

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 technicalità. 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 “*principi 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 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 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 correttezza, 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 programmatico 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 programmatico condiviso e coordinato tra i diversi livelli di governo della finanza pubblica.

Riquadro 1 - Analisi dei principi 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 "Principi 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 - "Riconoscimento 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 principi 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 principi 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 principi 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 sopravvalutazioni 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. È 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