L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale

Mario Collevecchio

La grave e perdurante situazione di crisi economica che stiamo attraversando e le nuove regole introdotte a livello di Unione europea sulle politiche di bilancio dei Paesi dell'eurozona rendono indispensabile una regia unitaria degli interventi in materia di finanza pubblica che caratterizza attualmente l'attività del governo Monti. In tale contesto, il tema dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali, e più in generale di tutte le amministrazioni pubbliche, assume un particolare rilievo e rappresenta un'esigenza imprescindibile. Questo obiettivo non può tuttavia prescindere dai caratteri e dai contenuti degli ordinamenti contabili dei diversi livelli di governo, cosi come si sono andati formando ed evolvendo nei tempi più recenti. I tentativi di armonizzazione delle diverse normative finora effettuati non hanno determinato effetti concreti, forse perché troppo ancorati ad aspetti formali. Nel quadro del federalismo fiscale, e soprattutto in relazione alle modifiche introdotte all'art. 81 della Costituzione, si manifesta ora necessario azionare i meccanismi previsti dal d.lgs. n. 118/2011 in modo da realizzare un processo di armonizzazione in senso sostanziale: un processo che, nonostante le incertezze di tipo istituzionale e finanziario che si frappongono, non è limitato agli strumenti contabili, bensì si estende al governo complessivo della finanza pubblica.

1. Il processo evolutivo della contabilità pubblica

a) I primi bagliori

La riforma del bilancio e dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche in Italia è un fenomeno ricorrente nel corso del tempo che ha avuto un apprezzabile grado di accelerazione a partire dal 1976. Per oltre un secolo la disciplina è rimasta ancorata alle norme sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato che hanno trovato la loro ultima e mirabile codificazione nel testo unico del 1923 e nel relativo regolamento del 1924. Per quanto riguarda gli enti locali, la disciplina del bilancio non ha mai avuto in passato una sua autonomia in quanto è stata a lungo compresa nei testi unici delle leggi comunali e provinciali e nei relativi regolamenti. Con riferimento alle regioni occorre attendere la loro istituzione nel 1970, anche se quelle a statuto speciale avevano già approvato in precedenza le loro leggi regionali di contabilità di cui quella siciliana, abbastanza organica, è del 1947. Nell'ambito delle citate e polverose fonti si è andata affermando e consolidando la concezione del bilan-

cio come strumento di controllo-freno e si è sviluppata, anche attraverso una pioggia di istruzioni e di circolari restrittive, l'elaborazione di una serie minuziosa di regole di gestione improntate al formalismo e al controllo. Anche se numerose sono le modifiche successivamente introdotte alle suddette fonti, attraverso una serie confusa e frammentaria di provvedimenti legislativi, a partire dagli anni '60 si manifestano i primi segnali di cambiamento della disciplina di taluni aspetti del bilancio dello Stato con la Legge Curti del 1° marzo 1964, n. 62.
Questo provvedimento avvia il processo di evoluzione della contabilità pubblica in Italia introducendo tre regole innovative di grande importanza e semplicità:

- la coincidenza dell'anno finanziario dello Stato con l'anno solare. In precedenza, l'anno finanziario decorreva dal 1° luglio al 30 giugno successivo, mentre nel caso dei comuni e delle province detta coincidenza già preesisteva;
- l'unificazione in un solo disegno di legge di bilancio dell'approvazione degli stati di previsione dei ministeri;
- l'introduzione della classificazione economica e funzionale della spesa.

Quest'ultima viene estesa al bilancio dei comuni e delle province con il d.P.R. 8 marzo 1965, n. 670 e con il d.P.R. 29 novembre 1965, n. 1422.
Ma il processo di riforma assume un più deciso sviluppo negli anni '70 e '80 con l'istituzione delle regioni a statuto ordinario.
In realtà, il crescente intervento dei poteri pubblici nell'economia del paese, i gravi e persistenti fenomeni di lentezza e di inefficienza della pubblica amministrazione, la tendenza verso le nuove forme di decentramento e di autonomia regionale e locale previste dalla Costituzione aprono la via a un collegamento più stretto tra contabilità e finanza, a una diversa e più moderna concezione del bilancio, all'introduzione di nuovi strumenti gestionali coerenti con i principi della programmazione, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione pubblica.

| Una prima fase, che va dal 1970 al 1976, è caratterizzata dall'estensione alle regioni a statuto ordinario della normativa sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, in quanto applicabile, per effetto dell'art. 20 della legge 16 maggio 1970, n. 281. La norma venne subito impugnata da alcune regioni davanti alla Corte costituzionale che ritenne legittima tale estensione, purchè fosse stata intesa come disciplina stabilita dal legislatore in linea meramente transitoria e con invito al Governo a predisporre una legge-quadro al riguardo |

b) S'incomincia dalle regioni

Sorgono così, in sede di elaborazione degli statuti regionali (1971), i nuovi princìpi-cardine dell'ordinamento contabile delle regioni.
Una prima fase, che va dal 1970 al 1976, è caratterizzata dall'estensione alle regioni a statuto ordinario della normativa sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, in quanto applicabile, per effetto dell'art. 20 della legge 16 maggio 1970, n. 281. La norma venne subito impugnata da alcune regioni davanti alla Corte costituzionale che ritenne legittima tale estensione, purchè fosse stata intesa come disciplina stabilita dal legislatore in linea meramente transitoria e con invito al Governo a predisporre una legge-quadro al riguardo.
Questa fase preparatoria si conclude con la promulgazione della legge 19 maggio 1976, n. 335, che detta i principi fondamentali e le norme di coordinamento in materia di contabilità delle regioni.
Si tratta di una legge importante che, per la prima volta in Italia, tenta di collegare gli strumenti di bilancio agli strumenti di programmazione al fine di disegnare un processo più razionale di decisione e di gestione.
Le linee fondamentali del nuovo ordinamento

contabile, ancora oggi di grande attualità, possono essere sintetizzate come segue:
il programma regionale di sviluppo traccia il quadro di riferimento e fissa gli obiettivi di fondo della politica regionale nel medio periodo;

- il bilancio pluriennale indica le risorse da acquisire e da impiegare per conseguire gli obiettivi programmati;
- le leggi regionali di spesa determinano, di norma, gli obiettivi specifici da raggiungere e le procedure da seguire, trovando nel bilancio il riscontro di copertura;
- il bilancio annuale esprime, in termini di competenza e di cassa, la tranche di spesa e la quota di risorse da destinare nel corso dell'esercizio al conseguimento degli obiettivi fissati dalle leggi di spesa;
- la gestione del bilancio si svolge secondo la disciplina legislativa regionale rivolta a stabilire modalità e competenze e a introdurre controlli anche a carattere economico-finanziario;
- il rendiconto dimostra, tra l'altro, i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, piano o progetto in relazione agli obiettivi del programma economico regionale.

Negli anni 1977 e 1978 quasi tutte le regioni riescono a dotarsi di una propria legge di contabilità rivolta a sviluppare e ad attuare i principi indicati e alcune di esse contengono, già da allora, formulazioni interessanti che mirano a configurare un modo nuovo di amministrare basato su programmi e progetti.
Lo stretto collegamento tra programma regionale di sviluppo, bilancio pluriennale, leggi di spesa e bilancio annuale costituisce un notevole avanzamento rispetto al tradizionale modo di concepire gli strumenti contabili preordinati a finalità di controllo formale sull"impiego dei mezzi finanziari. Tra i nuovi strumenti che fanno il loro primo ingresso nell'ordinamento contabile assumono particolare rilievo il bilancio pluriennale, inteso come strumento fondamentale della programmazione economico-finanziaria della regione, e il bilancio di cassa che si affianca al bilancio di competenza. Si ritenne in tal modo di realizzare un sistema compiuto di previsioni attinenti alle fasi più significative dei procedimenti di gestione delle entrate e delle spese. Tuttavia il bilancio di cassa viene introdotto in maniera incerta come strumento giuridico di autorizzazione dei pagamenti mentre avrebbe dovuto assumere, fin dall'inizio, la funzione di riferire la politica di spesa a flussi reali da realizzare entro scadenze certe, ricollegando il momento decisionale al momento operativo. Così non è stato.
L'impianto logico e sistematico della legge n. 335/1976 si è rivelato così solido che la nuova normativa che reca principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, dettata molto tempo dopo dal d.lgs. 28 marzo 2000, n. 76, ha sostanzialmente confermato detto impianto. L'adeguamento ha infatti riguardato l'estensione alle regioni dei nuovi istituti che si erano andati affermando nella più recente normativa sull'ordinamento contabile degli enti locali (1995) e dello Stato (1997) in ordine alla duplice configurazione del bilancio come strumento di decisione politica e come strumento di gestione e di rendicontazione.
La riforma dei sistemi di bilancio in Italia nasce dunque con le regioni per propagarsi subito dopo nello Stato e negli enti locali.

c) Nello Stato una riforma ogni 10 anni

1978: si gettano le basi
All'importante processo di evoluzione della contabilità pubblica, e soprattutto della disciplina del bilancio, aperto dalla legge n. 335/1976, non poteva restare estraneo lo Stato che, solo due anni dopo, adegua la propria legislazione in materia con la legge 5 agosto 1978, n. 468, successivamente modificata ed ora abrogata dalla legge n. 196/2009.
I punti fondamentali della disciplina sono in sintesi i seguenti:

- configurazione di un nuovo sistema di bilancio collegato alle esigenze di programmazione delle scelte di finanza pubblica;

- introduzione della legge finanziaria come nuovo strumento normativo capace di eliminare o di attenuare gli effetti sul bilancio della legislazione di spesa e di consentire il recupero di spazi di manovra;
- individuazione dell'area del settore pubblico allargato ai fini del coordinamento e del consolidamento dei conti degli enti pubblici rientranti nel settore medesimo e del governo dei relativi flussi.

Il nuovo sistema di bilancio è basato essenzialmente sull'introduzione del bilancio pluriennale, sulla nuova versione del bilancio annuale, sul modo di formulare le leggi di spesa. Con riferimento al bilancio annuale, la maggiore novità è rappresentata dall'introduzione del bilancio di cassa accanto al bilancio di competenza la cui disciplina presenta, in sostanza, le medesime caratteristiche di quella concernente gli analoghi bilanci regionali. Non mancano, inoltre, disposizioni rivolte a disciplinare in maniera più organica i diversi istituti attinenti alla formazione e alla gestione del bilancio annuale che riguardano i principi fondamentali, l'iscrizione dei fondi di riserva e dei fondi speciali, l'esercizio provvisorio, l'assestamento, le variazioni, la definizione degli impegni di spesa e dei residui e così via. Il mancato funzionamento di alcuni dei nuovi strumenti introdotti per frenare l'espansione della spesa pubblica e l'indebitamento, con particolare riferimento alla legge finanziaria e ai meccanismi di copertura delle leggi di spesa, ha indotto il Parlamento, dieci anni dopo, ad operare un ulteriore intervento di vasta portata sulla disciplina del bilancio dello Stato.

1988: si introduce il DPEF

Si tratta della legge 23 agosto 1988, n. 362 che mira a mettere a punto gli strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio inteso, quest'ultimo, come sede sostanziale di decisioni politiche rivolte al governo della spesa pubblica. Ne risulta una normativa non semplicemente integratrice della legge n. 468/1978, bensì innovativa in termini di processo di formazione del bilancio, di sequenza logica delle relative fasi e di migliore configurazione dei diversi documenti previsionali legati tra loro da forti vincoli di complementarietà.

La legge presenta i seguenti contenuti più rilevanti:

- ridisegna il nuovo sistema degli strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio costituito dal documento di programmazione economico-finanziaria, dalla relazione previsionale e programmatica, dal bilancio pluriennale, dal bilancio annuale, dalla legge finanziaria, dalle leggi collegate alla manovra di finanza pubblica;
- definisce le modalità e i criteri di formazione del bilancio annuale, confermando il sistema misto di previsioni di competenza e di cassa;
- disciplina le caratteristiche, i contenuti e i tempi di formazione del documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF), che fa il suo ingresso ufficiale nell'ordinamento;
- ridefinisce il bilancio pluriennale come strumento essenziale della programmazione finanziaria, esplicitandone meglio le funzioni e i contenuti;
- detta una nuova disciplina della legge finanziaria rivolta a restituire a questo documento il carattere originario di strumento fondamentale della politica di bilancio;
- contiene una nuova e più rigorosa disciplina dei "fondi speciali" che, com'è noto, sono destinati a finanziare i nuovi provvedimenti legislativi in corso di formazione;
- detta norme tassative in ordine alla copertura finanziaria delle leggi che importano nuove o maggiori spese o minori entrate allo scopo di dare attuazione in senso sostanziale all'art. 81 della Costituzione.

Particolare rilievo assume il DPEF che entro il 30 giugno di ciascun anno il Governo presenta alle Camere e che rappresenta un vero e proprio documento di politica economica che precede ed informa il nuovo processo di bilancio. Oltre alla premessa sull'evoluzione economico-finanziaria internazionale e sull'analisi degli andamenti reali dell'economia rispetto alle precedenti previsioni, detto documento presenta contenuti analoghi all'attuale DEF in quanto indica:

| Attraverso l'esame del DPEF, il Parlamento è posto in grado di conoscere e di indirizzare, in via preventiva, l'azione del Governo in materia di politica economica e finanziaria riappropriandosi del ruolo di principale protagonista nel processo di formazione del bilancio |

- gli obiettivi macroeconomici, con particolare riferimento allo sviluppo del reddito e dell'occupazione nel medio periodo;
- gli obiettivi della politica finanziaria e di bilancio in termini di fabbisogno e di debito del settore statale e del settore pubblico allargato, nonché di fabbisogno complessivo e di disavanzo corrente per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale;
- le conseguenti regole di variazione delle entrate e delle spese dei bilanci pubblici per l'intero periodo cui si riferisce il bilancio pluriennale;
- gli indirizzi cui devono uniformarsi gli interventi collegati alla manovra di finanza pubblica per realizzare gli obiettivi indicati;
- i criteri e i parametri per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato;
- i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica.

In sostanza, attraverso l'esame del suddetto documento, il Parlamento è posto in grado di conoscere e di indirizzare, in via preventiva, l'azione del Governo in materia di politica economica e finanziaria riappropriandosi del ruolo di principale protagonista nel processo di formazione del bilancio.

Da notare inoltre che la nuova disciplina della legge finanziaria, resa necessaria dall'esigenza di difenderla da eventuali assalti, così come si era verificato in passato, ha indotto il legislatore a definire il *contenuto necessario* esclusivamente nella fissazione dei saldi, nell'autorizzazione al ricorso al credito e in pochi altri elementi. Ciò allo scopo di porre limiti rigorosi per evitare che la legge finanziaria potesse divenire uno strumento di squilibrio, anziché di governo della finanza pubblica. Ma, alla luce dell'esperienza maturata negli anni successivi, ancora una volta il fine suddetto non è stato raggiunto; anzi, la legge finanziaria è diventata uno strumento *monstre* che ha determinato l'esigenza di procedere ad un'ulteriore riforma.

1997 : si cambia la struttura

Le innovazioni introdotte nella disciplina del bilancio dello Stato avevano lasciato inalterato il sistema di classificazione delle entrate e delle spese che era sostanzialmente quello del secolo scorso, solo in parte migliorato dalla Riforma Curti del 1964.

Le spese erano distinte in "titoli" e in "categorie" secondo l'analisi economica, in "rubriche" secondo l'organo che amministrava la spesa (normalmente le direzioni generali dei ministeri) e in "capitoli" con riferimento ai singoli oggetti. In allegato la spesa stessa era poi riclassificata in relazione alle funzioni dello Stato (analisi funzionale). Questo sistema di classificazione aveva dato luogo a una grande frantumazione della base del bilancio che era disseminata in migliaia di capitoli più volte ripetuti, scarsamente significativi, riferiti ad oggetti disomogenei e dotati di stanziamenti di importo notevolmente differenziato. Ne era così scaturito un bilancio di difficile lettura, con contenuti dispersivi e con una struttura inadeguata sia come strumento di decisione a livello politico, sia come strumento di gestione a livello amministrativo.

Per questi motivi, e anche nella scia della nuova disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali del 1995, è stata emanata la legge 3 aprile 1997, n. 94, che apre la via alla terza fase della riforma del bilancio dello Stato. Essa riconduce l'unità previsionale di base dell'entrata e della spesa ai singoli centri di responsabilità amministrativa cui è affidata la relativa gestione e introduce la classificazione della spesa per funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative anche in termini di servizi finali resi ai cittadini.

Con il successivo d.lgs. 7 agosto 1997, n. 279, il bilancio dello Stato cambia volto. Viene rivalutata la funzione delle "Note preliminari" allo stato di previsione della spesa nelle quali devono essere, tra l'altro, indicati gli obiettivi che le amministrazioni intendono conseguire, in termini di livello dei servizi e degli interventi, e gli indicatori di efficacia e di efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati. Ma soprattutto viene stabilita la regola di procedere alla determinazione degli stanziamenti esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali e agli obiettivi concretamente perseguibili nell'ambito delle funzioni assegnate e nel periodo cui si riferisce il bilancio. Resta pertanto preclusa ogni quantificazione basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale; regola questa largamente disattesa.

A partire dal 1998, si procede dunque all'elaborazione di due bilanci: l'uno, più aggregato, da sottoporre all'approvazione del Parlamento e suddiviso in *unità previsionali di base* individuate dalla stessa legge di bilancio in relazione all'assetto organizzativo dei ministeri; l'altro, più analitico, che viene approvato subito dopo con decreto del ministro dell'economia e delle finanze, da utilizzare ai fini della gestione e della rendicontazione e suddiviso in *capitoli*.

2009 e 2011: si riforma nel contesto europeo

Dopo poco più di dieci anni, si torna daccapo, almeno formalmente, con la legge 31 dicembre 2009, n. 196, "*Legge di contabilità e finanza pubblica*", modificata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39, emanata in seguito alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri della zona euro.

In sintesi, la legge prevede un nuovo sistema di strumenti di programmazione finanziaria e di bilancio che si articola nei seguenti documenti:

- il Documento di finanza pubblica (DEF), da presentare alle Camere entro il 10 aprile di ciascun anno
- la Nota di aggiornamento del DEF, da presentare alle Camere entro il 20 settembre;
- la legge di stabilità
- la legge di bilancio
- la legge di assestamento del bilancio
- le eventuali leggi collegate alla manovra di finanza pubblica
- gli specifici strumenti di programmazione delle AP diverse dello Stato.

Il DEF assume importanza fondamentale in tale contesto, anche ai fini dell'armonizzazione dei bilanci pubblici. Esso è composto da tre sezioni.

La sezione I reca il *Programma di stabilità*. Contiene gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica, almeno per il triennio successivo, e definisce gli obiettivi articolati per i sottosettori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi alle amministrazioni centrali, alle amministrazione locali e agli enti di previdenza e assistenza sociale. La Sezione contiene inoltre:

- l'indicazione dell'evoluzione economico-finanziaria internazionale e le previsioni macroeconomiche con evidenziazione dei contributi alla crescita dei fattori, dell'evoluzione dei prezzi, del mercato del lavoro e dell'andamento dei conti con l'estero;
- gli obiettivi programmatici in rapporto al PIL per l'indebitamento netto, per il saldo di cassa e per il debito delle amministrazioni pubbliche, tenuto conto delle eventuali misure una tantum ininfluenti sul saldo strutturale del conto economico delle AP;
- l'articolazione della manovra di finanza pubblica per il conseguimento degli obiettivi suddetti per ciascuno dei sottosettori indicati;
- le previsioni di finanza pubblica di lungo periodo e gli interventi che si intende adottare per garantirne la sostenibilità.

La sezione II del DEF riguarda *Analisi e tendenze della finanza pubblica*. Essa contiene:

- le analisi del conto economico e del conto di cassa delle AP nell'anno precedente e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi programmatici indicati nel DEF;
- le previsioni tendenziali a legislazione vigente, e per la parte discrezionale della spesa basate

sull'invarianza dei servizi e delle prestazioni offerte, dei flussi di entrata e di uscita del conto economico dei tre sottosettori e dei saldi di cassa delle AP, con indicazione dei motivi degli scostamenti tra andamenti tendenziali e previsioni riportate nei precedenti documenti programmatici;
- l'indicazione della pressione fiscale delle AP, delle previsioni del debito delle AP nel complesso e per i tre sottosettori, delle risorse destinate allo sviluppo delle aree sottoutilizzate con evidenziazione dei fondi nazionali addizionali;
- le previsioni a politiche invariate per i principali aggregati del conto economico delle amministrazioni pubbliche riferite almeno al triennio successivo;
- le previsioni tendenziali del saldo di cassa del settore statale, almeno per il triennio successivo, con indicazione delle modalità di copertura;
- le regole generali sull'evoluzione della spesa delle amministrazioni pubbliche;
- informazioni dettagliate sui risultati e sulle previsioni dei conti dei principali settori di spesa, almeno per il triennio successivo, e in particolare del pubblico impiego, della protezione sociale, della sanità, del debito delle AP e del relativo costo medio.

I criteri di formulazione delle previsioni tendenziali sono esposti analiticamente in apposita Nota metodologica allegata alla sezione II.

La sezione III del DEF reca lo schema del *Programma nazionale di riforma*. Essa contiene elementi e informazioni previsti dai regolamenti dell'UE e delle linee-guida per il Programma nazionale di riforma e, in particolare:
- lo stato di avanzamento delle riforme avviate;
- gli squilibri macroeconomici nazionali e i fattori di natura macroeconomica che incidono sulla competitività;
- le priorità del Paese e le principali riforme da attuare, i tempi previsti, le compatibilità con gli obiettivi programmatici;
- i prevedibili effetti delle riforme proposte in termini di crescita dell'economia, di rafforzamento della competitività e di aumento dell'occupazione.

Ai fini del coordinamento e dell'armonizzazione dei bilanci pubblici occorre altresì considerare:
- l'art. 8 della legge n. 196/2009 il quale stabilisce che le regioni, le province autonome e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci in coerenza con gli obiettivi programmatici del Documento di economia e finanza e che indica nel patto di stabilità interno lo strumento per assicurare l'indicata esigenza di coordinamento;
- le disposizioni del titolo IV della stessa legge che disciplinano il monitoraggio dei conti pubblici. Esse prevedono l'istituzione di una *"banca dati unitaria"*, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, cui far confluire i dati delle amministrazioni pubbliche concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della legge di contabilità e finanza pubblica.

Questa rilevazione così ampia, che riguarda anche le regioni e gli enti locali, è finalizzata a consolidare le operazioni delle amministrazioni pubbliche, a valutare la coerenza dell'evoluzione delle grandezze di finanza pubblica nel corso della gestione con gli obiettivi indicati nel DEF, a verificare a consuntivo il conseguimento degli obiettivi medesimi, a monitorare gli effetti finanziari delle misure previste dalla manovra di finanza pubblica anche tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica del MEF.

2. Le vicende dell'ordinamento contabile degli enti locali

a) Una nuova disciplina organica

Occorrerà attendere 16 anni per assistere ad una nuova disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali dettata appunto dal d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, e poi confluita nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, di cui costituisce la parte II. Essa viene a colmare una lacuna storica nell'organicità delle fonti che disciplinano la materia e assume grande rilievo

qualora si consideri che essa si riferisce a realtà istituzionali, quali i comuni e le province, la cui attività si caratterizza per la prestazione di servizi nel territorio a più stretto contatto con i cittadini.
La vigente normativa contabile è molto estesa. La materia presa in considerazione dalla parte II del Testo Unico (d.lgs. n. 267/2000) si compone di 121 articoli (artt. 149-269) e comprende principi generali in materia di finanza, di contabilità, di consolidamento dei conti pubblici e disposizioni puntuali concernenti:

- le funzioni attribuite ai servizi economico-finanziari
- gli strumenti di programmazione e di bilancio
- la disciplina dei procedimenti di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese
- il controllo di gestione
- l'indebitamento e i relativi limiti
- il servizio di tesoreria
- la rilevazione e la dimostrazione dei risultati della gestione
- la revisione economico-finanziaria
- le situazioni di dissesto finanziario e le relative procedure di risanamento.

b) La disciplina del sistema di bilancio

Particolare carattere innovativo presenta la disciplina del sistema di bilancio ispirata ai principi di programmazione e controllo. In tale sistema, il nuovo bilancio di previsione annuale si configura sia come strumento di governo, sia come strumento di direzione.
Sotto il primo aspetto, la normativa richiama più volte il contenuto programmatico del bilancio medesimo e il suo stretto collegamento con la relazione previsionale e programmatica e con il bilancio pluriennale e introduce modifiche alla sua struttura, ampliando l'estensione dell'unità previsionale di base ritenuta significativa ai fini della valutazione politica delle scelte da parte del consiglio (*intervento)*.
Sotto il secondo aspetto, la caratterizzazione del bilancio come strumento di direzione emerge dal suo stretto collegamento con l'organizzazione e con l'attività dei servizi secondo una logica *budgettaria* che si esprime attraverso la novità del Piano esecutivo di gestione assegnato ai dirigenti.
Ma anche altre disposizioni del nuovo ordinamento finanziario e contabile si prestano ad essere interpretate in termini di programmazione di bilancio sicché, attraverso opportune integrazioni e ulteriori sviluppi in sede regolamentare, si configura un *"circolo virtuoso"* cui riferire i processi di decisione, di gestione e di controllo degli enti locali. Il punto di partenza è dato dal Programma di governo e dagli ulteriori strumenti di programmazione rappresentati dal Piano generale di sviluppo, dalla Relazione previsionale e programmatica, dal Bilancio pluriennale e dal Bilancio annuale. Detti strumenti esplicitano, nei rispettivi ruoli, gli indirizzi politico-amministrativi espressi dal consiglio, individuano gli obiettivi da raggiungere, orientano e informano gli altri strumenti di programmazione territoriale e di settore.
La sequenza logica che ne deriva è la seguente:

Programma di governo – Piani di settore –
Piano generale di sviluppo –
– Relazione previsionale e programmatica –
Bilancio pluriennale – Bilancio annuale –

Nella sequenza suddetta, il bilancio annuale di previsione si colloca nella scia del bilancio pluriennale di cui costituisce la parte afferente al primo anno. Tale coincidenza, espressamente prevista dalla legge, non va dunque intesa in termini meramente contabili, ma come necessario collegamento tra due strumenti che seguono la stessa logica e che si differenziano essenzialmente per il diverso periodo di tempo cui si riferiscono le rispettive previsioni.
La funzione autorizzatoria attribuita al bilancio pluriennale e il sistema di classificazione della spesa, molto vicina a quella del bilancio annuale, confermano l'evidenza di una visione unitaria e fortemente integrata dei due documenti. In sostanza, il bilancio di previsione annuale può derivare

interamente dal bilancio pluriennale e, nella qualità di documento fondamentale di autorizzazione della gestione, consentirà di effettuare le entrate e le spese in esso previste per realizzare gli obiettivi, o quella parte di essi, che si riferiscono al primo anno.
È evidente che nel processo di programmazione di bilancio fin qui descritto i vincoli di sequenzialità logica e di coerenza che caratterizzano i vari strumenti operano tutti con riferimento a un solo soggetto che è il consiglio comunale o provinciale competente a deliberare in materia.
Fin qui il modello indica un processo coerente e razionale di decisioni di entrata e di spesa. Ma non basta. È necessario che le decisioni si trasformino in azioni concrete, in risultati conseguiti, in effettive utilità per le comunità locali. Un notevole passo avanti in tale direzione è rappresentato dal Piano esecutivo di gestione con il quale la giunta, sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, determina gli obiettivi da raggiungere da parte dei dirigenti o dei responsabili dei servizi e assegna loro le dotazioni necessarie al conseguimento degli obiettivi medesimi.
La logica della gestione basata sui risultati si manifesta altresì necessaria per rendere operativi i nuovi strumenti di programmazione e controllo previsti dal d.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150, è infatti evidente che la fase del controllo completa il circolo virtuoso della programmazione di bilancio e consente, tra l›altro, di poter disporre di utili informazioni sull›andamento della gestione con riferimento ai costi sostenuti, ai risultati conseguiti, agli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati, alle cause che li hanno determinati e a numerosi altri aspetti.
In sostanza, la vigente normativa sull'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ha trovato in molti enti forme di attuazione e di sviluppo innovative e interessanti che hanno anticipato le recenti novità in materia di ciclo di gestione della performance e di valutazione contenute nel suddetto d.lgs. n. 150/2009 (decreto Brunetta).

3. L'esigenza del coordinamento degli ordinamenti contabili dello Stato, delle regioni e degli enti locali

a) Un primo tentativo riuscito

Le innovazioni introdotte nel sistema di bilancio delle regioni nel 1976 e in quello dello Stato nel 1978 avevano reso necessario adeguare le normative di contabilità di tutti gli enti pubblici ai fini della loro armonizzazione. La stessa legge n. 468/1978 aveva avvertito tale esigenza disponendo la normalizzazione e il coordinamento dei conti degli enti del settore pubblico allargato.
Per quanto riguarda gli enti locali, si provvide con il d.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, a coordinare le disposizioni allora vigenti in materia di contabilità e, in particolare, a introdurre il bilancio pluriennale e il bilancio di cassa accanto a quello di competenza. Sotto il primo aspetto, l'obbligo di redigere il bilancio pluriennale era previsto nei soli confronti delle province, dei comuni capoluogo di provincia e dei comuni con popolazione superiore a ventimila abitanti.
Le caratteristiche del bilancio pluriennale erano analoghe a quelle indicate per lo Stato e per le regioni: elaborazione in termini di competenza, periodo di riferimento da tre a cinque anni, e comunque coincidente con quello del bilancio pluriennale della regione di appartenenza, aggiornamento annuale, corrispondenza tra gli stanziamenti previsti per il primo anno e quelli iscritti nel bilancio di previsione annuale di competenza. Veniva inoltre affidata al bilancio pluriennale la previsione del ricorso al mercato finanziario per finanziare le spese d'investimento in ciascuno degli anni considerati.
L'obbligo di formulare previsioni di cassa accanto alle previsioni di competenza era previsto per tutti i comuni, le province e i loro consorzi con le medesime caratteristiche stabilite per il bilancio delle regioni e dello Stato. In tal modo, il bilancio annuale veniva ad assumere una struttura fortemente omogenea nell'ambito dell'intero sistema istituzione.
Il d.P.R. n. 421/1979 estendeva inoltre ai comuni e

alle province l'obbligo, già previsto per lo Stato e per le regioni, di allegare al rendiconto una relazione illustrativa del significato amministrativo ed economico della gestione rivolta a porre in particolare evidenza i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto.

In sintesi, nell'attuare il coordinamento della disciplina della contabilità degli enti locali con i nuovi principi introdotti nell'ordinamento contabile dello Stato e delle regioni, il decreto in esame delineava per la prima volta un sistema di programmazione di bilancio che si riferiva soprattutto ai comuni di maggiori dimensioni e alle province. In particolare il bilancio pluriennale, introdotto come *prius* logico rispetto al bilancio annuale, avrebbe già potuto costituire di per sé un importante strumento di programmazione finanziaria idoneo a rappresentare l'insieme degli interventi, o almeno il piano delle opere pubbliche da realizzare. Ma in quella disciplina mancava la configurazione di uno strumento di pianificazione generale del comune o della provincia cui collegare, in maniera sistematica, la formazione dei bilanci.

All'indicata esigenza si provvedeva qualche anno più tardi, nel 1983, con una disposizione aggiunta in sede di conversione in legge di uno dei tanti decreti-legge sulla finanza locale. Si tratta dell'art. 1-*quater* del d.l. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito dalla legge 26 aprile 1983, n. 131, che prevedeva per tutti gli enti locali l'obbligo di redigere la *Relazione previsionale e programmatica* da collegare al programma di sviluppo delle rispettive regioni di appartenenza. Stabiliva, in particolare, che la giunta avrebbe dovuto presentare al consiglio, entro il 15 novembre di ciascun anno, la relazione previsionale e programmatica insieme con gli schemi di bilancio. Nello stesso tempo la relazione era comunicata alla regione che aveva la facoltà di formulare proprie osservazioni al riguardo con riferimento agli obiettivi programmatici risultanti dal piano regionale di sviluppo. Successivamente, entro il 15 dicembre, in sede di deliberazione da parte del consiglio comunale o provinciale dei documenti di bilancio (relazione previsionale e programmatica, bilancio annuale, bilancio pluriennale), il consiglio stesso avrebbe dovuto pronunciarsi espressamente in ordine alle eventuali osservazioni formulate dalla regione.

Intervenendo nel delicato rapporto regioni-enti locali, la norma si limitava dunque a richiamare l'attenzione del consiglio sul tipo di collegamento esistente tra il bilancio dell'ente e il programma regionale di sviluppo, lasciando all'autonoma determinazione del consiglio medesimo la possibilità di formulare le proprie valutazioni in merito. Ma il suddetto raccordo non ha funzionato e la norma è stata successivamente abrogata.

b) Un secondo tentativo marginale

Dopo l'emanazione del d.P.R. n. 421/1979 che realizza un'importante fase di coordinamento delle disposizioni emanate in materia di ordinamento contabile delle regioni (1976) e dello Stato (1969), ognuno va per conto suo. Come si è detto, lo Stato interviene più volte nel corso del tempo quasi a cadenza decennale; le regioni, dopo un primo periodo degli anni '80 caratterizzato dalla promulgazione di leggi regionali di contabilità fortemente innovative, subiscono una stasi in attesa della nuova legge quadro sui principi fondamentali e sulle norme di coordinamento (d.lgs. n. 76/2000); per i comuni e le province viene dettata nel 1995 una legge organica di contabilità che presenta caratteri interessanti e innovativi. In quest'ultimo provvedimento l'armonizzazione viene intesa in maniera riduttiva come semplice omogeneità strutturale del bilancio e come adozione di altri documenti contabili omogenei, certificazioni, comunicazioni ai ministeri, modelli di rilevazione extra-bilancio, ecc. Ma soprattutto viene eliminato un elemento fondamentale di armonizzazione con il bilancio dello Stato e delle regioni attraverso la soppressione del bilancio di cassa.

Con l'art. 1, comma 4, della legge 5 giugno 2003, n. 131, il Governo viene delegato ad emanare decreti meramente ricognitivi dei principi fondamentali contenuti nelle leggi vigenti nelle materie previste dall'articolo 117, comma 3, della Costituzione

| In tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, la legge n. 196/2009 di contabilità e finanza pubblica pone, all'art. 1, due principi fondamentali che sono finalizzati alla tutela dell'unità economica della Repubblica e che si applicano anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto dei rispettivi statuti. Detti principi riguardano l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica |

(come modificato dalla legge costituzionale n. 3/2001) riservate alla legislazione concorrente. Tra queste materie è compresa l'"*armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*". In attuazione della delega suddetta, è stato emanato il d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170, che ha per oggetto "*Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131*".

Il decreto, quasi ignorato sia dalla dottrina che nella prassi, tenta di ricercare i pochi principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici soltanto con riferimento alle regioni e agli enti locali. Esso s'imbatte tuttavia in una serie numerosa di disposizioni ripetitive di norme vigenti, opera solo qualche modifica di disposizioni marginali e non riesce neanche ad uniformare alcune definizioni elementari, come quelle relative agli "*impegni di spesa*" nello Stato, nelle regioni e negli enti locali.

Anche questo tentativo di armonizzazione dei sistemi di bilancio dello Stato, delle regioni e degli enti locali resta dunque relegato ai margini del sistema.

4. La disciplina dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci delle regioni e degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale

a) Principi e criteri direttivi della delega prevista dalla legge 5 maggio 2009, n. 42

In tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, la legge n. 196/2009 di contabilità e finanza pubblica pone, all'art. 1, due principi fondamentali che sono finalizzati alla tutela dell'unità economica della Repubblica e che si applicano anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto dei rispettivi statuti. Detti principi riguardano *l'armonizzazione dei bilanci pubblici* e il *coordinamento della finanza pubblica*. Si tratta di principi che, seppure correlati, assumono un significato diverso. In particolare, il coordinamento della finanza pubblica con riferimento alle regioni e agli enti locali rientra nell'ambito dell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione e trova la sua attuale disciplina nella legge 5 maggio 2009, n. 42, sul federalismo fiscale. Ne deriva che in tal ambito va posto e sviluppato il principio dell"armonizzazione dei relativi sistemi contabili. Questa considerazione, avanzata da più parti in sede di esame del disegno di legge, ha indotto il legislatore a dettare nell'art. 2 una serie di principi e di criteri direttivi in ordine alla delega al Governo riferiti a tutte le amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e a introdurre i medesimi principi e criteri direttivi relativi all'armonizzazione dei sistemi contabili di questi ultimi enti come modifica e integrazione della legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale. Ne è così scaturito un ulteriore ampliamento dell'oggetto della delega prevista dal'art. 2, comma 1, della legge n. 42/2009: "a*l fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti* (comuni, province, città metropolitane e regioni) *e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica*".

I principi e i criteri direttivi della delega possono sintetizzarsi come segue (art. 2, comma 6):

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune *piano di conti integrato;*
- adozione di comuni schemi di bilancio articolati in *"missioni" e "programmi";*
- adozione di un *bilancio consolidato* con le proprie aziende, società o altri organismi controllati secondo uno schema comune;
- introduzione di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale solo "a fini conoscitivi" e come affiancamento al sistema di contabilità finanziaria;
- raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi;
- definizione di una tassonomia per la riclassificazione di dati contabili e di bilancio per le amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali;
- individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi approvati e previsione delle relative sanzioni.

In ordine agli indicati principi e criteri direttivi della delega al Governo si può osservare che la legge n. 196/2009 non sembra aver preso in considerazione che *l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* rientra tra le materie di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, comma 3, della Costituzione. In tale materia spetta alle regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali riservata alla legislazione dello Stato. In questo caso invece i principi fondamentali sono stati definiti con legge dello Stato, ma la loro attuazione è stata riservata ai decreti legislativi del Governo e, in particolare, al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 che ha disciplinato la materia. Il punto è oggi superato per effetto della modifica recentemente introdotta dall'art. 3 della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che ha ricondotto la materia dell'*armonizzazione dei bilanci pubblici* nell'ambito della competenza legislativa esclusiva dello Stato.

b) Il d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi

Il d.lgs. n. 118/2011 è uno degli otto decreti emanati in materia di federalismo fiscale e rappresenta il più recente tentativo di operare un'armonizzazione sostanziale dei sistemi contabili delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi (in particolare gli enti del settore sanitario e le aziende dipendenti) con quello dello Stato. Con altro provvedimento, il d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, sono state dettate disposizioni sull'adeguamento e l'armonizzazione dei sistemi contabili delle altre amministrazioni pubbliche sicché il quadro normativo in materia sembra essere completo.

Il decreto consta di 38 articoli distribuiti in tre titoli. l titolo I detta i principi contabili generali e applicati per le regioni, gli enti locali e i loro organismi; il titolo II detta principi contabili generali e applicati per il settore sanitario; il titolo III detta disposizioni finali e transitorie. Queste ultime disposizioni prevedono che la normativa contenuta nel titolo I si applica a decorrere dal 2014, previa una fase di sperimentazione biennale, mentre le norme relative al settore sanitario si applicano a decorrere dal 2012.

Gli enti destinatari della normativa del titolo I sono le regioni, i comuni, le province, le città metropolitane, le comunità montane, le comunità isolane, le unioni dei comuni e gli enti e organismi strumentali dei medesimi.

Gli enti destinatari della normativa del titolo II sono le regioni (per la parte del bilancio che riguarda

il finanziamento e la spesa del servizio sanitario regionale, per la parte di detto finanziamento direttamente gestita e per il consolidamento dei conti degli enti sanitari), le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti pubblici di ricovero e cura a carattere scientifico, le aziende ospedaliere universitarie, gli istituti zooprofilattici.

I punti di maggior rilievo sono i seguenti:

– le regioni e gli enti locali e i loro enti strumentali adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale;
– le amministrazioni suddette conformano la propria gestione ai seguenti principi contabili generali e a quelli applicati che saranno definiti dopo la fase di sperimentazione: annualità, unità, universalità, integrità, veridicità-attendibilità-correttezza e comprensibilità, significatività e rilevanza, flessibilità, congruità, prudenza, coerenza, continuità e costanza, comparabilità e verificabilità, neutralità o imparzialità, pubblicità, equilibrio di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica, prevalenza della sostanza sulla forma;
– le regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali adottano un comune *piano dei conti integrato* al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici. In relazione alla struttura del piano, sono aggiornate le codifiche SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) da estendere a tutti gli enti suddetti;
– la definizione della *transazione elementare* come operazione generata da ogni atto gestionale e sottoposta a un sistema di codificazione;
– la definizione del sistema di bilancio come *"strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione"*.

Viene confermato il carattere autorizzatorio degli attuali strumenti di bilancio, vale a dire il bilancio di previsione finanziario annuale e il bilancio pluriennale, con arco temporale di riferimento delle previsioni pari almeno a un triennio, ma viene introdotto nelle regioni e negli enti locali il *bilancio consolidato* con i propri enti e organismi strumentali. Altra novità è rappresentata dal *rendiconto semplificato* per il cittadini, da redigere sulla base di un apposito schema-tipo e rivolto a evidenziare le risorse utilizzate per i perseguimento dei fini istituzionali, i risultati conseguiti, gli scostamenti tra costi standard e costi effettivi.

Allo scopo inoltre di assicurare maggiore trasparenza, di precisare la destinazione delle risorse alle politiche pubbliche e di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio, in coerenza con le classificazioni individuate dai regolamenti comunitari, viene introdotta anche per le regioni e gli enti locali la stessa classificazione di base della spesa in "*missioni e programmi*" adottata dal bilancio dello Stato fin dal 2008. Le *missioni* "rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dall'amministrazione utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I *programmi* rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni". I programmi costituiscono l'unità di voto della spesa in bilancio.

In sostanza, la classificazione della spesa nei bilanci delle regioni e degli enti locali si articola, sulla base di schemi omogenei di riferimento, in: *missioni, programmi, macroaggregati* e questi ultimi in *titoli, capitoli e articoli*, ove previsti. Analogamente, la classificazione delle entrate nei bilanci degli enti suddetti si articola in: *titoli, tipologie, categorie, capitoli* ed eventualmente in *articoli*.

È prevista infine una tassonomia per gli enti strumentali tenuti ad adottare la contabilità civilistica i quali predispongono un budget economico.

Più complessa è la normativa contenuta nel titolo II del decreto che reca disposizioni rivolte all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti che operano nell'ambito del Servizio sanitario nazionale. Dette norme, che entrano in vigore dall'anno 2012, riguardano: la trasparenza dei conti sanitari e la finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali, l'accensione dei conti di tesoreria intestati alla sanità,

l'individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione e nel caso di gestione integrale del finanziamento presso gli enti del servizio sanitario regionale, la tenuta dei libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata, il bilancio preventivo economico annuale, il bilancio di esercizio e gli schemi di bilancio degli enti del SSN, il piano dei conti, i principi specifici di valutazione del settore sanitario, la destinazione del risultato di esercizio degli enti del SSN, l'adozione dl bilancio di esercizio, l'introduzione del bilancio consolidato del Servizio sanitario regionale, la tassonomia per gli enti del settore sanitario tenuti alla contabilità civilistica, l'aggiornamento degli schemi tecnici, il miglioramento dei sistemi informativi e statistici della Sanità.

Il decreto contiene infine una serie di allegati che riguardano l'esplicitazione dei principi generali contabili e, per quanto riguarda gli enti del settore sanitario, lo schema di conto economico, lo schema di stato patrimoniale, lo schema di rendiconto finanziario, lo schema di Nota integrativa, lo schema di relazione sulla gestione.

5. La sperimentazione della nuova disciplina prevista dal d.P.C.M. 28 dicembre 2011

In attesa dell'entrata in vigore della nuova disciplina fissata a decorrere dal 2014, l'art. 36 del d.lgs. n. 118/2011 prevede una fase di sperimentazione al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche. A tal fine sono stati emanati due decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri in data 28 dicembre 2011 concernenti, rispettivamente, l'individuazione delle amministrazioni che partecipano alla sperimentazione e le modalità e i contenuti della sperimentazione medesima. Con il primo d.P.C.M. sono stati individuati 5 regioni, 12 province e 54 comuni; con il secondo decreto di ampia portata, composto di 25 articoli, è stata dettata la disciplina della sperimentazione da avviare nel 2012 per la durata di due esercizi.

Con riferimento all'oggetto, essa riguarda in particolare:

- l'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa
- la classificazione della spesa per *"missioni"* e *"programmi"*
- la tenuta della contabilità finanziaria in base al nuovo principio della "competenza finanziaria"
- altri aspetti da definire nel corso della sperimentazione.

Gli enti individuati dovranno affiancare la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria garantendo la rilevazione unitaria dei fatti di gestione sia sotto il profilo finanziario che economico. Ciò implica, tra l'altro, l'aggiornamento degli inventari e l'adozione di un *"piano dei conti integrato"* quale struttura di riferimento dei loro documenti contabili e finanziari. A tal fine il decreto contiene, in allegato, l'elenco delle unità elementari del bilancio e dei conti economico-patrimoniali che compongono il piano suddetto.

Il d.P.R. in esame contiene altresì la disciplina di alcuni istituti contabili rilevanti che, sia pure rivolta agli enti che partecipano alla sperimentazione, viene in sostanza ad integrare, a completare e a specificare taluni aspetti della normativa dettata dal d.lgs. n. 118/2011. Essi riguardano:

- gli allegati al bilancio annuale e pluriennale e al rendiconto della gestione
- la definizione degli organismi strumentali degli regioni e degli enti locali
- la competenza della giunta e dei dirigenti ad introdurre variazioni al bilancio
- la destinazione dell'avanzo di amministrazione
- la struttura della codifica della *"transazione elementare"*
- il riaccertamento dei residui attivi e passivi
- l'introduzione del *"Piano degli indicatori e dei risultati attesi del bilancio"*, con l'indicazione dei requisiti minimi
- la redazione del *"Bilancio consolidato"* con i

propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate
- la definizione di enti strumentali e la loro tipologia, delle società controllate e delle società partecipate.

Completa il d.P.C.M. una serie di 11 allegati che specificano in dettaglio i contenuti dei documenti contabili previsti dal decreto medesimo sia per le regioni che per gli enti locali.

6. I problemi aperti in tema di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali

Sulla base delle disposizioni tema di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali, contenute nella legge n. 196/2009, nel d.lgs. n. 118/2011 e nel d.P.C.M. 28 dicembre 2011 sulla sperimentazione, restano aperti alcuni problemi di non lieve entità. Essi riguardano:
conciliare la duplice esigenza di assicurare l'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili all'esterno, a livello europeo e internazionale e, nello stesso tempo, all'interno del nostro ordinamento;
- considerare la diversità delle fonti e degli strumenti di bilancio e di contabilità dello Stato, delle regioni e degli enti locali non soltanto nella forma, ma anche nelle regole. Basti pensare alla diversa disciplina dei *"residui passivi"* e alla definizione dell'"*impegno"* di spesa;
- esplicitare con maggiore chiarezza gli obiettivi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili in quanto il legislatore fa ampio riferimento ai concetti di *monitoraggio, controllo a livello centrale, omologazione, comparazione, consolidamento, analisi statistica, coordinamento*
- ricercare i punti di equilibrio tra l'esigenza dell'armonizzazione e la differenziazione delle discipline dei sistemi contabili, tenuto conto della diversità degli enti cui si riferiscono;
- chiarire in quali punti e a quali livelli del bilancio deve essere realizzato il principio dell'armonizzazione, ferma restando la funzione fondamentale dei bilanci stessi di costituire strumento di governo a livello di decisione politica e strumento di gestione e di rendicontazione a livello di responsabilità dirigenziale. In altri termini, l'armonizzazione non dovrebbe riguardare anche l'aspetto strutturale del PEG che è un tipico strumento di direzione e di gestione costruito sulla base di programmi e progetti specifici dell'ente e orientato al conseguimento degli obiettivi operativi assegnati ai dirigenti in coerenza con le risorse
- salvaguardare l'esigenza che le regole dell'armonizzazione non ledano i necessari collegamenti tra i sistemi contabili e i modelli organizzativi degli enti nella logica della strumentalità dei primi rispetto ai secondi e nel rispetto dei principi dell'autonomia organizzativa e gestionale garantita dalla Costituzione.

La fase di sperimentazione condotta in maniera intelligente potrà contribuire a risolvere molti dei problemi indicati, ma intanto permane l'incertezza sulla sorte delle province, sull'attribuzione delle funzioni fondamentali ai comuni, sull'istituzione delle unioni di comuni e delle città metropolitane, sui rapporti tra regioni ed enti locali, sul ruolo del bilancio di previsione inteso come strumento di governo. A tale riguardo, il d.lgs. n. 118/2011 insiste nel fissare il termine per la sua approvazione entro il 31 dicembre dell'anno precedente; termine che è sempre esistito e che si manifesta essenziale per avviare in maniera ordinata e tempestiva i processi di programmazione e di gestione. Ma le proroghe di detto termine sono divenute ormai consuete (lo scorso anno si è giunti fino al 31 agosto, mentre per quest'anno la proroga è per ora fissata al 30 giugno!) trasformando il bilancio di previsione e il PEG in strumenti contabili di scarso significato nei quali la tradizionale funzione autorizzatoria travalica i nuovi e necessari contenuti programmatici.

7. L'armonizzazione dei bilanci nell'ambito della nuova formulazione dell'art. 81 della Costituzione

Come si può osservare, la recente normativa esa-

minata colloca l'obiettivo dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel processo di evoluzione della disciplina contabile ad un livello ambizioso che non riguarda soltanto la formazione degli strumenti di bilancio, ma che si estende alle modalità di gestione e di rendicontazione in un contesto avanzato di unitarietà, integrazione, analisi del risultato, responsabilizzazione. Siamo dunque nel campo dell'*armonizzazione sostanziale* che risponde all'esigenza attuale di fronteggiare le gravi difficoltà della finanza pubblica in una situazione perdurante di crisi. Armonizzazione dunque essenzialmente preordinata a finalità di controllo dal centro con evidenti interferenze sull'autonomia istituzionale degli enti locali che trovano tuttavia giustificazione proprio nel momento che stiamo attraversando. Sotto questo aspetto assume particolare rilievo la nuova formulazione dell'art. 81 della Costituzione dettata dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, in attuazione degli accordi sottoscritti a livello di UE (*Patto euro plus* e *Fiscal Compact*) introduce, con alcuni temperamenti, il principio del pareggio del bilancio dello Stato e degli enti pubblici.

La legge rinforzata prevista dal sesto comma del nuovo art. 81, da approvare entro il 18 febbraio 2013, dovrà infatti disciplinare, tra l'altro, per il complesso delle pubbliche amministrazioni e a partire dal 2014, le verifiche preventive e consuntive sugli andamenti della finanza pubblica, l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio, le modalità attraverso le quali lo Stato concorre ad assicurare il finanziamento da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali, la facoltà dei comuni, delle province, delle Città metropolitane e delle regioni di ricorrere all'indebitamento, le modalità attraverso le quali gli enti suddetti concorrono alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni.

A parte la coincidenza temporale tra l'entrata in vigore dell'indicata normativa costituzionale e della nuova disciplina sull'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali, è evidente che ci troviamo di fronte ad un'ulteriore tentativo, questa volta molto più strutturato e necessario rispetto al passato, di *armonizzazione* rivolta a consentire il coordinamento dinamico della finanza pubblica ai sensi dell'art. 119 della Costituzione. Un processo di armonizzazione dunque, che nonostante gli ostacoli che si frappongono, non è limitato agli strumenti contabili, bensì si estende al governo complessivo della finanza pubblica e che mira, nello stesso tempo, ad orientare detti strumenti in direzione dello sviluppo delle politiche pubbliche locali e di gestioni moderne, efficienti ed efficaci rivolte a soddisfare bisogni pubblici e a dimostrare i relativi risultati.

| La nuova formulazione dell'art. 81 della Costituzione dettata dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, introduce, con alcuni temperamenti, il principio del pareggio del bilancio dello Stato e degli enti pubblici. La legge rinforzata prevista dal sesto comma del nuovo art. 81, da approvare entro il 18 febbraio 2013, dovrà infatti disciplinare, tra l'altro, per il complesso delle pubbliche amministrazioni e a partire dal 2014, le verifiche preventive e consuntive sugli andamenti della finanza pubblica, l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio, le modalità attraverso le quali lo Stato concorre ad assicurare il finanziamento da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali, la facoltà dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle regioni di ricorrere all'indebitamento, le modalità attraverso le quali gli enti suddetti concorrono alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni |