazioni correttive o integrative del testo. Vorrei chiedere alcuni chiarimenti e porre alcuni quesiti.

Mi soffermerei, innanzitutto, sulla materia del consolidamento, sia per quanto riguarda le società e gli enti partecipati degli enti locali, sia per quanto riguarda gli enti del settore sanitario. Nella prima parte del testo anche la Corte, valutando positivamente, avverte la delicatezza dell'impatto potenziale. È chiaro, infatti, che abbiamo un sistema che ha fin qui un po' protetto dalla visibilità dell'effettivo stato dei conti a livello regionale e locale attraverso il meccanismo del trasferimento di costi e perdite e debito su altri soggetti: vorrei capire cosa può determinare questa emersione in termini di gestione degli equilibri di bilancio e se, quindi, si ritiene che debba essere in qualche modo governato con qualche regola l'impatto del consolidamento.

Il secondo quesito riguarda un richiamo all'opportunità di un piano generale dei conti. Vorrei capire meglio se si riferisce a strumenti come quelli introdotti di recente in Francia e Spagna, il *plan comptable général*, e quindi quale strumento in particolare ha in mente la Corte.

Il passaggio dalla competenza giuridica alla competenza finanziaria che significato ha, poi, rispetto alle regole di copertura finanziaria ? Non mi è chiaro che impatto ha sulla decisione legislativa e sulle regole di copertura.

Vorrei, inoltre, sapere se la Corte ritiene che la Ragioneria non possa essere la sede per disciplinare la rappresentazione contabile dei derivati e delle garanzie che a oggi sono ancora molto carenti sul piano della rappresentazione contabile.

Questo tipo di strumentazione contabile può offrire una base conoscitiva sufficiente per tutta la gestione del processo federalista basato su costi e fabbisogni standard ? Dall'applicazione di questi meccanismi e di questi strumenti di organizzazione contabile della spesa, delle entrate e della gestione al sistema si offrono degli elementi di leggibilità sulla base dei parametri che gli altri decreti legislativi e la legge sottendono ?

Non vorrei dilungarmi, ma i quesiti sono molti. La Corte ritiene giuridicamente necessaria l'esclusione dell'applicabilità di queste norme alle regioni e le province a statuto speciale ? Oppure, in base al combinato disposto del Titolo V e della legge n. 42, le ritiene assolutamente compatibili alla luce dell'opportuno richiamo dell'articolo 117 della Costituzione ?

Infine, questa Commissione si pone un ulteriore domanda anche in vista dei futuri decreti: in che misura questi strumenti e anche i sistemi di controllo interno o i sistemi di certificazione possono essere utili come base per l'introduzione dei meccanismi di premi e sanzioni e comunque utili ai fini della redazione di una certificazione di fine mandato ? Chi dovrebbe essere il soggetto a cui affidare questa funzione indipendente e terza rispetto agli organi politici ?

PRESIDENTE. Do la parola ai nostri ospiti per la replica.

MAURIZIO MELONI, *Presidente di sezione della Corte dei conti*. I controlli interni possono essere utili ai fini anche del successivo decreto legislativo che si adotterà per le misure sanzionatorie o per basi premiali. Siamo assertori del fatto che i controlli interni devono essere molto forti e la Corte, come titolare della funzione di controllo esterno, dovrebbe avere questa prerogativa, cioè la Corte come sede di appello anche per i controlli interni. Più la Corte ha gli occhi attenti sui controlli interni, più questi possono essere utili anche ai fini specifici dell'adozione delle misure premiali e sanzionatorie. Per noi è molto importante.

L'attività di certificazione può formalmente essere sancita in senso tecnico, come oggi si fa capo alle società di revisione per le società quotate: in questo provvedimento, quando si parla certificazioni, siamo ancora in termini leggermente più sfumati.

Sul piano generale dei conti, in riferimento alle esperienze estere, la Corte non ha fatto precisazioni, ma soltanto un accenno. Certo, la validità dell'esperienza francese è ben nota alla Corte, per cui questo riferimento può essere in certo senso consolidato.

Quanto alla possibilità che ciò che è inserito nel decreto sia utile per un'efficace attuazione del sistema federalista, diamo un giudizio di massima positivo sullo strumento adottato, anche se ci sono non solo dei *caveat*, ma dei suggerimenti precisi anche sul piano testuale, alcuni avverbi non vanno bene, alcuni riferimenti anche. Credo che questa volta la Corte abbia fatto un passo in avanti, suggerendo alla specifica attenzione del presidente della Commissione e di tutti i componenti e anche della componente tecnica della Commissione che questi suggerimenti sono tali che dovrebbero essere recepiti anche sul piano « pratico » dell'adozione del parere, naturalmente col massimo rispetto della sovranità della sede parlamentare.

Sul consolidamento, se il presidente lo consente, darei la parola al consigliere Pacifico.

LUIGI PACIFICO, *Consigliere della Corte dei conti*. La domanda sul consolidamento, se ho ben capito, riguarda la possibilità di governarlo in funzione di qualche obiettivo di carattere generale. A nostro avviso, il consolidamento dovrebbe essere in grado, anzitutto, di far emergere la situazione reale. Tutto ciò che proverrà, infatti, dalla conoscenza, dalle informazioni relative alla situazione reale dei settori consolidati, servirà ad assumere opportuni provvedimenti nelle sedi competenti: quindi non può che essere governato da regole precise.

Nel campo sanitario, ad esempio, l'aver elevato finalmente a princìpi di carattere normativo i princìpi del codice civile, operazione del decreto legislativo, è senz'altro un passo avanti, con tutti gli accorgimenti che un'applicazione del genere deve portare nelle successive fasi.

Non dimentichiamo che ciascun principio attualmente dà la possibilità di essere interpretato anche in maniera a volte divergente dal singolo applicatore, per cui deve esserci un costante monitoraggio anche da parte della Corte dei conti nell'esplicazione delle sue funzioni sull'applicazione concreta di questi princìpi di carattere generale nelle fattispecie dei bilanci dei singoli enti sanitari o delle singole regioni.

Quanto ai problemi che possono sorgere dall'applicazione del principio di « competenza finanziaria » o di « competenza giuridica », come è riconosciuto nel settore del bilancio dello Stato, credo che, con riguardo alla copertura, in particolare, non possa che essere preferito il principio stabilito dalla legge n. 196 per il bilancio dello Stato. Si tratta, infatti, di un principio chiaro che mette sotto esigenza di copertura gli oneri assunti per l'intero importo nel momento in cui si ha la costituzione dell'obbligazione giuridicamente perfezionata.

L'applicabilità del principio della competenza finanziaria quale proposta nello schema di decreto legislativo in esame non può che portare a qualche riflesso di carattere negativo a proposito della copertura per il semplice fatto che, qualora si ritenesse di coprire esclusivamente gli oneri che vengono a scadere nell'esercizio considerato, si avrà un'assunzione di obbligazione giuridicamente perfezionata per l'intero importo da parte dell'ente con possibilità di copertura cosiddetta a rate con riguardo alle scadenze, e quindi all'imputazione ai singoli esercizi.

LINDA LANZILLOTTA. Capisco la necessità della rappresentazione di finanza pubblica, ma dal punto di vista di un ente locale, se si assume un'obbligazione per il finanziamento di un'opera, potrebbe esserci il rischio di tante opere incompiute. In realtà, infatti, non c'è una copertura per l'intero importo dell'opera. Faccio presenti queste riflessioni per capire se non anche qui non si debba o non si possa avere un doppio regime. Mi rendo conto che la rappresentazione in bilancio di questa massa spendibile che ci penalizza anche in termini Eurostat non va bene,

però mi domando anche come si possa mantenere una regola che faccia sì che, nel momento dell'assunzione di impegno giuridico, sia verificata la sostenibilità finanziaria dell'intera spesa nell'arco pluriennale. Il rischio è che si faccia la copertura in termini di competenza finanziaria sull'esercizio in cui si assume l'obbligazione, dopo due anni non ci siano più i soldi e si lasci tutto a metà. Non so come si risolva in altri ordinamenti, ma sicuramente, siccome noi siamo un po' condizionati dal breve termine, bisogna cercare di evitare le implicazioni negative di questo meccanismo.

LUIGI GIAMPAOLINO, *Presidente della Corte dei conti*. Sull'esempio specifico che ha fatto lei, in certo senso si è operata a valle, nel senso che si è costruita la figura del lotto costruttivo: nasce proprio da questa peculiarità, da questo che è un difetto, cioè di prevedere solo un finanziamento limitato.

Approfitterei della competenza del collega Pacifico circa le implicazioni della distinzione tra la competenza finanziaria e la competenza giuridica sulla quale era richiamata l'attenzione.

È tenuta in grande considerazione dalla Corte la sua ulteriore domanda sul processo di consolidamento, sui suoi effetti e sulla possibilità di essere governato con maggiore adeguatezza: questo è uno dei problemi che la Corte si è posto, specie con riferimento agli enti locali. Se vuole, appunto, ci si può fare qualche ulteriore e più specifico riferimento.

Vorrei anche fare due brevi considerazioni. Una riguarda la necessità o meno della rappresentazione contabile in documenti di questa specie che hanno carattere più generale di armonizzazione del fenomeno dei derivati: certo, l'occasione sarebbe propizia, ma a questo punto non so se sia un bene che fattispecie così particolari, che hanno connotazioni patologiche, siano inserite in un provvedimento che, invece, ha una funzione di armonizzazione. Questa è una scelta discrezionale. È una fattispecie singola più che una necessità di un'armonizzazione dei bilanci generali. In ogni caso, nulla toglie che si possa fare.

Non le sarà sfuggito, a proposito della competenza finanziaria e giuridica, il notevole rilievo di questa normativizzazione dei princìpi contabili sia nei confronti dei rapporti tra il legislatore nazionale e il legislatore regionale o il decisore in altra sede, sia per la valenza specifica, puntuale che questi princìpi possono avere anche su singole fattispecie. Questo è un aspetto che la Corte ha particolarmente esaminato e apprezzato, e la carica di notevoli incombenze, ultima proprio quella a cui lei faceva riferimento della certificazione.

MAURIZIO MELONI, *Presidente di sezione della Corte dei conti*. L'onorevole Lanzillotta parlava di regioni e province ad autonomie differenziate nel novero dei quesiti: a pagina 4 diciamo che « attenzione particolare merita, sotto il profilo della tempestività, oltre che per i contenuti – credo l'espressione sia molto significativa – l'esigenza di stabilire per le regioni le province ad autonomie differenziate, in conformità con i rispettivi statuti, decorrenze e modalità di applicazione ».

In sostanza, il 35-*bis* a nostro avviso potrebbe essere una sorta di clausola di stile, mentre la Corte puntualizza a pagina 4 che è serve tempestività per adottare ciò che è necessario. È un tema ricorrente. Anche in altre occasioni abbiamo visto che per le regioni ad autonomie speciali esiste questo rinvio, probabilmente connotato anche da problemi di carattere più squisitamente politici piuttosto che tecnici.

CINZIA BARISANO, *Consigliere della Corte dei conti*. L'argomento richiamato dall'onorevole Lanzillotta al bilancio consolidato è una crucialità rilevante che la Corte tiene sotto attenzione da parecchio tempo, soprattutto con riferimento agli organismi partecipati degli enti locali, che costituiscono un settore estremamente delicato per l'effetto finanziario che producono sui bilanci degli enti locali sotto vari profili.

Il primo è quello contabile. I flussi finanziari, infatti, che intercorrono a vario

titolo tra enti locali e organismi partecipati sono rilevati in maniera spesso non molto trasparente e non omogenea all'interno dei bilanci degli enti locali, per cui il primo problema è dato proprio dalla rilevazione contabile omogenea. Un interesse particolare per l'uniformità di allocazione contabile è già, quindi, un primo traguardo da raggiungere. Per passi successivi si arriverà necessariamente al consolidamento, che comunque è un processo, anche a giudizio della Corte, lungo e articolato proprio per la difformità dei sistemi contabili.

La prima e più rilevante difformità è quella che attiene allo schema di bilancio tipico dell'ente locale, che è finanziario: quella degli organismi partecipati prevalentemente societari è economico-patrimoniale, per cui l'armonizzazione non è semplice prima di tutto per la scelta del sistema contabile da utilizzare, e cioè o finanziario o economico-patrimoniale.

Pare che lo schema all'esame della Commissione abbia optato in prima battuta per il sistema parallelo, ossia mantenere il sistema contabile-finanziario al quale affiancare il sistema economico-patrimoniale, processo per la verità già in essere per gli enti locali in quanto previsto dal testo unico. Tuttavia, mancando regole contabili vincolanti – i princìpi contabili già c'erano, almeno sotto il profilo delle linee di indirizzo individuate all'Osservatorio per la finanza locale – i prospetti di conciliazione rimanevano tali, cioè prospetti di conciliazione tra i due sistemi contabili. La previsione di princìpi contabili uniformi avvia sulla strada di un'uniformità sicuramente più vincolante.

Il consolidamento crea una serie di problemi sotto il profilo applicativo, prima di tutto la definizione dell'area del consolidamento. In qualche modo, lo schema esistente per gli enti pubblici non locali, quindi per le amministrazioni statali e quelle facenti capo alle amministrazioni centrali, individua tutti gli organismi controllati. Potrebbe essere una strada, ma l'esigenza principale resta quella della trasparenza delle relazioni finanziarie tra organismi partecipati ed enti non soltanto locali. Stiamo parlando, infatti, di enti territoriali, per cui qui il problema si pone per tutti gli enti territoriali che hanno sistemi contabili anche tra di loro differenti. Si tratta di un percorso necessario ma particolarmente complesso e delicato, tanto più che, lo abbiamo evidenziato nel testo della nostra audizione, anche il concetto di ente strumentale accennato nello schema di decreto non è particolarmente sviluppato ed è rinviato alla sperimentazione.

Anche lì non è ben chiaro se all'interno degli enti strumentali vanno compresi gli organismi partecipati in senso tecnico oppure se gli organismi partecipati debbano rappresentare un aggregato a parte.

LUIGI GIAMPAOLINO, *Presidente della Corte dei conti*. Nel documento depositato questo c'è.

CINZIA BARISANO, *Consigliere della Corte dei conti*. Quello del consolidamento dei conti è un problema che la Corte ha rilevato in più sedi e guarda sicuramente in maniera molto positiva in questa direzione. Inoltre, come tutti sapete senz'altro, annualmente esiste un controllo specifico che la Corte dei conti in sede regionale esercita nei confronti degli enti locali e si concentra sui questionari *ex* comma 166 della finanziaria del 2006, i cosiddetti « questionari e linee guida ». Quest'anno per la prima volta è stata inserita la domanda circa il consolidamento perché comunque, al di là delle prescrizioni normative, in alcune realtà territoriali mediograndi la sensibilità degli enti locali è arrivata fino a sperimentare forme di consolidamento, soprattutto laddove esistevano *holding* facenti capo all'ente locale, che già di per sé comunque opera un consolidamento con le proprie società partecipate.

Sempre con riferimento alle linee guida, vorrei far rilevare che una parte non irrilevante dei questionari è dedicata proprio alla finanza derivata. A livello capillare, quindi, su tutto il territorio nazionale, la Corte cerca di seguire il fenomeno della finanza derivata e l'evoluzione anche sotto il profilo dell'allocazione con-

tabile, dove si presenta lo stesso problema: mancando regole generali di allocazione contabile e di contabilizzazione di tutti i flussi finanziari che fanno capo alla finanza derivata, le realtà territoriali e locali sono le più differenziate.

LUIGI GIAMPAOLINO, *Presidente della Corte dei conti*. In riferimento alle linee guida, si possono vedere le prime tracce di un primo accompagno verso il consolidamento, esigenza che lei evidenziava, se ho ben compreso: le sperimentazioni della Corte su queste linee guida del consolidamento possono essere utili.

PRESIDENTE. Ringrazio molto il presidente Giampaolino e la delegazione della Corte dei conti anche a nome di tutti i componenti della Commissione.

Autorizzo la pubblicazione in allegato al resoconto stenografico della seduta odierna della documentazione consegnata dai rappresentanti della Corte dei conti (*vedi allegato)*.

Dichiaro conclusa l'audizione.

La seduta termina alle 13,50.

IL VICE SEGRETARIO GENERALE,
CAPO DEL SERVIZIO RESOCONTI
ED ESTENSORE DEL PROCESSO VERBALE
AD INTERIM
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

DOTT. GUIDO LETTA

Licenziato per la stampa
il 23 settembre 2011.

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

ALLEGATO

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE REGIONI, DEGLI ENTI LOCALI E DEI LORO ENTI ED ORGANISMI

Audizione sullo schema di d.lgs. n. 339 recante disposizioni per l'attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera h) della legge 5 maggio 2009, n. 42 e successive modificazioni

(Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale)

Maggio 2011

Indice

Considerazioni generali

L'armonizzazione dei sistemi contabili negli Enti territoriali (titolo I)

Riquadro 1 – Analisi dei princìpi generali o postulati contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo in esame

L'armonizzazione dei sistemi contabili nel settore sanitario (titolo II)

Allegato 1 – L'armonizzazione dei princìpi contabili nelle Regioni

Allegato 2 – L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale

Il Presidente della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale ha invitato il Presidente della Corte ad una audizione sullo schema di decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi.

Si tratta di una innovazione ordinamentale della contabilità pubblica funzionale al processo di coordinamento della finanza pubblica, destinata a determinare significativi effetti sugli assetti organizzativi e sugli schemi operativi degli Enti interessati.

Considerazioni generali.

Nell'intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio, considerato, forse, ristretto all'ambito delle mere tecnicalità. Si è in presenza, invece, di uno snodo essenziale per il concreto avvio ed il consolidamento del federalismo fiscale.

Va osservato, anzitutto, che il processo di armonizzazione non è affatto una novità della recente riforma della contabilità e della finanza pubblica, inquadrandosi, invece, nella permanente esigenza di "normalizzazione dei conti pubblici" più volte ribadita dal legislatore, sin dalla precedente riforma contabile generale n. 468 del 1978, che dedicava all'argomento l'articolo 25 nell'ambito del titolo IV- Conti della finanza pubblica. La norma disponeva esplicitamente *"di adeguare il sistema della contabilità ed i relativi bilanci a quello annuale di competenza e di cassa dello Stato, provvedendo alla esposizione della spesa sulla base della classificazione economica e funzionale ed evidenziando, per l'entrata, gli introiti in relazione alla provenienza degli stessi, al fine di consentire il consolidamento delle operazioni interessanti il settore pubblico.*".

I tentativi effettuati in tal senso nell'arco di oltre un trentennio hanno avuto, com'è ben noto, scarso successo; tuttavia, l'impostazione originaria appare confermata dalla legge n. 196 del 2009: in un contesto molto diverso, caratterizzato da un lato dal sempre più incisivo sviluppo dell'integrazione europea, dall'altro dalla progressiva attuazione del federalismo fiscale, il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici, conserva pienamente la sua validità, sulla base delle linee portanti

della riforma, le cui disposizioni, va ricordato, sono qualificate come "*princìpi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione.*" (art. 1, comma 4, legge n. 196).

Ulteriore conforto trova tale impostazione nell'art. 42 della riforma, novellato dalla recente legge n. 39 del 2011, di adeguamento della disciplina contabile alla nuova *governance* europea: nel rivedere la delega, non più destinata all'introduzione del bilancio di sola cassa, ma al riordino della gestione e al potenziamento del bilancio di cassa, nell'ambito del sistema del doppio bilancio, competenza e cassa, che caratterizza il nostro Paese, il legislatore ha disposto, tra l'altro, la graduale estensione del sistema alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con l'armonizzazione dei sistemi contabili.

Tale complessa operazione non è scevra da obiettive difficoltà. Problemi si pongono, soprattutto, con riferimento al comparto regionale, in cui - nonostante il modello tendenzialmente uniforme delineato con i decreti legislativi n. 76 del 2000 e n. 170 del 2006- sono presenti sistemi contabili variamente articolati. I predetti decreti legislativi avevano già previsto espressamente una struttura di bilancio parzialmente allineata con i principi di riforma del bilancio dello Stato; ma la possibilità, in relazione alle differenti realtà istituzionali, di scegliere tra una struttura del bilancio ispirata ad una logica programmatoria e una struttura fondata su una logica di tipo organizzatorio ha consentito di effettuare scelte regionali differenziate, più rispondenti alle esigenza conoscitive di ciascuna Regione e meno alle esigenze di normalizzazione.

Attenzione particolare merita, sotto il profilo della tempestività oltre che per i contenuti, l'esigenza di stabilire, per le Regioni e Province ad autonomia differenziata, in conformità con i rispettivi statuti, la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui allo schema di decreto legislativo in questione (v. art. 35 *bis*).

Un'analisi delle principali caratteristiche dei vigenti ordinamenti contabili regionali e delle connesse problematiche sul tema dell'armonizzazione viene svolta nell'allegato 1.

Per gli Enti locali, a fronte di un unico codificato schema contabile, la disomogeneità dei dati e la loro difficile raffrontabilità è prodotta, sostanzialmente, dalle

differenti modalità di applicazione della classificazione funzionale e dal diversificato ricorso all'esternalizzazione dei servizi.

Al riguardo, apprezzabile appare la previsione di procedure di consolidamento dei bilanci idonee a rendere trasparenti le connessioni tra dati contabili ed ambito effettivo della gestione. L'esigenza di confermare l'obbligatoria redazione di un bilancio consolidato va pienamente condivisa, pur non sottovalutandosi le relative difficoltà, anche per le Regioni, con particolare riferimento ai raccordi con i bilanci degli Enti sanitari.

Sul piano generale, appare decisiva la scelta di soluzioni che, da un lato, tengano conto della raccordabilità dei diversi livelli di governo e, dall'altro, facilitino l'allocazione e la gestione delle risorse.

In tale contesto assume particolare rilievo il quadro normativo delineato per il settore sanitario che, come è noto, costituisce la quota nettamente prevalente delle risorse gestite in ambito regionale, attraverso il ricorso a specifici e diversificati moduli contabili e gestionali.

Sul piano attuativo, cruciale rilevanza riveste la copertura dei relativi fabbisogni informatici, che richiede il potenziamento dei sistemi informativi automatizzati, da ricondurre, comunque, nella specifica sezione della banca data unitaria della Pubblica amministrazione prevista dalla legge n. 196 del 2009. Con l'occasione sarebbe anche opportuno che le amministrazioni di cui all'art. 2, commi 1 e 2, adottassero un formato elettronico elaborabile nella predisposizione dei bilanci e degli altri documenti contabili previsti dal decreto in esame.

Il punto caratterizzante lo schema di provvedimento in esame, forse più di quanto si riscontra negli altri concomitanti decreti delegati già approvati od in corso di definizione, consiste nell'elevazione a livello normativo di principi e criteri generali, da specificare sul piano della concreta applicazione con successivi provvedimenti.

Lo schema di decreto, pertanto, è finalizzato a stabilire la cornice complessiva di riferimento dei principi contabili generali per Regioni, Province autonome ed Enti locali (titolo I), nonché per il settore sanitario (titolo II).

Tra i principi generali (o postulati) – specificamente analizzati nel riquadro 1 - spicca, per effetti e rilevanza, quello relativo alla competenza finanziaria, strumento innovativo cruciale per la stessa credibilità dei conti degli Enti territoriali e per la

salvaguardia dei loro equilibri di bilancio nel tempo. Si tratta di un criterio – oggi solo in parte operante nell'ambito della contabilità regionale – che, ove coerentemente recepito, potrebbe migliorare la rappresentatività dei documenti contabili dell'intera platea di Regioni, Province e Comuni, necessaria anche per garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno.

Il principio di competenza finanziaria come delineato nell'allegato 1 mal si concilia, però, con la nozione di competenza giuridica che resta alla base della legge 196 del 2009: su tale problematica va posta una particolare attenzione.

Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici e la raccordabilità con il sistema dei conti nazionali, potrebbe svolgere un importante ruolo l'effettiva adozione di un comune piano dei conti integrato omogeneo con quello previsto dalla legge 196 del 2009 per le amministrazioni diverse da Regioni ed Enti territoriali.

L'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica sarà sottoposta a verifica attraverso un biennio di sperimentazione per le disposizioni del titolo I. Solo all'esito della sperimentazione saranno definiti i principi contabili applicati di cui all'art. 3.

Va rivista, invece, l'ulteriore apposita sperimentazione, da condurre sulla base di quella previamente realizzata per il bilancio dello Stato, relativa alla graduale estensione del bilancio di sola cassa alle Amministrazioni territoriali. La relativa prescrizione, contenuta nell'art. 2, comma 4, deve intendersi, infatti, caducata per effetto dell'intervenuta conferma, ad opera della recente legge di adeguamento della riforma contabile ai nuovi vincoli europei, del doppio bilancio, di competenza e di cassa, quest'ultimo da potenziare.

Nondimeno, l'estensione del doppio bilancio al comparto degli Enti locali comporterà significativi problemi in ordine sia al processo di programmazione della spesa sia, in particolare, agli assetti organizzativi e agli schemi operativi, nonché un rilevante impatto sui rispettivi sistemi informativi.

Va da sé che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali, nel rispetto della loro autonomia sancita a livello costituzionale, deve tener conto del parallelo *iter* previsto per le altre

amministrazioni pubbliche, la cui delega, originariamente prevista entro il 2010 e prorogata al maggio 2011, non è stata ancora esercitata.

Il funzionamento ordinato dei meccanismi di coordinamento richiede, infatti, l'uniformità dei sistemi contabili di tutti i livelli di governo.

Non a caso, comunque, l'art. 2 comma 7, della legge 196 dispone che il previsto Comitato per i principi contabili agisca in reciproco raccordo con la Commissione paritetica per il federalismo fiscale con lo scambio di tutte le risultanze relative alla armonizzazione dei bilanci pubblici.

Il decreto in esame – dopo i reiterati tentativi esperiti con scarso successo nell'ultimo decennio – costituisce, pertanto, l'occasione per avviare una effettiva armonizzazione dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali e, più in generale, una convergenza con l'impostazione del bilancio dello Stato.

In tale ottica, specifica attenzione va posta alla classificazione per missioni e programmi, per la quale emerge il problema di una non facile esportazione al mondo delle autonomie locali, evitando il rischio di una perdita delle informazioni assicurate dalle attuali classificazioni.

Tra gli elementi indispensabili per assicurare l'omogeneità dei bilanci si procederà, con successivi decreti, alla definizione della transazione elementare, della struttura e delle modalità della sua codificazione.

L'armonizzazione dei sistemi contabili negli Enti territoriali (titolo I)

1. E' noto che la recente riforma della contabilità e della finanza pubblica, legge n. 196 del 2009, ha inteso, in primo luogo, pervenire alla complessiva armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci dell'intero settore delle Amministrazioni pubbliche, secondo la definizione accolta in sede di Unione europea.

Per raggiungere tale obiettivo, il legislatore ha opportunamente favorito lo strumento della delega, in relazione alla complessità della materia, individuando principi e criteri direttivi uniformi alla base di due distinte deleghe, una inserita nella medesima legge di riforma contabile per gli Enti pubblici diversi dallo Stato; l'altra inserendo nel corpo legislativo del federalismo fiscale, già varato in precedenza con la legge n. 42 del 2009, i medesimi principi e criteri direttivi per gli Enti territoriali.

Lo schema di decreto legislativo al nostro esame riguarda questi ultimi ed è inteso a soddisfare l'esigenza imprescindibile di dati di bilancio omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni e per le informazioni connesse con l'attuazione del federalismo fiscale. Esso è finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, comma 2, lettera h, della legge n. 42 del 2009, come modificato e integrato dalla richiamata legge n. 196.

Occorre, in via preliminare, sottolineare l'importanza di una puntuale e adeguata attuazione del comma 7 dell'art. 2 della legge di riforma contabile, che espressamente prescrive un "reciproco raccordo" tra Comitato per i principi contabili, cui è demandata la definizione dello schema di decreto di armonizzazione approvato di recente, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri per gli altri Enti pubblici, e Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, che ha contribuito alla formulazione del presente schema.

2. Appare opportuno ricordare sinteticamente i principi e criteri direttivi della delega, sostanzialmente identici a quelli posti a base della corrispondente delega prevista dalla riforma contabile per gli altri Enti pubblici.

Essi riguardano, anzitutto, l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; di comuni schemi di bilancio annuali e pluriennali, articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione individuata dagli specifici regolamenti comunitari, di uno schema comune di bilancio consolidato con le aziende, società e altri organismi controllati.

In proposito, va rilevato che lo schema in esame integra l'area del consolidamento con l'inserimento degli Enti e organismi strumentali di Regioni ed Enti locali. Si tratta di soggetti giuridici con connotati identificativi al momento dubbi (soprattutto con riferimento agli organismi societari che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, sembrerebbero rappresentare una categoria diversa), la cui tipologia sarà definita da successivi decreti legislativi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di armonizzazione.

Seguono l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, a fini conoscitivi, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; la raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio con

quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; la tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; infine, la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

Nello schema in esame (art. 35, comma 4), l'indicazione dei principi e criteri generali è puntualmente effettuata nell'allegato 1, mentre la definizione dei criteri applicativi è rinviata a successivi decreti legislativi, ai sensi dell'art. 2, comma 7, della legge n. 42. In particolare, sono interessati da tale procedura i principi contabili applicati (art. 3), il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato (art. 4), la codifica della transazione elementare (art. 6), gli schemi di bilancio (artt. 11 e 12), i criteri di individuazione dei programmi, le metodologie per gli indicatori di risultato, le modalità di elaborazione del prospetto di classificazione funzionale (art. 17), tutti adempimenti collegati agli esiti della sperimentazione biennale prevista a decorrere dal 2012.

Per questa sperimentazione, fondamentale per pervenire in tempi ragionevoli a un'effettiva armonizzazione, con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri da adottarsi entro 90 giorni dal varo del decreto legislativo in esame, saranno definiti modalità, principi contabili applicati, livello di articolazione del piano dei conti, codifica delle transazioni elementari, schemi di bilancio, criteri di individuazione delle missioni e dei programmi e metodologie di costruzione degli indicatori di risultato; le amministrazioni coinvolte saranno individuate entro 120 giorni, con identica procedura, tenendo conto della collocazione geografica e della dimensione della popolazione (art. 35, commi 2 e 3). Il ricorso al dPCM, pur configurandosi come fonte impropria nel contesto della delega, può essere giustificato solo da ragioni di correntezza, trattandosi di sperimentazione che, in ogni caso, dà luogo a successivi decreti legislativi, al momento dell'attuazione.

Appare, al riguardo, particolarmente utile una considerazione specifica delle caratteristiche degli Enti di piccole dimensioni, nei confronti dei quali potrebbe rivelarsi opportuno prevedere semplificazioni contabili.

3. Una ulteriore sperimentazione, di durata non definita, è disposta (art. 2, comma 4) per il graduale passaggio al bilancio finanziario di sola cassa per gli Enti territoriali, successivamente agli esiti dell'analoga sperimentazione biennale per il bilancio dello Stato.

Tale disposizione va opportunamente modificata a seguito della trasformazione dell'originaria delega per l'attuazione del bilancio di sola cassa in semplice potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, nell'ambito della conferma del doppio vincolo di competenza e di cassa, disposto dalla recente legge n. 39 del 2011, recante adeguamento della legge 196 alla nuova *governance* europea.

In proposito, si richiama l'attenzione sulla necessità che tale potenziamento sia opportunamente valutato in relazione alle caratteristiche specifiche dei bilanci degli Enti territoriali, in particolare degli Enti locali, il cui bilancio non considera, al momento, la rappresentazione dei flussi di cassa

Ai successivi decreti legislativi è demandata anche l'individuazione delle tipologie di Enti e organismi strumentali degli Enti territoriali tenuti all'applicazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio, (art. 1, comma 4).

4. Un aspetto che andrebbe attentamente valutato concerne il complesso dei principi e criteri di carattere generale che formano oggetto di diretta statuizione del provvedimento.

Trattasi di un insieme abbastanza circoscritto di definizioni consolidate di regole contabili, contenute nell'allegato 1 del decreto, che individua 18 "Principi generali o postulati". Nel loro ambito si ritrovano definizioni di grande rilevanza ai fini dell'armonizzazione contabile, come quello attinente alla competenza finanziaria (n. 16), il cui effettivo recepimento in ambito territoriale dovrebbe risolvere anche antiche problematiche di incoerenza applicativa del medesimo fenomeno contabile (ad esempio, l'impegno) tra i diversi comparti interessati.

Tuttavia, proprio la formulazione di tale fondamentale principio suscita forti riserve, nella parte in cui dispone che ***"Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene***

a scadenza.”. Quest'ultima imputazione, infatti, non può che essere riferita all'erogazione o all'incasso di mezzi finanziari (profilo della cassa), a nulla rilevando sotto il profilo della competenza giuridica, che rimane incisa nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante per il suo intero importo.

L'incoerenza appare tanto più rilevante, ove si consideri il principio contabile generale n. 22 dello schema di decreto legislativo concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli altri Enti pubblici, nella formulazione risultante dall'allegato n. 1 del testo varato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 15 aprile scorso, che, invece, conferma la consolidata definizione della competenza finanziaria voluta dal legislatore della riforma per il bilancio dello Stato.

Trattasi, pertanto, di problematica di decisiva rilevanza per la buona riuscita dell'intero processo di armonizzazione.

5. Ai principi generali individuati nell'allegato 1 dello schema dovrà coerentemente adeguarsi il successivo processo normativo demandato agli altri decreti legislativi e ai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri relativi alla sperimentazione.

In proposito, suscita perplessità l'inciso contenuto nell'art. 35, comma 2, che autorizza modalità della sperimentazione ***“anche in deroga alle vigenti discipline contabili”***. Appare abbastanza singolare che questi fondamentali adempimenti, necessariamente destinati a condizionare l'intero processo di armonizzazione, possano derogare alle discipline contabili vigenti, comprese quelle introdotte con il provvedimento in esame, che si sostanziano, in definitiva, in principi generalmente condivisi e di comune esperienza.

Si ritiene, pertanto, necessario eliminare l'inciso; ove, comunque, si volesse dare maggior contenuto alla sperimentazione derogando alla sola normativa precedente, la formulazione andrebbe coerentemente modificata.

Nell'ambito dei successivi decreti legislativi, particolare attenzione va dedicata ai principi e alle regole di consolidamento dei bilanci delle Amministrazioni pubbliche locali, al fine di tener conto in maniera adeguata delle loro caratteristiche specifiche e dell'ampia variabilità dimensionale delle loro realtà amministrative.

6. Altro profilo di rilievo concerne l'individuazione dell'unità di voto per l'approvazione dei bilanci di previsione degli Enti territoriali, esclusi gli organismi del Servizio sanitario nazionale.

L'articolo 13, comma 2, dello schema di decreto in esame prescrive tale unità ***"almeno"*** a livello di programma, con ciò introducendo la facoltà di approvazione di un livello autorizzatorio diverso e, presumibilmente, di articolazione inferiore, quale, ad esempio, il macroaggregato ovvero il capitolo, dovendosi ragionevolmente escludere che l'avverbio possa intendersi addirittura riferito alla possibilità di approvazione di unità di voto di livello superiore, quale la missione.

Ciò non può non implicare, ad avviso della Corte, un rilevante elemento di incoerenza col disegno complessivo di armonizzazione contabile voluto dal legislatore della riforma, aprendo la porta a livelli autorizzatori non omogenei, in palese violazione del criterio direttivo relativo alle regole contabili uniformi (art. 2, comma 2, lett. h, legge n. 42), con conseguenti difficoltà gestionali e con evidenti riflessi sulla flessibilità gestionale di cui al successivo articolo 16, che autorizza variazioni compensative interne a ciascun programma.

Le considerazioni precedenti fanno emergere univocamente l'esigenza di eliminare il predetto avverbio.

7. Qualche perplessità suscita la formulazione della disposizione sulle modalità di codificazione delle transazioni elementari (art. 7), nella parte in cui si prevede che tale codifica debba avvenire ***"evitando"*** l'applicazione del criterio della prevalenza, l'imputazione alle partite di giro o ai servizi per conto terzi e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Si ritiene che la finalità della norma, l'omogeneità dei bilanci pubblici, possa essere meglio perseguita con una maggiore efficacia coercitiva, senza dare l'impressione di lasciare all'amministrazione margini, sia pure limitati, di discrezionalità.

Ciò potrebbe avvenire introducendo, ad esempio, un espresso divieto delle indicate operazioni.

8. L'articolazione della spesa per missioni e programmi (artt. 12 e 13) risponde sicuramente al perseguimento dell'obiettivo di comparabilità e monitoraggio delle informazioni contabili, a garanzia della trasparenza del sistema nel suo complesso.

La *ratio legis* muove dalla corresponsabilità di tutte le amministrazioni che compongono il sistema di finanza pubblica verso obiettivi condivisi, nel rispetto dei vincoli europei, che implica un decentramento costruito nell'ottica della convergenza dei comportamenti dei soggetti interessati.

Con lo Stato unico responsabile nei confronti delle istituzioni comunitarie, il principio dell'unitarietà costituisce la base delle norme di coordinamento di finanza pubblica e dell'armonizzazione dei sistemi contabili, finalizzato ad una lettura trasversale e trasparente. In tale ambito, tuttavia, appare necessario impedire che la rilevanza delle decisioni dell'amministratore locale e delle scelte gestionali della relativa dirigenza sia ristretta in ambiti marginali, tali da comportare il rischio della perdita o della riduzione del bagaglio informativo oggi disponibile nel sistema di bilancio locale.

In altri termini, la scelta del livello di omogeneizzazione e del grado di rilevanza delle informazioni non può consentire che l'ottica *macro* offuschi l'ottica *micro* pur rilevante del singolo Ente locale, ove si allocano le scelte concrete sui servizi al cittadino, ma rivitalizzarla e renderla più funzionale alla gestione dei servizi.

A tali linee direttrici occorre, pertanto, ispirare l'ulteriore attività normativa demandata ai successivi decreti legislativi, anche con riguardo all'effettiva individuazione dell'articolazione delle missioni e dei programmi di cui all'articolo 35, comma 4.

9. Una riflessione andrebbe effettuata sulla corrispondenza tra programma e Centro di responsabilità amministrativa (art. 14, comma 2).

E' noto che l'analoga disposizione della riforma non ha ancora trovato piena applicazione nel bilancio dello Stato, nel quale permangono tuttora numerosi programmi condivisi da più Centri di responsabilità, a volte di dicasteri diversi. Le obiettive difficoltà di ottimale raccordo tra attività e organizzazione, alla base di tale situazione, inducono a ritenere che nel comparto degli Enti territoriali, caratterizzati singolarmente da ampia variabilità dimensionale e, comunque, con strutture

amministrative ben più piccole, gli ostacoli per la concreta realizzazione della norma possano rivelarsi di portata di gran lunga maggiore.

Ferme restando le considerazioni più volte espresse dalla Corte sull'esigenza di ulteriori approfondimenti in materia, sembra emergere l'opportunità di un ripensamento della norma in discorso, in modo da non escludere la possibilità di affidare la realizzazione di ciascun programma a più centri di responsabilità, lasciando all'ente la definizione del necessario coordinamento.

10. Con riferimento alle entrate, qualche perplessità suscita la prevista distinzione, nell'ambito delle tipologie, delle quote di natura non ricorrente (art. 15, comma 1, lett. c).

La riforma contabile, punto di riferimento prioritario, individua invece le entrate "ricorrenti e non ricorrenti" come autonomo livello classificatorio nell'ambito dei titoli, con un rilievo, quindi, ben più elevato (art. 25, comma 1, lett. b, legge 196/2009).

Analogamente, lo schema inserisce le "tipologie" unità di voto nell'ambito delle "categorie", mentre la riforma contabile dispone le categorie come articolazione delle tipologie, in maniera inversa.

Anche in tal caso, si pone l'esigenza, ad avviso della Corte, di ricondurre la norma nelle linee di un puntuale adeguamento alla disciplina contabile voluta dal legislatore della riforma, onde assicurare un'effettiva armonizzazione.

11. Attenzione merita anche l'ampiezza della flessibilità gestionale prevista per gli Enti territoriali nello schema in esame.

L'articolo 16 consente, nel corso della gestione, variazioni compensative degli stanziamenti sia a livello di missioni che di programmi, ma limitatamente a quelle ***"conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione"*** (lett. a), oltre alle variazioni, da ritenere altrettanto compensative, di stanziamenti interni a ciascun programma, escludendo l'utilizzo del conto capitale per finanziare spese correnti (lett. b).

E' noto che la legge di riforma della contabilità e della finanza pubblica pone alla flessibilità gestionale del bilancio dello Stato diversi confini: viene affidata alle amministrazioni la possibilità di variazioni compensative nell'ambito di ciascun

programma o tra programmi della stessa missione, da proporre in sede di assestamento del bilancio ovvero con atti amministrativi, limitatamente alla sola componente di spese rimodulabili per adeguamento del fabbisogno all'interno del programma.

Tali variazioni possono coinvolgere anche autorizzazioni legislative inserite tra le spese rimodulabili, rispettando i divieti di trasferimento dal conto capitale alla parte corrente e senza incidere sugli oneri inderogabili, per loro natura non rimodulabili. La flessibilità del bilancio è stata ulteriormente ampliata, in via temporanea limitatamente al triennio 2011-2013, con la recente manovra correttiva dei conti pubblici, estendendola alle missioni, in deroga alla riforma contabile.

Appare evidente che i confini della flessibilità gestionale proposta per gli Enti territoriali nello schema in esame si manifestano, da un lato, più ampi di quelli risultanti dalla riforma contabile, recependo in via permanente l'estensione alle missioni, autorizzata solo temporaneamente per il bilancio dello Stato; dall'altro, si presentano con contenuti più ristretti di quelli concessi dalla riforma, in quanto limitati esclusivamente alle spese connesse con i trasferimenti interni di personale.

La Corte auspica, in proposito, adeguati approfondimenti, nella direzione di assicurare un'effettiva armonizzazione anche sotto tale profilo, mediante un concreto e puntuale allineamento della disciplina delegata per gli Enti territoriali a quella definita per il bilancio statale.

12. Sulla tempistica di approvazione dei bilanci prevista dall'articolo 18, va osservato che resta non superata l'attuale coincidenza del termine di approvazione dei bilanci preventivi delle Regioni e degli Enti territoriali con il termine previsto per l'approvazione parlamentare delle leggi di stabilità e di bilancio dello Stato, dalle cui statuizioni dipende sostanzialmente la definizione dei mezzi finanziari disponibili. Trattasi, com'è noto, di una problematica emersa da lungo tempo, i cui riflessi inducono spesso a inevitabili slittamenti temporali di una fondamentale fase del processo programmatorio degli Enti interessati.

Non si è peraltro colta l'occasione della recente modifica della riforma contabile (legge n. 39 del 2011) per approfondire la possibilità di anticipare la conclusione della sessione di bilancio presso le Assemblee legislative, in tal modo dando concreto

contenuto al termine predetto, assicurando agli Enti interessati la disponibilità di indispensabili tempi tecnici.

Tale proposta sarebbe stata pienamente compatibile col disegno federalista, in cui la maggiore autonomia finanziaria degli Enti territoriali deve a pieno titolo inserirsi nel complessivo processo programmatorio condiviso e coordinato tra i diversi livelli di governo della finanza pubblica.

Riquadro 1 - Analisi dei princìpi generali o postulati contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo in esame.

I principi generali o postulati, sino ad oggi non codificati a livello legislativo, formano oggetto di espressa statuizione del provvedimento. Occorre rammentare che già il d.lgs. 76/2000 "Princìpi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208", negli artt. 6 e 7 contemplava l'obbligo di rispettare i principi di annualità e universalità dei bilanci delle Regioni e che, successivamente, l'art. 6 del d.lgs. 170/2006 - "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131"- è tornato a prevedere che i bilanci delle Regioni si uniformino ai principi dell'annualità, universalità, veridicità ed integrità del bilancio, confrontabilità e trasparenza. Inoltre, l'art. 14 ha previsto che, con riferimento ai princìpi del bilancio per gli Enti locali, gli stessi "deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza per l'anno successivo nel rispetto dei principi di unità, coerenza, annualità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità e pubblicità, con la configurazione dell'obbligo del pareggio finanziario complessivo". Anche il TUEL all'art. 151 declina i principi in materia di contabilità che gli Enti locali devono osservare per il bilancio di previsione, e cioè i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 3 dello schema, le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 commi 1 e 2 (Regioni, Enti locali, loro Enti strumentali) conformano la propria gestione ai principi contabili generali dell'allegato 1, che è parte integrante del decreto, ed ai principi contabili applicati definiti in esito alla sperimentazione di cui all'art. 35. Le istituzioni degli Enti locali di cui all'art. 114 TUEL e altri organismi strumentali (comma 3 dell'art. 2) adottano il medesimo sistema contabile dell'Amministrazione di cui fanno parte, ritenendosi, pertanto, che siano tenuti anche a conformare la propria gestione ai medesimi principi contabili di cui all'allegato 1, pur in mancanza di espresso richiamo.

L'allegato è costituito da diciotto principi contabili che in buona parte ripropongono il contenuto dei postulati relativi al sistema di bilancio degli Enti locali, approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali (12 marzo 2008) che, a loro volta, trovavano la loro più significativa ispirazione nel documento 11 dell'Organismo Italiano di contabilità (OIC) – Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati.

La loro sostanziale derivazione dai principi contabili adottati dall'OIC può richiedere, talvolta, specifici adattamenti alle caratteristiche del sistema contabile delle pubbliche amministrazioni (ad esempio, l'applicazione del principio contabile della prudenza, di indubbia valenza per la salvaguardia degli equilibri, sulla base del quale le componenti positive non realizzate non vanno contabilizzate nel rendiconto, mentre sono da contabilizzare tutte le componenti negative, anche non realizzate, è da intendere con riferimento alla definizione della fase di accertamento, per le entrate, ed a quello dell'insorgenza, anche potenziale, dell'obbligazione giuridica, per le spese).

Dell'attuale formulazione dei principi contabili, si mettono qui in evidenza le novità (concernenti, oltre alla già rilevata attuale valenza normativa, l'ambito soggettivo, l'aspetto formale e la configurazione di un nuovo principio della competenza finanziaria) ed anche alcuni aspetti non sufficientemente chiari. Si fa, in particolare, riferimento al principio di competenza economica, in cui l'individuazione di diversi criteri di imputazione delle poste contabili, a seconda che si tratti di costi e ricavi (riferibili a processi di scambio che avvengono nel mercato) o di proventi e oneri (riferibili ad attività istituzionali e/o erogative) appare formulato in termini lessicalmente confusi e talvolta privi di coerenza logica.

Allo stesso modo, non appare del tutto chiaro se la mancata proposizione di criteri di

valutazione per la redazione di documenti economico-patrimoniali delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 dello schema (atteso che l'attuale formulazione dei principi contabili degli Enti locali prevede l'individuazione del criterio del costo come metodo informativo del valore), corrisponda ai principi del codice civile (art. 2423-bis, n. 6), oppure sia rinviata alla successiva definizione dei principi contabili applicati, ovvero non costituisca una discrasia del sistema delineato dallo schema stesso, il quale, invece, per il settore sanitario, espressamente individua principi di valutazione specifici.

Con riguardo alle novità dell'attuale formulazione, si rileva, in primo luogo, che l'ambito soggettivo è ampliato: si fa riferimento, anche testualmente, alle amministrazioni pubbliche, per comprendere le Regioni oltre agli Enti locali (comma 1, art.2), nonché i loro Enti strumentali che adottano la contabilità finanziaria (comma 2, art. 2) o che adottano la contabilità economico-patrimoniale i quali ultimi debbono conformare la propria gestione ai principi contabili in allegato ed a quelli previsti dal codice civile(art. 3, comma 2).

Le altre differenze di rilievo convergono nell'ottica di garantire gli equilibri finanziari economici e patrimoniali, nell'esercizio finanziario e nel tempo.

Il principio di *universalità*, che riconduce e riferisce tutti i valori finanziari correlati alle finalità ed agli obiettivi di gestione al sistema di bilancio, è finalizzato a fornire una rappresentazione veritiera e corretta non solo degli andamenti, ma anche della complessiva attività amministrativa svolta nell'esercizio, nell'ottica della salvaguardia degli equilibri economico finanziari.

Ancor più di rilievo è il contenuto del principio di "*veridicità*", obiettivo primario a cui tendono i postulati e i princìpi contabili generali, per i riflessi espressi sui documenti contabili e soprattutto per le implicazioni che il mancato rispetto dello stesso comporta. Viene previsto, difatti, che i documenti contabili non veritieri e che non si allineino agli altri princìpi collegati (attendibilità, correttezza e comprensibilità) "non acquisiscono il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile". Inoltre, l'applicazione del principio di *veridicità* comporta la necessità di evitare sottovalutazioni e sopravalutazioni delle poste di bilancio, valutazioni che invece devono essere attuate secondo una rigorosa analisi di controllo. Al riguardo, la formulazione atecnica "sono da evitare" potrebbe consentire margini di discrezionalità, con riflessi negativi sull'attendibilità delle previsioni e dei risultati che sarebbe opportuno scongiurare.

La *correttezza* è individuata come nuovo criterio per la formazione dei documenti (programmatori, di previsione, di gestione e controllo e di rendiconto), che permea anche tutti gli altri principi contabili generali e applicati. É riferita anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica. Appare necessaria la previsione espressa del principio della correttezza anche con riferimento alle comunicazioni e ai dati da fornire agli organi di controllo ed in particolare alla Corte dei conti, nei confronti dei quali, peraltro, è previsto che si applichi il principio della *comprensibilità*. Correttezza, chiarezza e comprensibilità, finalizzate al monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici devono trovare riscontro nella omogenea classificazione dei documenti contabili, nella loro informatizzazione e nell'adozione di formati elettronici elaborabili.

Importante è la specifica previsione della *significatività* delle informazioni per il processo decisionale e *della rilevanza* degli eventuali errori che deve essere valutata anche in relazione all'incidenza sugli equilibri finanziari ed economici, in sede previsionale, di rendiconto o bilancio di esercizio.

La *flessibilità* è consentita anche al livello gestionale, in coerenza con il nuovo disposto di cui all'art. 16 del decreto che prevede variazioni compensative.

Rispetto alla formulazione adottata per gli Enti locali, il principio della *coerenza* appare più ampio: è ora meglio specificata la coerenza esterna con le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di

coordinamento di finanza pubblica.

Nuovo e di notevole rilievo è il *principio della continuità e costanza* in base al quale nel sistema di bilancio deve essere fondante la prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per la salvaguardia degli equilibri nel tempo, nonché la costanza dell'applicazione dei principi contabili generali e particolari di valutazione per assicurare la comparabilità dei dati nel tempo. Ciò consente, nel superiore interesse pubblico, di non subordinare più al "tempo politico" la gestione.

Il principio dell'*equilibrio di bilancio* si configura in primis come pareggio in termini di competenza e di cassa. Il riferimento al pareggio anche in termini di cassa costituisce una novità e sembra che si fondi sulla rigorosa valutazione dei flussi di entrata e di spesa. Ma, contestualmente, ha un riflesso più ampio, perché riguarda tutte le fasi, dalla previsione di bilancio, alla gestione ed alla rendicontazione.

Il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma* pone in rilievo la necessità che i fatti gestionali vengano rilevati in relazione alla loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva. Sono posti alcuni ambiti esemplificativi quali il leasing, il riconoscimento dei ricavi di competenza e altre operazioni che rilevino condizioni di rischio operativo e per il mantenimento di equilibri duraturi nel tempo.

Il principio della *competenza finanziaria* costituisce la più rilevante novità dei princìpi contabili.

Il principio, peraltro già codificato per le Regioni (d.lgs. 76/2000) e dalle stesse applicato, seppur con meccanismi differenti, àncora l'imputazione dell'obbligazione giuridica, sia per l'entrata che per la spesa, all'esercizio in cui la stessa viene a scadenza. Ciò, almeno nelle intenzioni, dovrebbe consentire, in primo luogo, un recupero di rappresentatività dei documenti contabili negli Enti locali, comportare, altresì, una tendenziale riduzione dell'indice di formazione dei residui e scongiurare, infine, il loro mantenimento in bilancio per periodi troppo lunghi. Peraltro, le analisi delle Sezioni regionali di controllo sulla vetustà dei residui hanno più volte evidenziato la criticità del fenomeno, anche in relazione all'attendibilità del risultato di amministrazione.

Riguardo alla rilevazione contabile degli investimenti, il nuovo principio rafforza il ruolo del bilancio pluriennale. Lo stesso, che ha già contenuto autorizzatorio per gli Enti locali, diventa il punto di connessione tra il perfezionamento dell'obbligazione giuridica e la gestione pluriennale delle risorse. Il bilancio pluriennale, proprio in presenza di impegni e relative fonti di finanziamento per investimenti in c/capitale, è il documento contabile più idoneo a garantire la copertura complessiva e a dare conto di obbligazioni che travalicano il singolo esercizio finanziario. Gli equilibri del bilancio pluriennale dovranno essere garantiti anche in sede di verifica degli equilibri annuali e di assestamento.

In proposito si ipotizza, ad esempio, che in caso di accertamento complessivo dell'entrata (trasferimento finalizzato o indebitamento) quale fonte di finanziamento di un'attività di investimento pluriennale, qualora l'impegno sia limitato ad una quota, commisurata alla parte di obbligazione che viene a scadenza nell'esercizio, la garanzia del pareggio e degli equilibri di bilancio sarebbe assicurata dalla costituzione di un fondo vincolato in cui verrebbe registrata l'intera dinamica diacronica della spesa pluriennale destinata ad ogni investimento: il fondo verrebbe annualmente aggiornato a scorrimento in relazione alle quote impegnate, e iscritto annualmente nella competenza. Ciò, al di là della sostenibilità applicativa di una tale innovazione, necessiterebbe di meccanismi di trasparenza dei fondi pluriennali, al fine di non perdere le informazioni relative all'investimento, ai tempi di realizzazione ed alle evenienze contabili correlate. Una migliore rappresentatività dei documenti contabili che volga alla salvaguardia degli equilibri reali, dovrebbe modulare anche la fonte di finanziamento in relazione alle quote che vengono a scadenza nei singoli esercizi finanziari. Da parte degli interlocutori finanziari dovrebbe potersi immaginare un'offerta di indebitamento più flessibile dell'attuale (l'apertura di credito oggi è prevista ma sottoposta a vincolo di durata triennale). L'applicazione di tale

principio dovrebbe determinare un riflesso positivo non solo in termini di residui, ma anche di *stock* di debito (anche l'apertura di credito va indicata nell'indebitamento per la sola quota accertata nell'esercizio in base alle esigenze dell'investimento) e in termini di oneri finanziari. Non si può, però, non rilevare l'esigenza di prevedere strumenti contabili che garantiscano trasparenza e conoscibilità in ordine al complessivo stock di debito, anche in considerazione della sua sostenibilità gravante sulle generazioni future.

Il sistema contabile basato sulla nuova competenza finanziaria dovrebbe anche consentire di gestire al meglio i flussi di cassa, essendo più alto il grado di realizzabilità delle entrate accertate e delle spese impegnate, con riguardo alla scadenza.

Si pone peraltro – come già rilevato nel testo – il problema della conciliabilità di tale soluzione con quanto previsto in termini di competenza giuridica dalla legge 196 del 2009.

L'armonizzazione dei sistemi contabili nel settore sanitario (titolo II)

1. Le esigenze del coordinamento finanziario - che richiedono l'effettiva armonizzazione dei conti, con riferimento alla generalità dei soggetti pubblici, presenti ai diversi livelli territoriali - rivestono specifica configurazione e declinazione operativa con riguardo al settore sanitario.

Va, infatti, sottolineata la peculiarità del settore sanitario nei generali processi di armonizzazione - con taluni risultati già raggiunti e criticità ancora da superare – considerando, da un lato, la attuale diversificata situazione della legislazione contabile regionale, e, dall'altro, l'operatività della modellistica di rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale, utilizzati per adempiere all'obbligo delle comunicazioni al Ministero della salute.

Si avvia ora una stagione di ricognizione delle normative contabili anche attraverso la individuazione di principi applicativi condivisi e uniformi, la cui finalità resta il superamento delle difficoltà sinora rilevate.

In questo quadro, l'impianto e la metodologia dello schema del decreto legislativo appaiono, in linea di massima, condivisibili in quanto, in coerenza con le finalità di armonizzazione, affrontano alcune delle criticità del sistema informativo contabile delle aziende sanitarie più volte rilevate dalla Corte, quali: la definizione di un sistema di principi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniformi a livello nazionale; il rapporto tra il bilancio delle aziende e il bilancio regionale ed, infine, l'arricchimento delle informazioni contabili sotto il profilo finanziario e patrimoniale.

Queste innovazioni si innestano in un più articolato quadro dello stesso bilancio regionale (art. 20) per il quale si prevede una esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento di ciascun Servizio Sanitario Regionale (SSR) che consenta la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle Regioni.

2. Quanto al primo aspetto (la definizione di un sistema di principi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniformi), un deciso passo in avanti – rilevante anche ai fini della confrontabilità dei fatti gestionali rilevati dagli Enti del Servizio

Sanitario Nazionale (SSN) in sede di monitoraggio dei conti sanitari - si riconduce all'espresso richiamo agli articoli del codice civile in materia di bilancio delle società di capitali (art. 28), nonché alla definizione di alcuni principi di valutazione univoci per lo specifico settore (art. 29) per la presenza di voci tipiche del servizio sanitario pubblico. Va, al riguardo, particolarmente apprezzata l'introduzione di una cornice normativa coordinata ed organica su base nazionale, indispensabile per superare l'attuale disomogeneità dei criteri di valutazione che, introdotti nel tempo dalla non uniforme legislazione regionale, non ha finora consentito una coerente e trasparente comparazione.

Nell'ambito di tali principi di valutazione, nel sottolineare il tentativo di adeguare la correlazione tra fonti ed impieghi, si rileva, sul piano tecnico contabile, la non rigida coerenza con le disposizioni civilistiche di alcuni di principi di valutazione, con riferimento, in particolare, alla disposizione che prevede, per i cespiti acquistati utilizzando i contributi in conto esercizio, la completa ammortizzabilità nell'esercizio di acquisizione (art. 29, comma 1 lett. b). Tale disposizione, se coerente con la necessità di evitare ulteriori perdite di esercizio, va peraltro contemperata con l'autonomia di gestione riconosciuta alle aziende sanitarie.

Sempre nell'ottica di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali, il decreto legislativo prevede (art. 26, 27, 28) uno schema comune per il bilancio preventivo e il bilancio di esercizio e un contenuto minimo del piano dei conti, stabilendo che ciascuna voce dello stesso debba trovare corrispondenza con ogni singola voce degli attuali modelli di rilevazione ministeriale (SP-CE); modelli che, in ogni caso, devono essere contenuti nella nota integrativa, sia per l'esercizio in chiusura che per l'esercizio precedente.

Sul punto, anche alla luce di tale ultima disposizione, si rileva l'opportunità di utilizzare non un ulteriore schema di bilancio, così come previsto nell'allegato 2/1, ma di adottare i modelli CE e SP di rilevazione previsti dal d.m. del 30 dicembre 2007 del Ministero della salute; modelli che già presentano spiccate caratteristiche di uniformità e di omogeneità dei dati. Si potrebbe, in alternativa, elaborare, partendo dalla classificazione delle voci previste nel modello di rilevazione del Ministero della salute, CE - SP costituiti dalle macrovoci di tali modelli, definendo, in tal modo, uno strumento unico per i diversi fini, sia nell'ottica di evitare duplicazioni di informazioni e/o perdita

di dati, sia per non gravare eccessivamente i soggetti tenuti alla compilazione dei vari modelli/schemi. In riferimento al modello previsto all'allegato 2/1 del decreto legislativo si evidenzia, inoltre, da un lato, la non coincidenza della classificazione delle macrovoci del CE con quella delle macrovoci individuate nel modello CE approvato con il d.m. del 30 dicembre 2007 e, dall'altro, la mancanza di specifiche e indispensabili linee guida che indichino la corrispondenza tra le voci del d.m. del 30 dicembre 2007 e il modello CE del decreto legislativo in esame.

3. Altra problematica cui risponde il decreto legislativo all'esame concerne la riconciliazione delle contabilità degli Enti sanitari con quelle delle Regioni; criticità sinora accentuata dalla mancanza di un autonomo bilancio per quella parte delle risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale gestite direttamente dalle Regioni, nonché dalla difficoltà di predisporre un vero e proprio consolidamento regionale dei bilanci aziendali.

3.1. Di particolare rilievo appare, pertanto, la previsione dell'obbligo, per le Regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del SSN, di individuare, uno specifico centro di responsabilità deputato alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Questa innovazione assicura che i fondi del SSN non vengano distolti per essere destinati ad altre finalità[1], consente un'applicazione più rigorosa, per dette gestioni, del principio di competenza[2], rappresenta, infine, uno strumento necessario per predisporre un effettivo bilancio consolidato degli Enti titolari del Servizio Sanitario Regionale.

Le gestioni della Regione che incidono sul Fondo sanitario nazionale sono essenzialmente di due tipi: i trasferimenti che la Regione fa ad altri Enti pubblici (per es. Ares e Arpa per le gestioni inerenti i servizi sanitari) e le gestioni dirette vere e proprie (ovvero le spese per servizi resi direttamente dalla Regione in ambito sanitario). Dalla lettura degli art. 22 (gestione sanitaria accentrata) e 23 (gestione integrale del

[1] Si stabilisce che le Regioni accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente (ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali), proprio per assicurare la finalizzazione delle risorse al finanziamento di ciascun SSR (art. 20).

[2] I risultati delle gestioni dirette attualmente confluiscono nei modelli CE predisposti secondo lo schema ministeriale, per consentire il monitoraggio del rispetto dei vincoli posti negli accordi Stato-Regioni, ma non sono espressione di una contabilità economica. Questa circostanza, non permette una corretta contabilizzazione delle rispettive voci in termini di costi e ricavi da consolidare con il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie e ospedaliere, non consentendo, per le stesse, una piena attuazione del principio di competenza.

finanziamento del SSR presso gli Enti del SSR)[3] sembrerebbe desumersi che ogni qualvolta vi sia anche soltanto un trasferimento ad un soggetto diverso da quelli di cui all'art. 19, comma 2, lettera c (ovvero ASL, ASO, IRSC e Aziende ospedaliere universitarie), si ricadrebbe nella prima ipotesi. Ciò comporterebbe l'applicazione della relativa disciplina che include una serie complessa di adempimenti per l'implementazione e tenuta di una contabilità di tipo economico – patrimoniale, nonché precipue forme di controllo.

In realtà l'utilità della nuova normativa si palesa per lo più solo con riferimento alle gestioni dirette. Ove restasse confermato il più ampio ambito applicativo sopra evidenziato[4], gli obblighi imposti dalla nuova normativa, ed in particolare i costi connessi all'implementazione dei sistemi contabili e delle previste forme di controllo connesse alle gestioni accentrate, potrebbero indurre le Regioni a mantenere queste ultime solo se di rilevante entità.

Si rileva inoltre che l'individuazione di un responsabile della gestione accentrata presso la Regione con compiti attualmente di mero rilievo contabile, ma in prospettiva con funzioni anche gestionali, presuppone una più dettagliata disciplina che ne definisca in maniera omogenea le specifiche competenze e soprattutto le responsabilità.

3.2. Relativamente alle problematiche di consolidamento, il decreto legislativo introduce espressamente l'obbligo di redigere un bilancio preventivo e un bilancio di esercizio consolidato del Servizio Sanitario nazionale.

Quanto alla disciplina, la gestione sanitaria accentrata presso la Regione[5] predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico consolidato, sia il bilancio di esercizio consolidato, per la cui redazione si applicano le disposizioni del d.lgs. 127/91, salvo specifiche disposizioni.

---

[3] Ai sensi dell'art. 23, comma 1, lettera c), alle Regioni che non hanno effettuato la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio S.S.R., è fatto divieto di effettuare, a valere sui capitoli di spesa del S.S.R:, operazioni diverse dal mero trasferimento delle somme agli Enti di cui all'art. 19, comma 2, lettera c, ovvero ASL, ASO, IRSC e Aziende ospedaliere universitarie.

[4] Una alternativa poterebbe essere quella di circoscrivere l'applicabilità di dette previsioni alle gestioni accentrate che superino un certo ammontare, individuabile facendo riferimento a parametri predeterminati, quali ad es.: l'entità delle spese dirette accentrate in rapporto alla spesa sanitaria complessiva, il rapporto tra le spese di trasferimento a Enti pubblici terzi rispetto alle aziende sanitarie e le spese dirette in senso stretto.

[5] Spetta al responsabile della gestione accentrata presso la Regione la relazione su tali documenti cui devono essere uniti gli stessi allegati che compongono e corredano i bilanci delle singole aziende, salva la possibilità per il responsabile di stabilire ulteriori specifici obblighi informativi per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare.

Appare al riguardo particolarmente apprezzabile la rilevanza attribuita alla valutazione del netto patrimoniale consolidato (art. 32), e dunque alla necessità di avere costantemente contezza del capitale della sanità regionale; aspetto questo che potrebbe porre le basi per una riconsiderazione tanto dei meccanismi di valutazione dei disavanzi dei diversi sistemi sanitari regionali, quanto della determinazione delle necessarie coperture. In sede di tavolo di monitoraggio degli adempimenti definiti in sede di accordo Stato-Regioni, i disavanzi vengono infatti valutati al netto delle perdite non monetarie, ed in particolare degli ammortamenti non sterilizzati. Anche nell'ambito dei decreti attuativi del federalismo fiscale, il fabbisogno continua ad essere calcolato al netto dei costi degli ammortamenti, rinviandosi la copertura alle risorse proprie delle Regioni. Queste ultime, tuttavia, tendono a costruire i propri bilanci di previsione facendo riferimento alle regole del tavolo di monitoraggio, quindi senza prevedere coperture per le perdite non monetarie. Prassi che finiscono per incidere negativamente, anno per anno, sui patrimoni netti dei diversi Enti del SSN cui, grazie alle nuove regole, verrà data maggiore evidenza. Particolare rilievo assume sotto questo aspetto, anche la previsione di regole precise ed omogenee per il calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni (art. 29, comma 1, b), che rappresentano costi per gli Enti del Servizio Sanitario Nazionale, nonchè per la gestione accentrata regionale. L'applicazione di regole omogenee rende infatti possibile una valutazione comparativa della parte dei disavanzi su cui queste poste finiscono per incidere nei diversi sistemi regionali.

In relazione all'area di consolidamento, lo schema di d.lgs. comprende solo la gestione sanitaria accentrata e le aziende sanitarie e ospedaliere, con l'eccezione quindi dei soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi e degli Istituti Zooprofilattici Sperimentali (IZS), cui peraltro si applicano i principi contabili generali.

Al riguardo, se appare coerente l'esclusione dal consolidato regionale degli IZS che hanno competenza su più Regioni e sono sottoposti alla vigilanza del Ministero della salute, più problematica sembra l'esclusione degli Enti e delle società strumentali della Regione. Si tratta infatti di organismi che svolgono attività - se non di erogazione diretta di servizi sanitari - senz'altro funzionali allo svolgimento della specifica missione affidata alle Regioni e i cui costi – anche se i risultati delle attività vengono poi imputati pro-quota agli Enti per cui essa è stata effettuata – sono, comunque, direttamente riferibili al settore sanitario. Ne consegue pertanto la necessità, nel caso

venga confermata la scelta di affidare alcune funzioni ad organismi diversi da quelli indicati nell'art. 19 del d.lgs., di estendere anche ad essi i principi contabili dettati nella nuova normativa, in coerenza con gli obiettivi di trasparenza e confrontabilità.

Con riferimento, infine alle società partecipate dagli Enti del SSN, esclusi in prima applicazione dal consolidamento di cui all'art. 32, comma 3, può ritenersi che, alla luce della finalità di indicare principi di valutazione univoci per lo specifico settore, tra la varie opzioni che potrebbero legittimamente scegliersi per non perdere del tutto le informazioni sull'eventuale incidenza sulla gestione delle partecipazioni, si potrebbe prevedere di utilizzare il criterio della valutazione delle società partecipate a patrimonio netto, quanto meno nelle more dell'adozione del dPCM previsto nel richiamato art. 32, comma 3. Nella nota integrativa si potrebbe poi dare più dettagliata evidenza al dato dello stato patrimoniale. Si potrebbe inoltre prevedere che il consolidamento si operi immediatamente per quegli organismi – di qualsiasi natura – partecipati dagli Enti del SSN, ed eventualmente dalla Regione, per il 100% del capitale e del fondo di dotazione o, comunque, sovvenzionati in via ordinaria e totalitaria e la cui attività sia finalizzata al SSR.

4. Un ulteriore aspetto di rilievo, strettamente connesso con l'esigenza di garantire trasparenza e confrontabilità delle risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale, si riconduce agli strumenti necessari per consentire il raccordo dei conti economici delle aziende con quelli delle Regioni cui esse fanno capo.

Al riguardo uno snodo fondamentale può rintracciarsi nella valorizzazione, accanto al bilancio preventivo economico e al bilancio di esercizio, del rendiconto finanziario, cui ora anche le singole aziende sono tenute.

Tale documento, integrando un ulteriore e rilevante profilo della gestione, potrebbe rappresentare uno strumento di collegamento, in vista degli obblighi posti in capo alle competenti strutture regionali, per assicurare l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte in termini di contabilità economico patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria.

Il recupero della dimensione finanziaria dei conti della sanità, deve inoltre porsi in correlazione e raccordo con lo schema di d.lgs. relativo ai costi e fabbisogni standard nel settore sanitario. In una lettura unitariamente condotta sui due schemi di decreto

legislativo è infatti dato rintracciare evidenti connessioni e unitari riferimenti che presuppongono una piena confrontabilità dei dati dei diversi Servizi sanitari regionali. La prevista applicazione a tutte le Regioni dei valori di costo rilevati in tre Regioni *benchmark* - scelte dalla Conferenza Stato-Regioni tra le cinque che hanno garantito i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) in condizione di equilibrio economico e di efficienza e appropriatezza – richiede la determinazione di comuni modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci, nonché di principi contabili comuni, che consentano di evidenziare l'effettivo impatto dei risultati del comparto in ciascun esercizio finanziario, anche attraverso un pieno raccordo fra la contabilità economica delle gestioni degli Enti (o anche di quella accentrata presso la stessa Regione) e la contabilità finanziaria di ciascuna Regione,

In questa prospettiva appare da ponderare positivamente anche la attenzione dedicata al settore in riferimento ai necessari raccordi con l'articolazione della spesa per missioni e programmi e con la classificazione COFOG (*classification of the functions of Government*), utilizzata nei conti nazionali curati dall'Istat (art. 33).

5. Se, dunque, appare di massima condivisibile la complessiva impostazione sottesa al titolo II dello schema di d.lgs., non va trascurato il rilievo di una analisi dell'impatto della nuova normativa a livello delle diverse realtà regionali e delle diversificate strutture operative.

Un'esigenza di costante monitoraggio della qualità dei relativi dati contabili e gestionali e delle procedure sottostanti, anche in relazione all'attuazione del federalismo fiscale, è stata esplicitamente presa in considerazione dall'Intesa Stato-Regioni del 3 dicembre 2009, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, concernente il nuovo Patto per la salute per gli anni 2010-2012, cui ha fatto seguito il d.m. 18 gennaio 2011.

Tale funzione di monitoraggio - che pone in evidenza il dimensionamento dei profili contabili con le esigenze di informazione, programmazione e controllo della spesa - sollecita per questi aspetti l'attenzione dei controlli interni, anche nel raccordo con quelli esterni.

In relazione ai controlli interni, una volta definito un corpo di principi contabili riconosciuti e riconoscibili, un tema rimasto aperto attiene all'individuazione di

standard di controllo concernenti gli obiettivi da perseguire e le procedure minime da attivare.

In relazione ai controlli esterni, resta centrale il ruolo svolto dalla Corte dei conti, il cui spessore deriva dalla stessa articolazione su base centrale e territoriale che consente l'esame di differenziate realtà amministrative, assicurandone, nello stesso tempo, una unitaria ricomposizione.

Tale rilevanza potrebbe risultare ulteriormente rafforzata da una nuova normativa di uniforme certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie, suscettibile di offrire nuove opportunità di analisi anche in sede di esercizio delle funzioni di controllo svolte in attuazione dell'art. 1, comma 170, della legge 23 dicembre 2005 n. 266[6].

In tale ambito – di cui si riporta in allegato una sintesi delle criticità emerse nel corso delle verifiche effettuate dalle Sezioni regionali di controllo della Corte negli anni 2009/2010, con indicazione delle deliberazioni di riferimento - sono state evidenziate alcune fra le cause più ricorrenti di rischio e di anomalie contabili e gestionali, richiamando tanto gli Enti quanto gli organi di controllo, sulla necessità che i dati comunicati siano sempre attendibili e conformi alle risultanze delle scritture contabili.

[6] Giova rammentare, a tal proposito, con riferimento ai più recenti esiti delle verifiche svolte, che la Corte dei conti negli ultimi due anni ha impostato le linee guida alle quali devono attenersi gli organi di revisione contabile per la relazione sul bilancio di esercizio da inviare alle Sezioni regionali di controllo, cercando un chiave di lettura idonea a riportare in qualche modo ad omogeneità i dati contabili contenuti in scritture contabili informate a criteri e principi differenti. In questo percorso, si è chiesto agli organi di revisione di riclassificare i bilanci di esercizio 2008 e 2009 sulla base dei modelli di Conto Economico (CE) e di Stato Patrimoniale (SP) utilizzati per alimentare il Sistema Informativo della Sanità (SIS), che, allo stato, costituisce l'unico strumento con caratteristiche di uniformità su tutto il territorio nazionale. Con le linee guida 2010, relative al bilancio d'esercizio 2009, si è chiesto ai collegi sindacali, inoltre, di segnalare le eventuali difformità tra i dati riclassificati secondo i modelli CE e SP, e i dati comunicati dagli Enti al Ministero della salute con detti modelli.

Allegato 1. - **L'armonizzazione dei principi contabili nelle Regioni**

Il coordinamento tra le politiche e gli obiettivi perseguiti dalle diverse unità istituzionali in presenza di vincoli di bilancio e di obblighi di contenimento della spesa pubblica complessiva assunti a livello europeo, declinato con l'esigenza di responsabilizzazione effettiva dei diversi livelli di governo in un processo federalista ormai giunto alla fase operativa, porta necessariamente all'individuazione di principi di armonizzazione dei sistemi contabili, allo scopo di fornire un'omogenea rappresentazione e raccordabilità delle grandezze finanziarie, economiche e patrimoniali che compongono la ricchezza del paese, oltre che di informazione, trasparenza, leggibilità e consolidamento dei dati contabili.

In ambito regionale, l'esigenza di superare la frammentazione degli schemi di bilancio e dei principi contabili si è posta a due livelli: inizialmente nei confronti dei bilanci e documenti contabili delle Regioni stesse, per assicurare la redazione di documenti contabili ispirati ai medesimi principi generali (legge 335/1976) ed in un secondo momento nei confronti del bilancio dello Stato, in forza del concorso della finanza regionale con quella statale e locale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla Comunità europea (d.lgs. 76/2000), sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117 e 119 della Costituzione (d.lgs.170/2006).

La cornice normativa così delineata non ha, comunque, né favorito un'effettiva integrazione del sistema contabile centrale con quelli decentrati, lasciando di fatto le amministrazioni territoriali ai margini dei processi decisionali di programmazione economica e finanziaria, né impedito che continuassero a coesistere sistemi di bilancio disomogenei anche a livello territoriale.

Con riferimento al primo aspetto, il disallineamento dei sistemi di bilancio centrali e territoriali appare soprattutto riconducibile ad una diffusa difformità dei principi generali cui essi stessi si ispirano, in presenza della quale la previsione di sistemi contabili armonizzati non potrà mai concretamente realizzarsi. La più rilevante discrasia attiene proprio al fondamentale criterio cui si ispira la contabilità pubblica, quello della competenza "finanziaria". Il sistema contabile dello Stato, così come quello degli Enti locali, si fonda sull'applicazione del principio della competenza giuridica che viene incisa per l'intero importo della spesa al momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante. Diversamente, il sistema contabile regionale adotta il principio prevedendo l'espresso limite della scadenza dell'obbligazione entro il termine dell'esercizio (art. 18, comma 2, del d.lgs. 76/2000 e art. 11, comma 2 del d.lgs. 170/2006) ed il medesimo concetto appare recepito dal legislatore delegato nello schema in esame, nel principio generale n.16 di competenza finanziaria. Al riguardo, al di là delle perplessità e delle difficoltà operative che dall'assunzione del principio contabile 16 come elemento di armonizzazione sorgono in termini di coerenza con il bilancio dello Stato, già evidenziate nel testo e che qui si richiamano, va comunque rilevato che il principio di competenza finanziaria, per la sua più spiccata attenzione al profilo dell'effettività della spesa, può porsi in maggiore consonanza con il processo di potenziamento della funzione del bilancio di cassa, cui è sottoposto il bilancio dello Stato, e dovrebbe presentare aspetti positivi, sia in termini di maggiore attendibilità delle previsioni che di minore produzione di residui passivi.

L'applicazione di alcuni indicatori finanziari presenta, di fatto, il seguente quadro: i risultati, in termini di attendibilità delle previsioni, mostrano nelle Regioni uno scarto medio delle previsioni definitive rispetto agli impegni pari a circa il 25 per cento nel biennio 2008/2009 mentre negli Enti locali (Comuni e Province) il medesimo indicatore si attesta intorno al 40 per cento. La produzione di residui passivi presenta nelle Regioni un indice di accumulazione complessivo (rapporto tra residui passivi finali e iniziali su residui passivi iniziali) nel 2008 inferiore al 3 per cento, negli Enti locali inferiore al 2 per cento. La velocità dei pagamenti (rapporto tra pagamenti in conto competenza e impegni), indicatore anche

dell'accumulazione dei residui di competenza, mostra nelle Regioni un valore pari al 78,8 per cento nel 2008 mentre negli Enti locali del 57,64 per cento .

L'esito dei sopraesposti indicatori finanziari dà conto di risultati effettivamente positivi, in termini di minore rigidità del bilancio e di maggiore effettività della rappresentazione della gestione, e ciò potrebbe spingere ad accordare la preferenza al principio contabile di imputazione della spesa adottato dalle Regioni piuttosto che a quello adottato dagli Enti locali.

In ogni caso, l'adozione del principio di competenza come sopra delineato deve assicurare l'integrale copertura della spesa, sia con riferimento all'anno di competenza che agli anni successivi, a partire dall'inizio del procedimento che comporta l'assunzione di oneri a carico del bilancio dell'ente. Ciò, peraltro, risulterebbe esplicitato nel contenuto del principio n. 16 in esame: *Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. (omissis). In ogni caso per l'attività d'investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificatamente atto – al momento dell'attivazione del primo impegno – di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa (omissis) Inoltre in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio (omissis) è necessario dare atto del rispetto degli equilibri non solo.(omissis) ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.*

Al di là dell'autorizzazione legislativa all'assunzione di obbligazioni da parte della Regione che assicura la copertura integrale della spesa e del riferimento al bilancio pluriennale (non autorizzatorio) quale sede di riscontro di essa, il d.lgs. 76/2000 (art.18, commi 4 e 5, riprodotto nell'art. 11, comma 4 del d.lgs. 170/2006) prevede che le Regioni possano assumere impegni nei limiti dell'intera somma con riguardo alle risorse assegnate alla Regione e disposte dai piani finanziari approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale, nonchè dai quadri finanziari sia di programmazione che di cassa contenuti nelle deliberazioni CIPE di riparto delle risorse. Alcune leggi di contabilità regionale prevedono, inoltre, la possibilità di assumere impegni per l'intera somma anche con riferimento alle spese pluriennali derivanti dall'approvazione di piani e programmi approvati dal Consiglio o dalla Giunta regionale. Comunque, nei casi in cui non si proceda ad assunzione di impegno ma in presenza di atti da cui possano derivare effetti pluriennali di spesa (es. gare in corso di espletamento), le Regioni provvedono, in genere, a prenotazione di impegno che produce l'accantonamento delle relative somme e l'indisponibilità delle stesse ad altri fini (Marche, Veneto): alla scadenza dell'esercizio l'importo della prenotazione può essere oggetto di riporto nella competenza dell'esercizio successivo (Toscana, Campania) ovvero può decadere e la somma trasformarsi in economia (Piemonte, Puglia). Ad ogni buon conto, al di là delle variegate soluzioni adottate, non si individua nella contabilità regionale uno specifico strumento contabile che garantisca alle spese ultrannuali la stessa certezza, in termini di effettiva copertura, controllo ed adeguata trasparenza, assicurata dall'integrale imputazione all'esercizio iniziale.

Con riferimento alla disomogeneità riscontrabile non solo tra sistema di bilancio dello Stato e delle Regioni ma anche tra Regioni stesse, va rilevato che, per quanto riguarda la classificazione delle spese, il d.lgs. 76/2000 (art. 10) ha previsto, come per il bilancio nazionale, la ripartizione in funzioni obiettivo (individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali), unità previsionali di base (suddivise in unità di spesa corrente, conto capitale e rimborso prestiti) e capitoli (secondo l'oggetto, contenuto economico e funzionale e carattere giuridicamente obbligatorio). Va peraltro considerato che il bilancio dello Stato ha dal 2008 acceduto alla classificazione della spesa in missioni (rappresentative delle funzioni principali e degli obiettivi strategici), programmi (aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nelle missioni) e macroaggregati (articolazioni dei programmi) e che lo schema di decreto in esame prevede che tale sistema classificatorio venga applicato anche agli Enti territoriali e locali, che dovranno anche prevedere la raccordabilità dei programmi alla codificazione COFOG di secondo livello (gruppi o aree di intervento).

Al riguardo può senz'altro prevedersi fin d'ora che alle difficoltà fisiologiche che qualsiasi percorso necessariamente incontra nell'innesto di un sistema classificatorio su un altro, attinenti tanto all'aspetto nominativo che sostanziale e contenutistico, vanno aggiunte quelle non irrilevanti derivanti da situazioni originarie regionali estremamente differenziate, in quanto le Regioni, al di là dei principi contenuti nel decreto 76/2000, hanno dato vita a bilanci difformi, ora ispirati a logiche programmatorie, ora organizzative e gestionali. La ripartizione funzionale prevista dal decreto 76/2000 riscontrabile nei documenti di bilancio appare difforme e non agevolmente raccordabile. L'individuazione delle funzioni obiettivo è talvolta effettuata all'interno di un macroaggregato delle spese per aree di intervento, o aree di coordinamento o assessorati o ambiti (Lombardia, Marche, Lazio, Campania, Puglia, Molise) a cui può seguire un ulteriore livello classificatorio intermedio (il livello programmatorio di intervento in Calabria o il settore nelle Marche). La riclassificazione per f.o. può anche essere parallela e distinta rispetto a quella per aree, u.p.b. e capitoli (Liguria, Sardegna) oppure rappresentare una specificazione della classificazione in parti (in Emilia Romagna il bilancio è diviso in tre parti ciascuna delle quali ripartita in f.o., u.p.b. e capitoli). In generale, le f.o., con contenuto e denominazione differente da Regione a Regione, sono riferibili a politiche regionali riscontrabili in diversi aggregati ed essere individuate secondo diverse peculiarità che non ne consentono una visione raccordabile ed omogenea.

Anche la classificazione della spesa prevista nelle leggi di contabilità delle Regioni a statuto speciale tiene presente quella prevista dal d.lgs. 76, con qualche eccezione in Friuli Venezia Giulia (spese ripartite per finalità, funzioni, titoli e unità di bilancio, corrispondente al capitolo) ed in Sicilia (spese ripartite in centri di responsabilità, titoli, aggregati economici, u.p.b.).

Oltre che da una difforme realizzazione della classificazione della spesa prevista nelle leggi di contabilità regionale, un ulteriore elemento di problematicità è costituito dagli specifici allegati ai bilanci e rendiconti regionali che prospettano la spesa secondo classificazioni economiche e funzionali ulteriormente disomogenee. In parallelo alla classificazione per macrocategorie economiche di primo grado (titoli), uguale per tutti, si trova quella di secondo grado (categoria di destinazione della spesa e voce economica) non sempre presente nè sovrapponibile, in quanto talvolta allineata alla classificazione SIOPE (es. Toscana, Basilicata, Sardegna) e talvolta no (es. Valle d'Aosta, Umbria, Lazio). La classificazione economica di terzo grado (aggregati economici) appare omogenea ma non particolarmente diffusa (Lombardia, Emilia Romagna, Marche, Valle d'Aosta).

La classificazione funzionale di primo grado (sezioni di funzioni che l'amministrazione realizza nell'ambito delle proprie competenze istituzionali) e di secondo grado (settori di intervento) è omogenea e talora integrata in tabella a doppia entrata con la classificazione economica di primo e secondo grado (Liguria, Umbria, Lazio, Campania). Talvolta sono presenti anche riclassificazioni della spesa per genere delle funzioni, distinta tra funzioni normali e ulteriori programmi di sviluppo, e per titolarità delle funzioni, basata sulla distinzione tra funzioni proprie e delegate (Lombardia, Marche, Valle d'Aosta). Nelle Regioni a statuto speciale si trova anche la classificazione in rubriche, secondo l'organo che amministra le uscite (Friuli Venezia Giulia, Trentino A.A.), per finalità e funzione (Friuli V.G.), ecc.

Un tentativo di introdurre nei bilanci regionali una classificazione economico-funzionale omogenea è riferibile alla Circolare del Ministero del tesoro n. 32097 del 28 ottobre 1983, non sempre riscontrabile tra gli allegati contabili, che è stata recuperata di recente, in forza dell'art. 19-bis del d.l. 135/2009 di cui in appresso. Va rilevato, comunque, che né questa né le altre classificazioni adottate dalle Regioni appaiono immediatamente raccordabili con la classificazione SEC'95, che talvolta prevede aggregati a cui sono riferibili voci plurime ovvero non prevede voci individuabili nelle classificazioni regionali (es. quelle residuali non attribuibili).

Si aggiunge, peraltro, che la classificazione funzionale COFOG di secondo livello (gruppi), con la quale lo schema di decreto in esame prevede la raccordabilità della ripartizione in programmi, appare quasi del tutto inesistente nelle Regioni: classificazioni raccordabili alla COFOG

risultano allegate soltanto al rendiconto della Regione Calabria ed al bilancio della Regione Liguria, Umbria, Puglia. Né la classificazione per funzioni obiettivo riscontrabile nelle Regioni appare facilmente raccordabile con quella COFOG, ai cui gruppi sono mediamente riconducibili funzioni diverse.

Al momento, l'unica classificazione omogenea e comparabile in ambito regionale è quella di cui all'art.19-bis del d.l. 135/2009, convertito nella legge 166/2009, che ha previsto l'obbligo per tutte le Regioni e Province Autonome di trasmettere alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'articolo 4 della legge n. 42 del 2009, i dati relativi agli accertamenti e agli impegni, nonché agli incassi e ai pagamenti, risultanti dai rendiconti degli esercizi 2006, 2007 e 2008, articolati secondo lo schema di classificazione di cui all'Allegato 1 al decreto, basato sulla classificazione economica prevista da SIOPE e sulla classificazione funzionale di secondo livello, adottata dal Ministero del tesoro con la citata circolare 32097 del 28 ottobre 1983.

La disomogeneità e la difficile comparabilità e aggregabilità dei bilanci regionali come sopra descritte rendono ineludibile ed improcrastinabile l'attivazione di un processo di raccordo e riclassificazione delle voci contabili all'interno di un contesto contabile pubblico armonizzato, che è urgente mettere in atto per rispondere in termini di trasparenza ed effettività ai vincoli imposti dall'appartenenza all'Unione europea, per consentire un'efficace politica di bilancio per la stabilità, per facilitare il percorso verso la quantificazione del costo di funzioni e servizi e la razionalizzazione della spesa pubblica.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Piemonte (L.R. 11/04/2001 n.7)	a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali. b) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, alla spesa in conto capitale e per il rimborso di prestiti; c) capitoli, secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale della spesa ed il carattere giuridicamente obbligatorio. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione. Il conto del bilancio dimostra le risultanze della gestione delle entrate e delle spese secondo la struttura del bilancio Art.31: 2. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio in corso, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni CIPE di riparto delle risorse. 5. per i programmi e le leggi di spesa in conto capitale che prevedano opere o interventi ripartiti in più esercizi, gli impegni possono essere assunti nei limiti di spesa indicati in ciascun programma o legge di spesa, ma i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.	Nella relazione al rendiconto predisposta dalla Giunta sono esposte: - Analisi impegni per categoria economica I grado - Analisi previsioni, impegni, pagamenti per settori di intervento (classificazione funzionale II grado) sia separatamente per i primi due titoli di spesa che complessivo
Lombardia (L.R. 31/03/1978 n.34) (L.R. 24/11/2000 n. 27)	Le spese sono suddivise per aree di intervento (raggruppamenti di funzioni obiettivo) e successivamente per funzioni-obiettivo corrispondenti alle politiche regionali. Le unità previsionali di base costituiscono l'unità fondamentale di classificazione delle spese, e sono articolate in uno o più capitoli del documento tecnico. Non possono essere incluse nella medesima unità previsionale di base spese correnti, spese di investimento e spese che attengono a rimborso di mutui e altre forme di indebitamento. Al rendiconto generale è allegata la riclassificazione del conto del bilancio e del conto generale del patrimonio al fine di consentire l'armonizzazione dei conti con il rendiconto statale Art. 59: 1. Formano impegno entro i limiti degli stanziamenti di competenza dell'esercizio, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Su esplicita autorizzazione legislativa possono essere assunte obbligazioni sugli esercizi futuri nei limiti indicati dalle leggi che le autorizzano. 5. Al fine di conseguire un efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelle assegnate alla Regione, la Giunta regionale può autorizzare l'assunzione di obbligazioni anche a carico	Le funzioni obiettivo sono suddivise in U.P.B. a loro volta distinte in correnti funzionali, correnti operative e capitale. L'articolazione per capitoli è nel documento tecnico. Ulteriori classificazioni della spesa allegate: per genere delle funzioni (distinzione tra funzioni normali e ulteriori programmi di sviluppo), per titolarità delle funzioni (distinzione tra funzioni proprie e funzioni delegate), economica di I (titoli e cat. economiche) - II - III grado (aggregati economici), funzionale di I (sezioni)- II grado (settori di intervento).

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari approvati dalla Unione europea e dalle deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse; c) dai piani finanziari dei progetti intersettoriali regionali approvati dal Consiglio regionale. 7. Nel caso di cui al comma 5, l'impegno è assunto nei limiti dell'intera somma di cui alle lettere a) e b) ed i relativi pagamenti devono comunque essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.	
Veneto (L.R. 29/11/2001 n.39)	a) funzioni obiettivo, corrispondenti agli ambiti di intervento individuati dalle politiche regionali; b) aree omogenee, corrispondenti alle materie di competenza regionale e relative a gruppi omogenei di attività all'interno della medesima funzione obiettivo; c) unità previsionali di base, determinate nell'ambito delle aree omogenee e corrispondenti alle singole finalità di spesa previste dalla legislazione vigente, articolate in capitoli e rappresentate distintamente per spese correnti, d'investimento e per rimborso di prestiti. Le contabilità speciali non sono classificate in unità previsionali di base ma in capitoli.Art.42: 1.La Giunta regionale e i dirigenti delle strutture regionali competenti, nell'ambito delle proprie attribuzioni, assumono gli impegni di spesa per le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione si perfezioni entro il termine dell'esercizio; gli impegni sono assunti, entro la scadenza dell'esercizio di riferimento, nei limiti degli stanziamenti di competenza. 6. Per le risorse disposte da piani finanziari, siadi programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per laprogrammazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale, nonché per le risorse disposte dai quadri finanziari, sia diprogrammazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto, possono essere assunte obbligazioni, anchea carico degli esercizi successivi, in corrispondenza con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte.	La struttura è conforme a quanto previsto nella legge di contabilitàNon sono allegate riclassificazioni della spesa; le funzioni obiettivo ricalcano approssimativamente lo schema dei settori di intervento (classificazione Funzionale di II grado)
Liguria (L.R. 26/03/2002 n.15)	a) aree omogenee di attività definite con riguardo alle competenze regionali; b) unità previsionali di base ai fini della approvazione del Consiglio regionale. Nella medesima unità previsionale di base non possono essere incluse spese correnti, in conto capitale e per il rimborso di mutui e di altre forme di indebitamento; c) capitoli secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa e carattere giuridicamente obbligatorio della stessa La spesa è comunque riclassificata in funzioni obiettivo definite con riguardo alle politiche regionali e allegata al rendiconto generale. Art.67: 2. Formano impegni sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili sempreché la	La struttura è conforme a quanto previsto nella legge di contabilità ma non si individuano riclassificazioni per funzioni obiettivo come indicato nella legge. E' allegata esclusivamente al bilancio la classificazione COFOG. a spesa è riclassificata secondo la ripartizione del bilancio dello Stato in Sezioni (funzionale I grado) e categorie (economica di I grado). Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio, salvo quanto disposto dal regolamento. 3. Ai fini di quanto disposto nel comma 2, si considerano obbligazioni che vengono a scadenza nell'esercizio quelle che si perfezionano giuridicamente nell'esercizio stesso.	
Emilia Romagna (L.R. 15/11/2001 n.40)	Nel bilancio della Regione le spese sono suddivise in tre partil - Spese effettive per il conseguimento delle finalità dell'Ente; 2 - Spese conseguenti ad operazioni finanziarie non modificative del patrimonio regionale; 3 - Contabilità speciali.Parte 1: le spese sono ripartite in aree d'intervento; funzioni obiettivo sulla base di aggregati di materie afferenti le competenze istituzionali della Regione e organizzate ai fini dell'individuazione delle politiche regionali; unità previsionali di base. Parte 2: le spese si distinguono in aree d'intervento, in funzioni obiettivo ed unità previsionali di base con riferimento al rimborso di anticipazioni passive di cassa. Parte 3: le spese per contabilità speciali e partite di giro sono articolate in capitoli e rappresentate in un'unica unità previsionale di base. Il bilancio contiene, per le spese, un riepilogo per aree d'intervento e per funzioni obiettivo e un riepilogo per aree d'intervento e per parti.Art.47: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro iltermine dell'esercizio.Art.48: 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione nonché di quelleeventualmente collegate di cofinanziamento regionale, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche acarico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) daipiani finanziari approvati dall'Unione Europea e dai provvedimenti di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari pluriennalicontenuti nei provvedimenti statali di riparto di risorse.Art.49: 3. Per gli impegni riferiti ad obbligazioni ricadenti sugli esercizi futuri devono essere indicate le quote che vengono ascadenza in ogni esercizio con i relativi termini.	Struttura conforme a quella delineata nella legge di contabilità. Allegate al rendiconto:-analisi per f.o.: ciascuna f.o. (Amm.ne generale, agricoltura, commercio, etc) secondo classificazione economica I (titolo I e II) e III grado (aggregati economici) all'interno della quale ulteriore classificazione per fonti di finanziamento (Mezzi statali, regionali e C.E.). TABELLA C.-analisi per aree di intervento: ciascuna area (organi istituzionali, affari generali, sviluppo economico, salvaguardia e sviluppo territorio, etc.) secondo classificazione economica di I (titolo I e II) e III grado (aggregati economici) all'interno della quale ulteriore classificazione per fonti di finanziamento. TABELLA D.-analisi per settori funzionali d'intervento: funzionale di II grado (34 settori); ulteriore classificazione per fonti di finanziamento. TABELLA E. -classificazione funzionale dello Stato: funzionale di I grado (12 sezioni) combinata con classificazione economica I e II. TABELLA F.-macroclassificazione economica in titoli.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Toscana (L.R. 06/08/2001 n.36)	Il conto del bilancio è costruito sulla base della classificazione per funzioni obiettivo e per U.P.B..Le spese per contabilità speciali sono iscritte in apposita funzione obiettivo articolata in capitoli. Le U.P.B. sono individuate con riguardo alle aree funzionali omogenee in cui si articolano le competenze regionali e in relazione alla diversa natura economica di primo livello, in modo da tenere distinte le spese correnti, quelle in conto capitale e quelle per il rimborso di prestiti. Ai fini della gestione e della rendicontazione, la Giunta regionale provvede a ripartire in capitoli le U.P.B. Art.30: 1. Formano oggetto di impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione scada entro il termine dell'esercizio. Art.31: *Assunzione di impegni sugli esercizi successivi.* 2. Per l'attuazione dei programmi relativi agli interventi dell'UE, al fine di conseguire un efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelle assegnate, la Giunta autorizza l'assunzione di obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per la Programmazione economica (C.I.P.E.) di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari contenuti nelle deliberazioni del C.I.P.E. di riparto di risorse. 3. I piani e i programmi approvati dal Consiglio regionale ai sensi della legge regionale n. 49 del 1999 possono consentire l'assunzione di impegni a carico degli esercizi successivi per importi predeterminati. 4. Sulla base delle obbligazioni di cui ai commi 1, 2 e 3, la Regione assume impegni per l'intera somma; i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti dell'autorizzazione annuale di bilancio.	La struttura del rendiconto è esattamente conforme a quella delineata nella legge di contabilità. Sono allegate al rendiconto: - Classificazione economica in titoli di spesa (categorie) - Classificazione funzionale di II grado (settori di intervento) - Classificazione per fonte di finanziamento BILANCIO DI PREVISIONE Al bilancio di previsione sono allegati 2 tipi prospetti di riclassificazione delle spese: 1: tabella a doppia entrata che mette in relazione categorie economiche di primo grado (righe) e classificazione funzionale di II grado/settori di intervento (colonne) 2: tabella a doppia entrata che mette in relazione titoli di spesa (righe) e classificazione funzionale di II grado (colonne)
Marche (L.R. 11/12/2001 n.31)	a) aree d'intervento, conformi a quelle definite da programmazione; b) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; c) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, unità relative alla spesa in conto capitale e unità per il rimborso di prestiti; d) capitoli, secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale della spesa, il carattere giuridicamente obbligatorio. Art.46: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a provvedimento, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa ed ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, ovvero assunte, per le spese correnti, quando sia indispensabile assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, i dirigenti regionali, nei limiti delle competenze loro spettanti, sono autorizzati ad assumere obbligazioni anche a carico di esercizi successivi, in conformità all'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari sia di programmazione sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE diriparto delle risorse.	Nella struttura del rendiconto è previsto un ulteriore livello di specificazione compreso tra aree di intervento e funzioni obiettivo, i settori. Sono previste 6 aree di intervento e 13 settori. Le funzioni obiettivo sono riepilogate per titoli; è inoltre previsto un riepilogo per U.P.B. Sono allegate al rendiconto le riclassificazioni della spesa per genere delle funzioni (distinzione tra funzioni normali e programmi di sviluppo), titolirità delle funzioni (distinzione tra funzioni proprie e funzioni delegate),economica di I (titoli e cat. economiche) - II e III grado (aggregati economici), funzionale di I (sezioni)- II grado (settori di intervento)

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Umbria (L.R. 28/02/2000 n.13)	a) funzioni obiettivo individuate con riguardo alla esigenza di definire le politiche regionali; b) unità previsionali di base. Le unità della spesa corrente sono suddivise in unità relative alle spese di funzionamento, con enucleazione delle spese di personale, e unità per interventi, per oneri del debito e per oneri comuni. Le unità relative alla spesa in c/c sono articolate in unità per spese di investimento, per oneri comuni e per le altre spese. Le unità previsionali relative ad interventi di spese correnti e a spese per investimento sono determinate con riferimento ad aree omogenee di attività c) capitoli Art.67: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, o a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate. 2. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, l'Amministrazione è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del CIPE b) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari sia di programmazione sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE c) di riparto di risorse.	Struttura conforme a quanto previsto nella legge di contabilità Allegati al rendiconto: - Riclassificazione della spesa per titoli e categoria economica (classificazione economica I grado) - Riclassificazione della spesa per titoli e sezioni funzionali (classificazione funzionale I grado) - Riclassificazione della spesa per titoli, sezioni funzionali e categoria economica (per ogni sezione si individuano le relative categorie economiche). Assimilabile nella struttura alla classificazione COPAFF. BILANCIO DI PREVISIONE Al bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2010, oltre alle classificazioni della spesa già rilevate nel rendiconto, è allegata la riclassificazione della spesa secondo la classificazione COFOG
Lazio (L.R. 20/11/2001 n.25)	Le spese sono distinte per assessorato, funzioni-obiettivo e, con esclusione delle contabilità speciali, per unità previsionali di base, a loro volta ripartite in capitoli. A ciascun capitolo della spesa è associato il corrispondente codice di classificazione economica SEC 95.Art.37: 2. Formano impegno, nei limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio annuale, le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, al contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili purché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 4. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte sulla base di autorizzazioni legislative ovvero quando ciò sia indispensabile per assicurare continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale derivanti da contratti o convenzioni per le quali siano noti i creditori, gli importi e la durata, l'impegno assunto nel primo esercizio si estende automaticamente, per la durata del contratto o della convenzione, agli esercizi successivi, entro il limite della spesa autorizzata. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelleassegnate alla Regione, la Giunta può autorizzare ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPT) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti	Nella struttura del rendiconto il primo livello di classificazione sono gli ambiti e non gli assessorati. Sono allegate le riclassificazioni economica di I grado e funzionale di I grado suddivise per competenza, cassa, previsioni, residui, impegni ed economie. Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse; c) dagli atti programmatori adottati dal Consiglio. 6. Nei casi di cui al comma 5, lettere a) e b), l'impegno può essere assunto nei limiti dell'intero stanziamento previsto dal bilancio pluriennale. I relativi pagamenti devono, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.	
Abruzzo (L.R. 25/03/2002 n.3)	a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, c/capitale e per rimborso prestiti; c) capitoli, secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa ed il carattere giuridicamente obbligatorio. Art.33: 2. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio in corso, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti derivanti da contratto e quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse. 5. La Regione può assumere impegni nei limiti dell'intera sommi indicata al comma 4, lettere a) e b). I relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. Analogamente, per programmi e leggi di spesa in c/capitale che prevedano opere o interventi ripartiti in più esercizi, impegni possono essere assunti nei limiti di spesa indicati in ciascun programma o legge di spesa, ma i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. 6. La Giunta definisce, mediante il programma operativo previsto dall'art. 7, le obbligazioni che possono essere assunte, nei limiti del bilancio pluriennale, a carico degli	Struttura conforme a quanto previsto nella legge di contabilità Non si rilevano ulteriori riclassificazioni della spesa

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	esercizi successivi.	
Molise (L.R. 07/05/2002 n.4)	a) funzioni obiettivo, individuate in corrispondenza delle politiche regionali e raggruppate in aree di coordinamento delle stesse; b) unità previsionali di base suddivise in unità relative a spesa corrente, in c/capitale e unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione; c) capitoli, secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa, il carattere giuridicamente obbligatorio.Contabilità speciali non sono articolate in unità previsionali di base, ma in capitoli.Art.50: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa a norma del precedente articolo 6, commi 2 e 3, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'eserciziomedesimo. 6. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorseassegnate alla Regione, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, inconformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazionesia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE e di cofinanziamento nazionale; b) dai quadrifinanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse. 7. L'Amministrazioneregionale può assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata al comma 6, lettere a) e b). I relativi pagamenti devonocomunque essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.	Struttura del rendiconto conforme alla legge di contabilità.120 Non si rilevano ulteriori riclassificazioni della spesa allegate al rendiconto.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Campania (L.R. 30/04/2002 n.7)	Le spese sono iscritte ripartendole in funzioni obiettivo che rappresentano le missioni istituzionali perseguite e unità previsionali di base definite secondo le diverse finalità della spesa in relazione al carattere vincolante o obbligatorio della spesa ed in relazione alla diversa natura economica, in modo da tenere distinte spese correnti, in c/capitale e per rimborso prestiti. A ciascuna UPB è allegata una scheda di programma che ne evidenzia i collegamenti con gli indirizzi della programmazione regionale. Art.32: 2. Formano oggetto di impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati, sempreché la relativa obbligazione debba venire a scadenza entro il termine dell'esercizio. Art.33: 1. Sulla base delle disposizioni legislative di cui al comma 1, lettere b/1) e b/2), dell'articolo 12 possono essere assunte obbligazioni sugli esercizi futuri nei limiti indicati dalla legge che le autorizza. 2. Per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità e la tempestività nell'adempimento delle funzioni regionali, possono essere assunte obbligazioni anche a carico dell'esercizio successivo, sempre che il relativo impegno trovi capienza sul pertinente stanziamento del bilancio pluriennale a legislazione vigente. 3. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, è autorizzata assunzione di obbligazioni anche a carico esercizi successivi, in conformità all'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica - CIPE - di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse; c) dai piani attuativi della programmazione regionale, di cui all'articolo 19, qualora tali atti siano stati approvati dal Consiglio regionale. 4. Nei casi di cui ai precedenti commi, la Regione può assumere impegni per l'intera somma. I relativi pagamenti devono, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. 5. Per spese da erogarsi in annualità, decorrenze e scadenze annuali debbono coincidere con le decorrenze e con le scadenze dell'obbligazione di pagamento delle annualità medesime. Il primo degli stanziamenti annuali costituisce il limite massimo per gli impegni della prima annualità. Gli impegni così assunti si estendono per tanti esercizi quante sono le annualità da pagarsi, sugli stanziamenti degli esercizi futuri.	Nel rendiconto le funzioni obiettivo sono raggruppate in ambiti. E' allegato al rendiconto il quadro di riclassificazione della spesa secondo il bilancio dello Stato che comprende la classificazione economica per titoli e categorie e la classificazione funzionale per sezioni (I grado). Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF. L'ultimo rendiconto disponibile è relativo all'esercizio 2007.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Basilicata (L.R. 06/09/2001 n.34)	Spese ripartite nei seguenti titoli: -Titolo I: spese per gli organi istituzionali e oneri generali; -Titolo II: per interventi socio-economici; -Titolo III: per contabilità speciali. Classificate per:a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) UPB suddivise in unità relative a spesa corrente, in c/capitale e per rimborso prestiti; c) capitolo, secondo oggetto e contenuti nell'apposito allegato al bilancio annuale. UPB relative a spesa corrente suddivise in unità relative alle spese di funzionamento e alle spese operative. UPB per spese correnti e in c/capitale, riferite agli interventi socio - economici determinate in relazione alle aree omogenee di responsabilità.Il rendiconto generale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto generale del patrimonio.Allegati:a) Riepilogo generale spese correnti e in c/capitale secondo classificazione economica e funzionale; b) Riclassificazione conto del bilancio e del patrimonio per consentire armonizzazione conti con rendiconto statale;c) Consuntivo per ciascun centro di costo, elaborato in relazione ai costi effettivamente sostenuti.Art.47: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le sole somme dovute dalla Regione, in base allalegge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati, sempreché la relativa obbligazione sia giuridicamente perfezionata evenga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 2. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione aisensi del precedente articolo 7 ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuitàdei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengano a scadenza nel corso dell'eserciziomedesimo. 3. Nel caso di obbligazioni relative a spese a pluriennalità determinata, per le quali la Regione si sia avvalsa dellafacoltà di cui all'art. 7 della presente legge, le relative deliberazioni devono indicare, tra l'altro, l'ammontare globale della spesa,per la quale la Regione si è impegnata giuridicamente, e la quota della spesa medesima che viene a scadenza entro il terminedell'esercizio nel quale è assunto l'impegno contabile. 4. Al fine di consentire il più efficiente e completo utilizzo delle risorseassegnate alla Regione, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, inconformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazionesia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadrifinanziari sia di programmazione, sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse. 5. L'amministrazionepuò assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata a comma 4 lettere a)/b). I relativi pagamenti devono comunque esserecontenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.	Le spese sono suddivise anche in macro funzioni obiettivo (aggregati di funzioni obiettivo, simili alle categorie economiche).L'articolazione per capitoli è contenuta in specifico allegato.Le classificazioni economico funzionali allegate sono ripartite per IMPEGNI e PAGAMENTI e suddivise in SEZIONI. Sono allegate inoltre:- classificazione spese per settori di intervento- riepilogo uscite per fonte di finanziamento- ripartizione spese per codifica SIOPE

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Puglia (L.R. 16/11/2001 n.28)	Spese ripartite per aree di intervento. Nell'ambito di ciascuna area si ripartiscono in: a) funzioni-obiettivo, corrispondenti alle politiche regionali; b) UPB (suddivise per spese correnti, in c/capitale e per rimborso prestiti), a loro volta articolate in capitoli.UPB spese correnti ripartite in unità per spese di funzionamento, per interventi operativi, per oneri comuni. UPB spese in c/c ripartite in unità per spese di investimento e per oneri comuni.UPB per rimborso mutui e prestiti ripartite in unità per oneri del debito e per rimborso di prestiti.Le classificazioni economica e funzionale si conformano ai criteri adottati in contabilità nazionale.Art.76: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge o a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuitàdei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'eserciziomedesimo. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta regionale èautorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo ladistribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Ue e dallerelative deliberazioni CIPE di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenutinelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse.	Il rendiconto presenta una struttura dell spese suddivise in aree di intervento, servizi, UBP e capitoli. Non si rileva la suddivisione in funzioni obiettivo. Al rendiconto non sono allegate ulteriori riclassificazioni della spesa.BILANCIO DI PREVISIONEAl bilancio di previsione 2011 è allegato l'elenco delle funzioni obiettivo per U.P.B.: lo schema seguito è quello della classificazione COFOG (suddivisione in Divisioni, Gruppi, Calssi e Missioni)
Calabria (L.R. 04/02/2002 n.8)	a) aree di intervento, individuate con riferimento alle materie ed attività omogenee di competenza regionale; b) livelli programmatici di intervento, individuati con riferimento agli atti di programmazione regionale; c) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; d) unità previsionali di base, individuate con riguardo alle aree omogenee in cui si articolano le competenze regionali e corrispondenti a singole finalità di spesa previste dalla legislazione vigente, in modo da costituire un insieme organico di risorse finanziarie affidate normalmente alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa. Le contabilità speciali non sono classificate in UPB ma in capitoli. Allegata al rendiconto la riclassificazione del conto del bilancio e del conto generale del patrimonio. Art.43: 1. La Giunta regionale e i dirigenti delle strutture regionali competenti, nell'àmbito delle proprie attribuzioni, assumono gli impegni di spesa per le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza o si perfezioni entro il termine dell'esercizio. 3. Il dirigente della struttura regionale preposta alla ragioneria provvede alla prenotazione degli impegni di spesa relativi a quote di obbligazioni pluriennali, derivanti dall'approvazione di piani e programmi adottati dalla Giunta regionale. 6. Per le risorse disposte dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni CIPE di cofinanziamento nazionale, nonché per le risorse disposte dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di	La struttura del rendiconto è conforme alla legge di contabilità ed assimilabile nei primi due livelli di specificazione a quanto previsto nel decreto di armonizzazione dei bilanci pubblici. Il conto consuntivo è riclassificato secondo la classificazione funzionale COFOG di I e II livello.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	riparto, possono essere assunte obbligazioni, anche a carico esercizi successivi, in corrispondenza con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte. 7. Per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità e tempestività dei servizi della Regione, possono essere assunte obbligazioni anche a carico esercizi successivi, nei limiti delle previsioni del bilancio pluriennale a legislazione vigente. 8. Sulla base delle obbligazioni di cui ai commi 3, 6 e 7 gli impegni sono assunti per l'intera somma, mentre i relativi pagamenti sono comunque contenuti nei limiti dell'autorizzazione annuale di bilancio.	
Valle d'Aosta (L.R. 04/08/2009 n.30)	a) parte I, spese per l'attività della Regione;b) parte II, spese per contabilità speciali, che includono le partite di giro.Nella parte I, le spese sono ripartite in:a) funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il risultato delle attività amministrative anche in termini di servizi finali resi ai cittadini;b) aree omogenee;c) unità previsionali di base.Al conto finanziario è allegato il prospetto di riepilogo delle spese e delle entrate classificate attraverso il sistema informativo sulle operazioni degli Enti pubblici (SIOPE) Art.47: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza del bilancio per l'esercizio finanziario le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili anche successivamente all'atto di impegno, sempreché la scadenza della relativa obbligazione sia prevista entro il termine dell'esercizio medesimo. 4. Per le spese in conto capitale riguardanti interventi o opere oppure concessione di contributi o finanziamenti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale. Per le predette spese, gli impegnisono determinati con riferimento alle quote di lavori la cui realizzazione è prevista entro il termine di ciascun esercizio, sulla basedell'atto che approva il relativo progetto definitivo o esecutivo, che autorizza l'esecuzione dei medesimi interventi o che concedeil contributo o il finanziamento e comunque in misura idonea ad assicurare la copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascunesercizio. 5. L'assunzione di obbligazioni a carattere pluriennale può essere disposta anche per spese correnti, quando ciò siaindispensabile per assicurare la continuità dei servizi, nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale. 6. L'assunzionedi obbligazioni a carattere pluriennale può essere disposta nell'anno di competenza con decorrenza dall'esercizio successivo,nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale, qualora sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi o aseguito delle particolari procedure e adempimenti per la regolare esecuzione degli interventi. In ogni caso, formano impegno suglistanziamenti dell'esercizio le sole quote di tali obbligazioni che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 7. Per lespese di durata	Struttura conforme alla legge di contabilità. Allegate al rendiconto:- Classificazioni economiche di I, II e III grado- Classificazione funzionale di I e II grado-Classificazione per genere delle funzioni-Classificazione per titolarità delle funzioni

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	superiore a quella del bilancio pluriennale si tiene conto, nella formazione dei successivi bilanci, degli impegnirelativi al periodo residuale.	
Trentino Alto Adige (L.R. 15/07/2009 n.3)	a) funzioni obiettivo individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) unità previsionali di base; c) capitoli, secondo il rispettivo oggetto. d) UPB suddivise secondo l'analisi economica in unità relative alla spesa corrente, in c/capitale, per rimborso mutui e prestiti e per contabilità speciali. La numerazione di funzioni obiettivo, UPB e capitoli è progressiva, ma può essere discontinua. Il bilancio contiene un riassunto delle spese per funzioni obiettivo e per titoli. Art.28 : 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 5. Per le spese correnti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi. Per le spese di investimento possono essere autorizzate la stipulazione di contratti o l'assunzione di obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti dell'intero stanziamento previsto dal bilancio. Nei predetti casi formano impegno sugli stanziamenti di ciascun esercizio le sole quote di competenza dell'esercizio medesimo.	Le spese non sono esposte secondo quanto previsto nella legge di contabilità, ma secondo la classificazione amministrativa (per rubriche, cioè secondo l'organo che amministra le uscite o i servizi ai quali le uscite si riferiscono, es. funzioni delegate alle Province autonome, organi istituzionali, amministrazione generale, previdenza e politiche sociali, giudici di pace, integrazione europea, catasto e libro fondiario), funzionale (per sezioni - classificazione funz. I grado), economica (per categorie e titoli - solo I grado).

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Provincia Autonoma di Trento (L.P. 14/09/1979 n.7) (L.P. 23/11/2004 n.9)	a) parte I: spese per l'attività della Provincia; b) parte II: spese per contabilità speciali, riportanti le partite di giro. Nella parte I le spese sono ripartite in: a) funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini; b) aree omogenee, in relazione all'articolazione delle competenze istituzionali della Provincia; c) unità previsionali di base articolate in capitoli. Con appositi riassunti le spese sono riepilogate secondo l'analisi economica e funzionale e secondo i criteri previsti dal regolamento di contabilità.Il conto finanziario è articolato secondo le modalità previste nel regolamento di contabilità in correlazione alle classificazioni delle entrate e delle spese.Il rendiconto generale della Provincia indica l'ammontare delle spese di personale a qualsiasi titolo corrisposte nell'esercizio, conspecificazione degli oneri conseguenti ai rinnovi contrattuali. Art.55: Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Provincia in base alla legge, acontratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la scadenza della relativa obbligazione sia previstaentro il termine dell'esercizio. Per le spese in conto capitale riguardanti interventi od opere oppure concessione di contributi ofinanziamenti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilanciopluriennale. Per le predette spese gli impegni sono determinati con riferimento alle quote di lavori la cui realizzazione è previstaentro il termine di ciascun esercizio, sulla base dell'atto che approva il relativo progetto definitivo o esecutivo oppure cheautorizza in ogni caso l'esecuzione dei medesimi interventi, o che concede il contributo o il finanziamento e comunque in misuraidonea ad assicurare la copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio. Al fine di assicurare il più efficiente ecompleto utilizzo delle risorse autorizzate in bilancio, il regolamento di contabilità di cui all'articolo 78 ter può stabilire modalitàdifferenziate per l'assunzione degli impegni anche a carico degli esercizi successivi, in correlazione alla distribuzione delleautorizzazioni di spesa, fermo restando l'obbligo della copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio.	Struttura conforme alla legge di contabilità; i capitoli sono ulteriormente specificati in articoli.Le spese sono riclassificate per titoli, per categorie, per sezioni funzionali (comunque diverse da quelle riscontrate nella normale classificazione funzionale di I grado), per categoria economica (classificazione economica di I grado)
Provincia Autonoma di Bolzano (L.P. 29/01/2002 n.1)	La gestione delle entrate e delle spese previste nel bilancio e la formazione del rendiconto generale sono riferite al piano di gestione, suddiviso in capitoli al fine di consentire la riclassificazione funzionale ed economica secondo il piano dei conti per l'armonizzazione dei bilanci pubblici. a) funzioni-obiettivo, b) UPB, suddivise secondo l'analisi economica in unità relative alla spesa corrente, alla spesa in c/c, alla spesa per il rimborso prest. e alla spesa per contabilità spec. c) capitoli, secondo il rispettivo oggetto. Il conto finanziario deve consentire, sulla base della classificazione per funzioni-obiettivo e per unità previsionali di base, la valutazione dei risultati di entrata e di spesa relativi agli interventi provinciali di settore. Art.48: 3. Formano impegno sul bilancio dell'esercizio le somme dovute dalla Provincia in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 7-bis. Per spese per l'attuazione di progetti e iniziative realizzate del tutto o in parte con il finanziamento pluriennale dell'UE, gli impegni possono essere estesi a carico degli esercizi successivi ricompresi nei relativi periodi di	Struttura conforme alla legge di contabilità. Sono allegati i riepiloghi per funzioni obiettivo per titolo (simili ai settori di intervento), per categorie economiche (classificazione economica di I grado) per titolo, per titoli, per centri di responsabilità amministrativa secondo l'organo che amministra le uscite (es. presidenza, servizi centrali, avvocatura della Provincia, personale, amministrazione del patrimonio, ee.ll.). All'interno di ogni centro di responsabilità sono individuate le funzioni obiettivo di riferimento.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	programmazione, nei limiti delle quote annue di spesa stabilite dai corrispondenti piani di finanziamento pluriennale. 8. Per le spese in conto capitale ripartite per legge in più esercizi o per le quali la legge prevede un'autorizzazione complessiva riferita ad un periodo pluriennale determinato, possono essere assunti impegni a carico degli esercizi successivi nei limiti dell'intera somma indicata dalla legge.	
Friuli Venezia Giulia (L.R. 08/08/2007 n.21)	a) finalità: esprimono la destinazione delle risorse in relazione agli ambiti generali di intervento della Regione e in relazione al funzionamento della medesima;b) funzioni: esprimono i settori di intervento in cui si articola il perseguimento delle finalità. Le funzioni si suddividono in un numero di unità di bilancio adeguato alla rappresentazione dei bisogni specifici della comunità e del territorio regionale;c) titoli: classificano le spese per natura;d) unità di bilancio: rappresentano il livello elementare della spesa. Ciascuna unità di bilancio individua un raggruppamento di attività destinate a soddisfare il medesimo bisogno della comunità o del territorio regionale. Per garantire la confrontabilità, la classificazione in unità di bilancio è mantenuta tendenzialmente costante nel tempo.Il conto del bilancio è costruito sulla base della classificazione per finalità e funzioni, e per unità di bilancio.Alla legge di bilancio è allegata la classificazione delle spese per finalità e funzione.Art.42: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge oa contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione scada entro il terminedell'esercizio.Art.43: 1. Per le spese d'investimento autorizzate da leggi di spesa pluriennale possono essere stipulati contratti o assunteobbligazioni entro i limiti della spesa complessiva autorizzata dalla legge.2. Per le spese correnti possono essere stipulaticontratti o assunte obbligazioni entro i limiti della spesa complessiva autorizzata dalla legge quando ciò sia indispensabile perassicurare la continuità dei servizi, oppure quando ne sia riconosciuta la necessità o la convenienza.3. Nel caso di obbligazioniassunte dalla Regione a norma dei commi 1, 2 l'impegno può estendersi a più anni nei limiti delle previsioni del bilancio pluriennalee del relativo allegato di cui all'articolo 13, comma 4, fermo restando che formano impegni sugli stanziamenti di ciascun eserciziosoltanto le somme corrispondenti alle obbligazioni che vengono a scadere nel corso del relativo esercizio.Art.13: 4. Al bilancio pluriennale è allegato l'elenco delle spese pluriennali che si estendono oltre il triennio suddivise perannualità di accensione.	Il rendiconto per capitoli è sviluppato per rubriche e servizi e riepilogato per finalità e funzioni, per finalità e unità di bilancio, per titoli.La spesa è riclassificata per provenienza dei fondi (regionali, mutui statali, comunitari, statali, ricostruzione) per destinazione dei fondi (secondo la ripartizione per finalità) e per centri di responsabilità amministrativa (rubriche).

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Sardegna (L.R. 02/08/2006 n.11)	a) unità previsionali di base determinate con riferimento a specifiche aree omogenee di attività e relative a gruppi omogenei di attività all'interno della medesima funzione obiettivo; b) titoli c) capitoli, secondo l'oggetto ed il contenuto economico e funzionale Le spese sono inoltre classificate in funzioni obiettivo definite con riguardo alle politiche regionali. Art.38: 1. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza dell'esercizio, le somme dovute in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili.	Il conto consuntivo presenta una struttura abbastanza conforme a quella delineata nella legge di contabilità; le funzioni obiettivo sono raggruppate in strategie determinate nei documenti di programmazione (Piano Regionale di Sviluppo e documento annuale di programmazione). Sono inoltre indicati, per ogni capitolo, il centro di responsabilità, la fonte di finanziamento, il titolo e la codifica SIOPE. Le spese sono inoltre riepilogate per assessorati ma non si riscontrano classificazioni economico-funzionali
Sicilia (L.R. 08/07/1977 n.47)	a) centri di responsabilità, corrispondenti ai dipartimenti regionali e altri uffici equiparati cui è affidata la relativa gestione; b) titoli, secondo che riguardino spese correnti, spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti e, ove ritenuto necessario per le esigenze dell'amministrazione, spese per contabilità speciali e per partite di giro; c) aggregati economici, secondo la natura delle spese (spese di funzionamento, spese per trattamenti di quiescenza e altri trattamenti integrativi o sostitutivi, spese per interventi di parte corrente, spese per oneri del debito pubblico regionale, oneri comuni, spese per investimenti, altre spese per interventi in conto capitale, oneri comuni); d) UPB secondo la tipologia delle spese, su cui si manifesta la volontà di voto o decisionale dell'Assemblea regionale siciliana. In apposito allegato tecnico al bilancio le unità previsionali di base sono ripartite in capitoli. Art.11: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le sole somme dovute dalla Regione a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate entro il termine dell'esercizio stesso sempre che, per le spese correnti, la relativa obbligazione venga a scadere entro il termine dell'esercizio. Gli impegni assunti possono riferirsi soltanto alla competenza dell'esercizio in corso. 7. Per le spese in conto capitale relative ad opere o interventi ripartiti in più esercizi è consentito assumere impegni di durata pluriennale nei limiti dell'intera somma autorizzata dalle leggi di spesa, a norma dell'articolo 7, settimo comma, ovvero, per le spese non fissate da specifiche leggi di spesa, nei limiti stabiliti da appositi articoli della legge di approvazione del bilancio.	Il rendiconto prevede, in appositi allegati, riassunti della spesa per titoli e amministrazioni (riconducibili agli assessorati), amministrazioni e titoli, amministrazioni e rubriche, riassunti secondo l'analisi economica e per funzioni obiettivo. Ulteriori allegati per ogni singola amministrazione riportano la spesa riclassificata, disaggregata in rubrica, titolo, aggregato economico, UPB e capitolo.

Allegato 2 – **L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale**

SINTESI DELLE CRITICITÀ EMERSE NELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI SUGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO *(delibere 2009 e 2010)*

Per quanto concerne le tematiche affrontate nello schema di decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale, l'attività di controllo e monitoraggio della Corte dei conti del settore sanitario (precipuamente da parte delle Sezioni regionali di controllo), ha rilevato la difficoltà di disporre di dati contabili omogenei attraverso i quali ricostruire la dimensione economica complessiva del settore e la sua sostenibilità in termini di mantenimento degli equilibri di bilancio. Ciò deriva dalla coesistenza di sistemi contabili che rispondono a diversi principi e logiche (finanziaria per i bilanci delle Regioni ed economica per le aziende sanitarie). Resta difficile la conciliazione tra i due sistemi, così come resta approssimativo il confronto tra i dati degli Enti di Regioni diverse, attese le non omogenee discipline di dettaglio che ogni Regione ritiene di adottare nella sua autonomia. Ardua è anche la rintracciabilità dei flussi "intra-gruppo", che complica la ricostruzione di un "consolidato" del settore sanitario in grado di intercettare anche l'incidenza degli organismi partecipati sull'effettivo risultato economico-finanziario dell'intero settore.

Problemi di disomogeneità in ordine alla classificazione e all'aggregazione di alcune poste di bilancio - sulle quali per altro è stata spesso rilevata la violazione del principio di competenza economica con effetti sulla rappresentazione veritiera e corretta dei risultati – sono emersi anche con riferimento ai dati raccolti con i modelli di rilevazione del Sistema Informativo della Sanità (S.I.S.), che, pure, allo stato, costituiscono un utile momento di uniformità per una valutazione complessiva del comparto.

Di seguito si riportano in sintesi i risultati della attività di verifica delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

I. Criticità riguardanti la programmazione e il controllo

- Scarsa attenzione alla fase di programmazione (mancata predisposizione del bilancio di previsione, mancata richiesta al Collegio sindacale del parere sul bilancio di previsione stesso)[7].
- Scarsa capacità di previsione (risultati di rendiconto che per molte voci si discostano sensibilmente dai valori a preventivo); sottostima dei costi preventivati[8].
- Mancato rispetto del vincolo di pareggio del bilancio economico di previsione, sforamento del disavanzo rispetto alla perdita autorizzata[9].

---

[7] Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazioni nn. 5 e 11/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni n. 108-219-220-273-300-450-464-814-838/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Trentino Alto Adige (sede di Bolzano) deliberazione n. 1/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Umbria deliberazioni nn. 14-15-16-17-20/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-53-54-56/2010/PRSS; Sezione di controllo regionale Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

[8] Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 220/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Molise n. 22/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 68/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 27-49-53-5556-61-63-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Toscana deliberazioni nn. 304/2009/PRSS e 1/2010/PRSS.

- Mancata adozione dell'atto aziendale e/o mancata approvazione da parte della Regione.[10]
- Assenza di contabilità analitica e per centri di conto e comunque di sistemi di monitoraggio dei costi, e quindi mancato confronto con i rendimenti e con i risultati[11].
- Incapacità della direzione di spiegare gli scostamenti tra risultati e obiettivi prefissati e di individuare le cause di perdite anche rilevanti[12].
- Assenza o scarsa significatività delle misure indicate dalla direzione degli Enti sanitari finalizzate alla copertura delle perdite, spesso limitate alla richiesta di maggiori assegnazioni[13].
- Scarsa o nulla considerazione delle osservazioni svolte dal Collegio sindacale e, in alcuni casi, mancato richiesta di pareri (ad es. sui fondi per la contrattazione integrativa)[14].
- Il Collegio non si avvale degli organi/organismi di controllo interno di cui al D.Lgs. 286/99[15].

II. Criticità riguardanti la rappresentazione contabile:

a) per il confronto dei dati

- Problemi di confronto ed omogeneità tra i conti degli Enti sanitari e quelli regionali[16].
- Difformità tra i modelli ministeriali e i documenti di bilancio degli Enti; disomogeneità in ordine alla classificazione e all'aggregazione di alcune poste di bilancio[17].
- Discrasie nei dati indicati nelle relazioni dei Collegi sindacali che rendono necessarie articolate istruttorie[18].
- Non omogenea informatizzazione sul territorio[19].

b) per la rappresentazione veritiera e corretta[20]

- Costi del personale: sottostima dei costi dovuta all'allocazione di voci quali incentivi e competenze accessorie maturate, ma non ancora corrisposte degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali e del costo delle ferie maturate e non godute, tra le sopravvenienze passive, senza specificazione della loro natura. Mancati accantonamenti obbligatori in bilancio per importi

---

[9]Sezione regionale di controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Friuli Venezia Giulia deliberazione n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Veneto deliberazione n. 39/2009/PRSS.

[10] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 450/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49-52-53/2010/PRSS.

[11] Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 6/2010//PRSS; Sezione regionale di controllo deliberazioni nn. 273- 464-108/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 126/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 52-53/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

[12] Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 65-66/2010/PRSS.

[13] Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-47-68-126-127/2010/SSR.

[14]Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni n. 55/2010/PRSS.
Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 127/2010/SSR.

[15] Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49-52-53-62-63/2010/PRSS.

[16] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 75/2010/PRSS e deliberazione n. 5/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Lombardia deliberazione n. 435/2009/SSR.

[17] Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n.301/2009/SSR. Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazione n. 56/2010/PRSS.

[18] Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n. 301/2009/SSR, Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 10/2010/PRSS, Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 450-487/2009/PRSS.

[19] Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/PRSS.

[20] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 5/2010/FRG: in particolare si segnala "la difficoltà patologica di disporre di dati certi e definitivi (...) " Al riguardo la Sezione "ritiene doveroso che si ristabilisca una situazione di affidabilità e certezza delle risultanze contabili delle aziende".

relativi alle ferie maturate e non godute, per incrementi contrattuali di competenza e per rischi relativi a contenzioso del personale, anche in costanza di vertenze in corso[21].

- Compensazioni tra posizioni debitorie e creditorie nei confronti dell'istituto tesoriere[22].
- Il bilancio d'esercizio non viene sottoposto a certificazione contabile (L. n. 266/05, art. 1, comma 291)[23].

III. Criticità riguardanti la gestione:

a) gestione economica

- Situazioni di *deficit* strutturale in molte aziende: si rileva una sostanziale "deresponsabilizzazione" nella gestione dei costi[24].
- Costi di produzione: sforamento del vincolo alla crescita[25].
- Costi del personale: sforamento dei vincoli alla crescita (art. 1, comma 565, lettera a, della legge 296/2006).[26]
- Forte dinamica di crescita della spesa per consulenze e collaborazioni, in alcuni casi a fronte della riduzione dei costi del personale dissimulando rapporti di lavoro atipici. Mancato rispetto dei vincoli alla spesa.[27]
- Spesa farmaceutica: sforamento dei vincoli di crescita della spesa[28].
- Mancanza di programmazione annuale delle procedure di affidamento e lunghezza dei tempi di conclusione delle gare. Uso improprio degli istituti del rinnovo e della proroga. Sforamento dei limiti imposti dalle Regioni[29].
-

---

[21] Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazioni n. 22/009/PRSS e nn. 5-6-8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 814/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Friuli Venezia Giulia n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-52-53-55-56/2010/PRSS.

[22] Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni n.46-68/2010/SSR.

[23] Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 27-48-49-52-53-54-55-61-62-63/2010/PRSS.

[24] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 59/2009/PRSS, n. 273/2010/PRSS e n. 5/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Molise deliberazione n. 22/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS.

[25] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273-396-464-108/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR ; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-25-26-54-55-57-60-63-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

[26] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273-396-464-108/2010 PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Liguria deliberazione n. 80/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-22-27-54-55-56-57-60-61-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

[27] Sezione regionale di controllo Lombardia deliberazione n. 435/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo prov. Bolzano deliberazione n. 1/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-68-78-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-22-25-28-49-54-55-56-57-59-60-62-63-64/2010/PRSS.

[28] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273- 396-464-108/2010 PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Lazio 29/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Liguria deliberazione n. 80/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni n.n. 22-25-57-60/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

[29]Sezione Regionale di controllo Basilicata deliberazioni nn. 5-6-8-9-10/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 220-300/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/SSR; Sezione Regionale di Controllo Marche deliberazione n. 157/2009/PRSS; Sezione Regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna nn. 49-55/52010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

b) gestione patrimoniale e finanziaria

- Mancato ripiano dei disavanzi relativi agli esercizi precedenti, non coperti ma portati a nuovo di anno in anno, che incide sulla situazione finanziaria degli Enti[30].
- Carenze e gestioni lacunose degli inventari, mancato aggiornamento dell'inventario patrimoniale[31].
- Ricorso ad anticipazioni di tesoreria, per fronteggiare impegni assunti, spesso inestinte al 31 dicembre, con conseguente crescita di interessi passivi che rappresentano una voce di costo significativa nei bilanci aziendali[32].
- Scarse informazioni fornite su partecipazioni in Enti, agenzie, aziende, consorzi, alcune delle quali evidentemente estranee ai fini istituzionali delle'Ente[33].
-

b1) indebitamento

- Elevato indebitamento, con dinamica di crescita, in particolare dei debiti verso fornitori cui associano spesso tempi lunghi di pagamento, con conseguente crescita di interessi moratori e frequente ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria[34].
- Sofferenza di liquidità e incapacità a fronteggiare i debiti, anche a fronte di progetti volti a fronteggiare il problema dell'indebitamento e dei tempi di pagamento, con la conseguente probabile ripresa di azioni legali per il recupero forzato dei crediti[35].
- Necessità di procedere, a causa dell'elevato indebitamento, soprattutto nelle Regioni soggette ai Piani di rientro, a ricognizione della posizione debitoria, attraverso riscontri amministrativo-contabili incrociati e operazioni transattive con i fornitori, tese ad ottenere la dilazione dei debiti, maggiorati di un indennizzo forfetario, a fronte della rinuncia da parte dei creditori ad azioni legali, agli interessi di mora, alla rivalutazione monetaria ed agli ulteriori costi ed oneri maturati fino alla data della stipula degli accordi transattivi[36].
- Necessità di procedere alla riconciliazione delle posizioni debitorie e creditorie nei confronti della Regione, esposte nei bilanci degli Enti del SSR[37].
- Ricorso alla cartolarizzazione dei debiti verso fornitori trasformati in debiti a lungo termine con conseguente spostamento del futuro onere dello squilibrio nei bilanci[38].

---

[30] Sezione Regionale Controllo Basilicata deliberazioni nn. 6-7-8-9-11/2010/PRSS; Sezione Regionale Controllo Calabria deliberazioni nn. 220-450/2010/PRSS; Sezione Regionale Controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-8-78-126-127; Sezione Regionale Controllo Umbria deliberazioni nn.14-15-16-20/2010/PRSS.

[31] Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49/2010/PRSS.

[32] Sezione Regionale di. controllo Basilicata deliberazioni nn. 22-24/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Calabria deliberazioni nn. 219-220/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS.

[33] Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 78- 127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazione n. 63-64/2010/PRSS.

[34] Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n. 301/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 11/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 108-273-464-/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-28-49-52-53-54-56-59-66/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

[35] Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 396-464-/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 16/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/SSR; Sezione regionale di controllo deliberazioni Puglia nn.78-126/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn.22-55-56-65-66/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

[36] Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 108-464/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 38/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n.2/2009/SS.RR./Contr.

[37] Sezione regionale di controllo Friuli deliberazione n. 62/2009/PRSS.

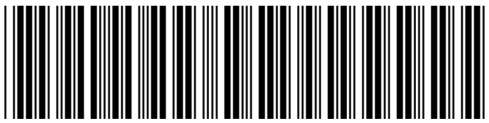
- Dall'osservazione dei bilanci e dei dati contabili è emersa non di rado la difficoltà di ricostruzione della situazione debitoria alla luce di incongruenze nei dati relative alle certificazioni dei debiti. La stima delle situazioni debitorie delle Regioni in eccesso di *deficit* ha presentato molti elementi di incertezza per l'incapacità complessiva di riferirsi a contesti certi e determinati[39].

[38] Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n.38/2009/FRG; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n.2/2009/SS.RR./Contr.

[39] Sezione Centrale di Controllo sulle Amministrazioni dello Stato deliberazione n.22/2009/G.

PAGINA BIANCA

€ 5,00



16STC0014700