

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 rilevinò condizioni di rischio operativo e per il mantenimento di equilibri duraturi nel tempo.

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

Il principio, peraltro già codificato per le Regioni (d.lgs. 76/2000) e dalle stesse applicato, seppur con meccanismi differenti, ancora 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 temperata 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 finalità¹, consente un'applicazione più rigorosa, per dette gestioni, del principio di competenza², 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 evidenziato⁴, 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 Regione⁵ predisporre e sottoporre 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 potrebbe 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, nonché 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. 266⁶.

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'espreso 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, nonché 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 programmatiche, 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 programmatico 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 né 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
<p>Piemonte (L.R. 11/04/2001 n.7)</p>	<p>a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali.</p> <p>b) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, alla spesa in conto capitale e per il rimborso di prestiti;</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Nella relazione al rendiconto predisposta dalla Giunta sono esposte:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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
<p>Lombardia (L.R. 31/03/1978 n.34) (L.R. 24/11/2000 n. 27)</p>	<p>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 attingono a rimborso di mutui e altre forme di indebitamento.</p> <p>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</p> <p>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</p>	<p>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).</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte:</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	
<p>Veneto (L.R. 29/11/2001 n.39)</p>	<p>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.</p> <p>6. Per le risorse disposte da 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, nonché per le risorse disposte dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto, possono essere assunte obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in corrispondenza con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte.</p>	<p>La struttura è conforme a quanto previsto nella legge di contabilità. Non sono allegati riclassificazioni della spesa; le funzioni obiettivo ricalcano approssimativamente lo schema dei settori di intervento (classificazione Funzionale di II grado)</p>
<p>Liguria (L.R. 26/03/2002 n.15)</p>	<p>a) aree omogenee di attività definite con riguardo alle competenze regionali;</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>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. La 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.</p>