

INDICE

Nel Dlgs. n. 91/11, che armonizza i sistemi contabili delle P.A. per il bilancio dello Stato, principi utili anche per gli Enti Locali e gli Organismi partecipati.....	2
Le norme del Dlgs. n. 118/11, sull'armonizzazione dei sistemi contabili e schemi di bilancio degli Enti Locali, applicabili anche ai loro Enti ed Organismi partecipati	5
Bilancio e ordinamento contabile: pubblicato il Dlgs. che armonizza i sistemi contabili delle P.A., con principi utili anche per gli Enti Locali.....	12
Bilanci di Regioni ed Enti Locali: pubblicato il Dlgs. che adegua ed armonizza i sistemi contabili e gli schemi di bilancio	17
Meccanismi sanzionatori e premiali per Regioni, Province e Comuni: in G.U. il Dlgs. che li disciplina	24
Legge di contabilità e finanza pubblica: <i>focus</i> sui principi di riferimento utili anche per gli Enti Locali ..	29
Linee guida della Corte dei conti sull'applicazione della nuova procedura per accertare lo stato di dissesto degli Enti Locali	35
Dalla situazione di pre-dissesto allo stato di dissesto finanziario degli Enti Locali	38

Nel Dlgs. n. 91/11, che armonizza i sistemi contabili delle P.A. per il bilancio dello Stato, principi utili anche per gli Enti Locali e gli Organismi partecipati

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 145 del 24 giugno 2011, il Dlgs. 31 maggio 2011, n. 91, rubricato "Disposizioni recanti attuazione dell'art. 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili", in vigore dal prossimo 1° settembre 2011, attuativo dell'art. 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, (rubricata "Legge di contabilità e finanza pubblica"), con la quale sono stati dettati i principi per la riforma della disciplina di contabilità pubblica.

Il Provvedimento non riguarda direttamente gli Enti Locali, ma i principi richiamati e l'impostazione generale dettata per il bilancio dello Stato hanno certamente riflessi nella legislazione che riguarda la contabilità e la finanza delle Amministrazioni locali e i loro organismi partecipati, a partire dai Decreti attuativi della Legge-delega in materia di "Federalismo fiscale" (Legge 5 maggio 2009, n. 42).

In relazione alla disciplina della contabilità pubblica, il fine della riforma di cui alla Legge n. 196/09 è quello di adeguare il contesto normativo e le regole che presiedono al governo della finanza pubblica al nuovo assetto costituzionale dei rapporti tra Stato ed Enti territoriali ed ai vincoli di bilancio derivanti dall'ordinamento comunitario, nonché ad introdurre strumenti di pianificazione e controllo della spesa, finalizzati al contenimento della stessa.

La Legge di riforma in parte rinvia a Provvedimenti di delega, di cui definisce i contenuti ed i principi, su molti aspetti che regolano il governo della finanza pubblica e, in particolare, sui seguenti temi:

1. principi di coordinamento tra i livelli di governo, definizione degli obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili;
2. misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa;
3. programmazione degli obiettivi di finanza pubblica, relativi documenti, loro contenuti e tempistica di presentazione;
4. monitoraggio dei conti pubblici;
5. copertura finanziaria delle leggi;
6. bilancio dello Stato, in tutte le fasi in cui esso si articola (bilancio di previsione, entrate e spese dello Stato, rendiconto generale, analisi e valutazione della spesa, bilancio di cassa);
7. Tesoreria degli Enti Pubblici e programmazione dei flussi di cassa;
8. sistema dei controlli di ragioneria e di valutazione della spesa.

Coerentemente con la recente legislazione, è stato stabilito come principio generale di bilancio di adottare il metodo di programmazione finanziaria nel medio termine (base almeno triennale), con un ampio coinvolgimento di tutti i livelli di governo nell'individuazione delle politiche di bilancio in accordo con gli impegni assunti in sede comunitaria.

Le norme attuative dovranno rafforzare i meccanismi e gli strumenti per il controllo quantitativo e qualitativo della spesa ed orientare la misurazione e la valutazione dei risultati, con l'intento di conseguire una più accurata programmazione finanziaria grazie ad una migliore gestione del debito e delle disponibilità presso la Tesoreria.

Infatti, la Legge n. 196/09 prevede la delega per l'armonizzazione degli schemi di bilancio e dei sistemi contabili delle P.A. e l'istituzione di una banca-dati comune.

I Decreti legislativi attuativi devono rispettare i seguenti principi e criteri direttivi:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, che permettano il consolidamento ed il monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle Amministrazioni pubbliche;
- definizione dell'elenco di voci per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le P.A. tenute al regime di contabilità civilistica, con lo scopo di rendere univoco il raccordo con le regole contabili e il piano dei conti delle altre P.A.;
- adozione di comuni schemi di bilancio con articolazione in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa;

- affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, a soli fini conoscitivi, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- adozione di un bilancio consolidato delle P.A. con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati;
- definizione di un comune sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

La Legge n. 196/09, per il completamento della riforma del bilancio, contiene 2 deleghe al Governo:

- la prima, per concludere la riforma della struttura del bilancio dello Stato, con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni ed alla programmazione delle risorse, assicurandone una maggiore certezza, trasparenza e flessibilità
- la seconda, per passare ad un bilancio di sola cassa entro 3 anni.

La prima delega viene ora attuata con il Dlgs. n. 91/11, il quale disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni pubbliche statali, con l'obiettivo di assicurare il coordinamento della finanza pubblica con un disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

Diverse disposizioni del suddetto provvedimento interessano anche gli Enti Locali, in quanto i principi generali individuati hanno certamente influenzato ed influenzeranno la legislazione in corso di approvazione, tra cui quella sui sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti Locali contenuta nel Dlgs. n. 118/11 (vedi sotto nel notiziario ndr).

Il Provvedimento in primo luogo fornisce la definizione di “*Amministrazioni pubbliche*” e di “*Unità locali di Amministrazioni pubbliche*”, ed indica i soggetti utilizzatori del sistema di bilancio, per poi individuarne oggetto e destinatari, finalità ed ambito di applicazione. Viene chiarito che le P.A. devono conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili e l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo, ai principi contabili generali indicati in Allegato.

Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica e del miglioramento della raccordabilità con i conti dell'Unione europea, le P.A. che utilizzano la contabilità finanziaria sono tenute ad adottare un comune “*Piano dei conti integrato*”, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione. Il Decreto rinvia ad un apposito Regolamento, da emanare entro il 28 Febbraio 2012, per definire le voci del “*Piano dei conti*” ed il loro contenuto, la revisione del Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli Enti pubblici (Dpr. n. 97/03), nonché i Principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione (con allegato un nomenclatore di riferimento con le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun Comparto suddiviso per tipologia di Enti).

Il “*Piano dei conti integrato*” individua gli elementi di base per articolare le rilevazioni contabili assicurate dalle Amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle P.A..

Obiettivo dichiarato della redazione del “*Piano dei conti integrato*” è l'armonizzazione dei sistemi contabili di tutte le P.A., l'integrazione e la coerenza tra rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica, il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle Amministrazioni pubbliche per ogni singola sua articolazione, una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle diverse fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio, ed in ultimo una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili.

Le Amministrazioni pubbliche dovranno adottare, a partire dal 2014, un sistema integrato di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale rilevante e assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.

Pertanto, il “*Piano dei conti economico-patrimoniale*” dovrà comprendere tutti i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica ed ammortamento, da effettuare secondo i tempi necessari per le esigenze conoscitive della finanza pubblica; e il sistema integrato di scritture contabili dovrà consentire

ad ogni Amministrazione di rendere disponibili le informazioni contabili per la valutazione di efficacia, efficienza ed economicità della propria attività e di semplificare il monitoraggio a livello nazionale.

Il livello del “*Piano dei conti*” rappresenterà la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica della P.A. e ciascuna voce del “*Piano*” dovrà corrispondere in maniera univoca ad un’unità elementare del bilancio finanziario.

Inoltre, l’art. 7 prevede per ogni P.A. che, al fine di fornire supporto per l’analisi degli scostamenti tra dati previsionali e consuntivi, il bilancio annuale di previsione ed il rendiconto dell’esercizio presentino in allegato la disaggregazione delle voci del “*Piano dei conti*”; pertanto, informazioni e schemi contabili dovranno essere redatti secondo lo schema di articolazione del “*Piano dei conti-tipo*” previsto.

Il successivo art. 8 definisce come “*Transazione elementare*” ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità proprie di ciascun programma; ogni transazione elementare deve essere caratterizzata da un codice che consenta di tracciare le operazioni contabili, movimentando contemporaneamente i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale.

Ciascuna transazione elementare, a partire dal 2014, deve obbligatoriamente contenere il codice identificativo della missione, del programma, della classificazione Cofog, del centro di responsabilità, del centro di costo, della voce del “*Piano dei conti*”, del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento, delle transazioni con l’Ue, del progetto d’investimento, nonché il codice delle entrate ricorrenti e non ricorrenti.

La rappresentazione dei dati di bilancio delle P.A. dovrà poi evidenziare le finalità della spesa per missioni e programmi, al fine di consentire la confrontabilità dei dati ed assicurare la trasparenza del processo di allocazione delle risorse e di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali.

L’art. 10 definisce le “*Missioni*” come rappresentazione delle funzioni principali e degli obiettivi strategici perseguiti dalle P.A. nell’utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate, ed i “*Programmi*” come rappresentazione degli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell’ambito delle missioni.

La classificazione delle spese nei documenti di bilancio dovrà essere fatta secondo missioni, definite in base allo scopo istituzionale della P.A., programmi, macroaggregati, e distinguendo quelle rimodulabili da quelle non rimodulabili.

La realizzazione di ciascun programma deve risultare attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, ossia all’unità organizzativa individuata in autonomia da parte di ciascuna P.A. con Regolamento da adottare entro il 28 febbraio 2012.

Le Amministrazioni pubbliche, inoltre, devono codificare con criteri uniformi i provvedimenti di spesa assunti nella fase di gestione del bilancio; modalità e criteri saranno stabiliti con Decreto Mef entro il 28 febbraio 2012.

L’art. 15 prescrive che nei documenti di bilancio, previsionali e consuntivi, le entrate devono essere ripartite in Titoli (secondo la fonte di provenienza) e classificate in ricorrenti e non ricorrenti, ripartite a loro volta in Tipologie (secondo la natura dell’entrata) e Categorie (secondo la natura dei cespiti).

Per le società in regime di contabilità civilistica, viene prevista la redazione di un *budget* economico i cui criteri, le modalità di redazione, ed i termini di presentazione verranno stabiliti, tenendo conto del principio della raccordabilità con gli analoghi documenti predisposti dalle Amministrazioni pubbliche con contabilità finanziaria, con Decreto Mef entro il 31 dicembre prossimo. Tali società sono tenute altresì alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità, predisposto secondo i principi contabili nazionali emanati dall’Oic.

Inoltre, al fine di consentire l’elaborazione dei conti di cassa consolidate delle Amministrazioni pubbliche, le suddette società dovranno assicurare, in sede di bilancio d’esercizio, la trasformabilità dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria, predisponendo un apposito conto consuntivo finanziario. Per esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, le società e gli enti tenuti al regime della contabilità civilistica devono riclassificare i propri dati contabili attraverso le rilevazioni Siope di cui all’art. 14, comma 6, della Legge n. 196/09; i prospetti dei dati Siope costituiranno un allegato obbligatorio al bilancio d’esercizio. Fino all’adozione delle codifiche Siope, società ed enti dovranno redigere il conto consuntivo in termini di cassa. Ai Revisori di dette società ed enti è stato espressamente assegnato il compito di vigilare sull’adozione delle codifiche Siope e sulla trasmissione del bilancio consuntivo al Mef, secondo le modalità che saranno stabilite dalla Ragioneria

generale dello Stato con Decreto dirigenziale. Inoltre, per dette società ed enti sarà adottato, entro il 28 febbraio 2012 con Decreto Mef, uno schema tipo di bilancio consuntivo.

L'art. 19 impone alle Amministrazioni pubbliche di presentare, oltre al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo, anche il "*Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio*", per illustrare gli obiettivi di spesa, misurare i risultati e monitorare gli andamenti effettivi in termini di servizi forniti ed interventi realizzati. Detto "*Piano*" – con cui devono essere illustrati i programmi di spesa e le informazioni relative ai principali obiettivi da realizzare con i relativi indicatori quantitativi - deve essere coerente con il sistema di obiettivi ed indicatori adottati da ciascuna Amministrazione e costruito in modo da assicurare il consolidamento e la confrontabilità dei dati. Inoltre, il "*Piano*" deve essere pubblicato sul sito *internet* dell'Amministrazione interessata, con accesso dalla pagina principale e trasmesso al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi.

Vengono specificati all'art. 21 i requisiti minimi del "*Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio*" per ogni programma e per ciascun indicatore. Al termine dell'esercizio finanziario, il "*Piano*" deve essere integrato con le risultanze osservate in termini di risultati attesi e con le motivazioni circa gli eventuali scostamenti significativi rilevati, delle quali si dovrà tenere conto in sede di aggiornamento del "*Piano*" stesso per gli esercizi successivi.

Con l'art. 24 vengono stabiliscono i termini di approvazione dei bilanci:

- bilancio di previsione o *budget* economico: entro il 31 dicembre dell'anno precedente (per gli Enti vigilati entro il 31 ottobre);
- rendiconto o bilancio di esercizio: entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento (gli Enti vigilati devono approvare il documento entro il successivo 30 giugno).

Infine, l'art. 25 prevede un'attività di sperimentazione negli esercizi 2012 e 2013 avente ad oggetto la tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una nuova configurazione del principio di competenza finanziaria, secondo il quale "*le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre la competenza finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento*"; ciò con il fine di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale. La disciplina e l'individuazione delle Amministrazioni interessate dalla sperimentazione saranno fissate con Decreto Mef entro il 31 dicembre 2011.

Principi contabili generali

In allegato al Decreto legislativo vengono definiti i 24 principi, che raggruppano sostanzialmente, sia quelli di riferimento per la redazione del bilancio di esercizio delle società di capitale che quelli da utilizzare per la redazione del bilancio di previsione e del conto consuntivo per la Pubblica Amministrazione: 1) Principio dell'annualità; 2) Principio dell'unità; 3) Principio della universalità; 4) Principio della integrità; 5) Principio della veridicità; 6) Principio della attendibilità; 7) Principio della correttezza; 8) Principio della chiarezza o della comprensibilità; 9) Principio della trasparenza; 10) Principio della significatività e rilevanza; 11) Principio della flessibilità; 12) Principio della congruità; 13) Principio della prudenza; 14) Principio della coerenza; 15) Principio della continuità; 16) Principio della costanza; 17) Principio della comparabilità; 18) Principio della verificabilità; 19) Principio della imparzialità (neutralità); 20) Principio della pubblicità; 21) Principio degli equilibri di bilancio; 22) Principio della competenza finanziaria; 23) Principio della competenza economica; 24) Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Le norme del Dlgs. n. 118/11, sull'armonizzazione dei sistemi contabili e schemi di bilancio degli Enti Locali, applicabili anche ai loro Enti ed Organismi partecipati

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 172 del 26 luglio 2011, il Dlgs. 23 giugno 2011, n. 118, rubricato "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti*

Locali e dei loro Enti ed Organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della Legge n. 42 del 2009”, che armonizza i sistemi contabili ed i bilanci delle Regioni, delle Province e degli Enti Locali nonché dei loro enti e organismi strumentali.

Si tratta di un ulteriore significativo tassello dell’attuazione del cosiddetto “*Federalismo fiscale*” in ambito contabile, che segue a breve distanza di tempo la pubblicazione del Dlgs. 31 maggio 2011, n. 91, rubricato “*Disposizioni recanti attuazione dell’art. 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*”, in vigore dal prossimo 1° settembre 2011, con il quale sono stati dettati i principi per la riforma della disciplina delle Pubbliche Amministrazioni.

Infatti, la Legge delega n. 42/09, in materia di “*Federalismo fiscale*” - che fra le proprie finalità ha anche quella di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli Enti Locali in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica - all’art. 2, comma 2, lett. h), indica come principio e criterio generale di finanza pubblica la “*adozione [anche per gli Enti Locali] di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi Regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affrancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; 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 dei dati contabili e di bilancio per le Amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge 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 del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi Enti territoriali; al fine di dare attuazione agli artt. 9 e 13, individuazione del termine entro il quale Regioni ed Enti Locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell’art. 17, comma 1, lett. e), in caso di mancato rispetto di tale termine*”.

Il Provvedimento in commento prevede che, a partire dal 1° gennaio 2014, tutti i livelli di governo dovranno tenere le stesse scritture contabili, passando per una fase di realizzazione graduale e sperimentale per 2 esercizi finanziari.

Il Dlgs. n. 118/11 ha ricevuto i pareri positivi della Conferenza unificata, della Commissione parlamentare per l’attuazione del “*Federalismo fiscale*” e delle altre Commissioni parlamentari di merito.

Dal 2014 avremo per ogni Ente Locale, nonché per ogni ente e società partecipata, un bilancio annuale di previsione articolato per missioni, programmi e macroaggregati (e un bilancio pluriennale triennale), redatto per competenza finanziaria, e un conto consolidato riportante i risultati anche di enti e società partecipate. Dovrà essere adottato anche un comune “*Piano dei conti*” finalizzato al monitoraggio e al consolidamento dei conti pubblici.

E’ previsto, l’affiancamento alla contabilità finanziaria della contabilità economico-patrimoniale, una graduale estensione del bilancio di cassa e l’introduzione di un innovato principio di competenza finanziaria secondo il quale gli accertamenti e gli impegni saranno assunti nell’esercizio in cui le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate vengono a scadenza.

La riforma contabile dovrà permettere una maggior trasparenza e confrontabilità dei bilanci e delle politiche di spesa, nonché la possibilità per ogni Ente di disporre di un bilancio consolidato tale da rendere trasparente e neutrali le politiche di esternalizzazione dei servizi.

Molte delle disposizioni, di seguito esaminate, interessano anche gli Enti Locali e richiederanno futuri approfondimenti, tenendo anche presente che per molte delle norme esaminate dovranno attendersi i relativi Decreti attuativi. Gli artt. da 19 a 35 (Titolo II) riguardano invece specificatamente il settore sanitario.

Art. 1 – Oggetto e ambito di applicazione

Tale norma stabilisce che le disposizioni del presente Decreto costituiscono principi fondamentali dell’armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, nel rispetto dell’art. 117, comma 3, della Costituzione.

Individua gli Enti destinatari delle norme del Titolo I nelle Regioni e negli Enti Locali di cui all’art. 2 del Tuel (Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di

Comuni), nonché nei loro Enti ed Organismi strumentali, identificati con i Decreti legislativi di cui all'art. 2, comma 7, della Legge n. 42/09, rubricata “*Delega al Governo in materia di Federalismo fiscale*”.

Art. 2 – Adozione di sistemi contabili omogenei

Regioni, Enti Locali ed i loro Organismi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno affiancare a questa, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale con rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Le Istituzioni degli Enti Locali e gli altri Organismi strumentali dovranno altresì adottare il medesimo sistema contabile dell'Amministrazione di cui fanno parte. L'ultimo comma stabilisce la graduale estensione dell'applicazione del bilancio finanziario di sola cassa agli Enti sopra individuati, sulla base degli esiti della sperimentazione attuata per il bilancio dello Stato.

Art. 3 – Principi contabili generali e applicati

Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno conformare la propria gestione ai Principi contabili di cui all'Allegato 1, tenuto conto degli aggiornamenti previsti a seguito degli esiti della sperimentazione. Tali Principi dovranno garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le Direttive dell'Ue e l'adozione di sistemi informativi omogenei ed inderogabili.

Le Istituzioni degli Enti Locali e gli altri Organismi strumentali dovranno conformare la propria gestione, sia ai suddetti principi contabili, sia ai principi del Codice civile.

Art. 4 – Piano dei conti integrato

La disposizione prevede l'adozione di un “*Piano dei conti integrato*”, da individuare a seguito della sperimentazione, per consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici ed il miglioramento della raccordabilità dei conti delle Amministrazioni pubbliche con il “*Sistema europeo dei conti nazionali*” nell'ambito delle rappresentazioni contabili.

Il “*Piano dei conti integrato*” sarà costituito dall'elenco delle articolazioni delle “*unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali*”, definito in modo da evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali e da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, e comprenderà anche tutti i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento.

Risulterà possibile un'articolazione differenziata per Comparto, in considerazione della specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle voci alle aggregazioni previste dal “*Piano dei conti integrato comune*”.

Il livello del “*Piano dei conti integrato comune*” rappresenterà la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili; le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno allegare al bilancio di previsione un documento conoscitivo con le previsioni riferite agli aggregati individuati nel “*Piano dei conti integrato comune*”, nonché allegare alla “*Nota integrativa*” al rendiconto un documento che esponga le risultanze del rendiconto con le voci articolate secondo la struttura del “*Piano dei conti integrato comune*”.

Art. 5 – Definizione della “*transazione elementare*”

Si definisce “*transazione elementare*” ogni atto gestionale al quale deve essere attribuita una codifica tale da consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il “*Piano dei conti integrato comune*”. Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno organizzare il proprio sistema informativo-contabile con obbligo di completa codifica per identificare le transazioni e consentirne l'esecuzione.

Art. 6 – Struttura della codifica della “*transazione elementare*”

La struttura della codifica delle “*transazioni elementari*” dovrà essere individuata dai futuri Decreti legislativi, emessi sulla base degli esiti della sperimentazione. Tale struttura potrà poi essere modificata con appositi Dm. Mef.

Art. 7 – Modalità di codificazione delle “*transazioni elementari*”

La norma stabilisce che la codificazione delle “*transazioni elementari*” dovrà essere effettuata uniformandosi alle istruzioni fornite da appositi glossari ed evitando l'adozione del criterio della prevalenza, l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi, o l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Art. 8 – Adeguamento Siope

Le codifiche Siope dovranno essere aggiornate, nel rispetto della struttura del “*Piano dei conti integrato comune*”, con Decreto Mef.

Art. 9 – Il sistema di bilancio

La norma stabilisce che per le Amministrazioni pubbliche le finalità del sistema di bilancio - strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione - sono quelle di fornire informazioni ai “*decisori pubblici*” in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all’andamento dell’Ente.

Art. 10 – Bilanci di previsione finanziaria

Viene ribadito il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione finanziario annuale e del bilancio di previsione finanziario pluriennale, quest’ultimo di estensione almeno triennale con aggiornamento annuale.

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno allegare al bilancio di previsione ed al rendiconto l’elenco dei propri Enti ed Organismi strumentali, specificando che i relativi bilanci sono consultabili sul proprio sito *internet*, fatto salvo quanto disposto dall’art. 172, comma 1, lett. b), del Tuel (“*Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti: [...] b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l’esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce*”).

Le Pubbliche Amministrazioni interessate devono comunicare periodicamente, ed almeno in sede di rendicontazione, l’elenco delle partecipazioni possedute ed il tipo di contabilità da ciascuna di esse adottata.

Art. 11 – Schemi di bilancio

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno adottare comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri Enti ed Organismi strumentali, aziende, società ed altri organismi controllati.

E’ previsto che gli enti destinatari del presente provvedimento predispongano un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito *internet*, con riportata un’esposizione sintetica dei dati di bilancio, delle risorse umane, finanziarie e strumentali utilizzate, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti, e degli eventuali scostamenti rilevati fra costi standard e costi effettivi; con un futuro decreto attuativo sarà definito un apposito schema-tipo di rendiconto per il cittadino.

La norma rinvia ai Decreti legislativi, da emanare a seguito degli esiti della sperimentazione, per l’individuazione degli schemi di bilancio e delle metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato.

Art. 12 – Omogeneità della classificazione delle spese

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno adottare uno schema di bilancio articolato per “*Missioni*” e “*Programmi*” che evidenzii le finalità della spesa, in modo da consentire una maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la loro destinazione alle politiche pubbliche settoriali, nonché la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni di cui ai Regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale.

Art. 13 – Definizione del contenuto di “*Missione*” e “*Programma*”

La disposizione definisce le “*missioni*” come funzioni principali e obiettivi strategici perseguiti con le risorse ad essi destinati da Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria, mentre i “*programmi*” come aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell’ambito delle “*missioni*”. La rappresentazione della spesa per “*missioni*” e “*programmi*” è dichiarata principio contabile fondamentale.

Art. 14 – Criteri per la specificazione e classificazione delle spese

Si stabiliscono i criteri e le metodologie di ripartizione delle spese in:

- “*missioni*”, individuate tenendo conto di quanto già previsto per il bilancio dello Stato;

- “*programmi*”, la cui realizzazione è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, individuati tenendo conto dell’attività di sperimentazione ed in funzione del raccordo con la codificazione Cofog di secondo livello (gruppi);
- “*macroaggregati*”, articolazione dei “*programmi*” in funzione della natura economica della spesa, classificabili a seconda del Titolo in specifiche voci;
- “*capitoli*”, ripartizione dei “*macroaggregati*” ed unità elementari di gestione raccordabili al “*Piano dei conti integrato comune*”;
- “*articoli*”, eventuale ripartizione dei “*capitoli*” e unità elementari di gestione raccordabili al “*Piano dei conti integrato comune*”.

In allegato al bilancio consuntivo dovrà essere inserita una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le funzioni riconducibili al vincolo di cui all’art. 117, comma 2, lett. m), della Costituzione e alle “*funzioni fondamentali*” di cui alla lett. p), nonché dei relativi costi e fabbisogni *standard*; contenuti e schema dell’allegato saranno definiti con Decreto in base alle risultanze del periodo di sperimentazione.

Art. 15 – Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate

La norma classifica le entrate degli schemi di bilancio finanziario nei seguenti livelli di dettaglio:

- “*titoli*”, a seconda della fonte di provenienza dell’entrata;
- “*tipologie*”, in base alla natura delle entrate, nell’ambito di ciascuna fonte di provenienza;
- “*categorie*”, definite sulla base dell’oggetto dell’entrata nell’ambito di ogni tipologia, e rilevando separatamente le entrate o quote di entrata aventi carattere non ricorrente;
- “*capitoli*”, ripartizione delle tipologie e unità elementari di gestione e rendicontazione;
- “*articoli*”, eventuale ripartizione dei “*capitoli*” e unità elementari di gestione e rendicontazione.

Art. 16 – Flessibilità degli stanziamenti di bilancio

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria, al fine di migliorare l’utilizzo delle risorse pubbliche, in sede di gestione possono effettuare variazioni compensative fra le dotazioni delle “*missioni*” e dei “*programmi*”, limitatamente alle spese di personale, in conseguenza a provvedimenti di trasferimento interno di personale, nonché effettuare variazioni fra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun “*programma*” o rimodulazione compensative fra programmi di diverse missioni, fatto salvo il divieto di utilizzare stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Art. 17 – Tassotomia per gli Enti in contabilità civilistica

Regioni ed Enti Locali che adottano la contabilità economico-finanziaria dovranno predisporre un *budget* economico e riclassificare i propri dati contabili attraverso la rilevazione Siope, di cui all’art. 14, comma 6, della Legge n. 196/09, al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli della altre Amministrazioni pubbliche. Tali Enti dovranno elaborare un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per “*missioni*” e “*programmi*”, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura Cofog di secondo livello; tale prospetto deve essere allegato al *budget* ed al bilancio di previsione.

Nella “*Relazione sulla gestione*” dovranno essere attestate le attività riferite a ciascun “*programma*” di spesa. Gli Organi di controllo interno devono vigilare sul rispetto di quanto disposto con il presente art. 17 ed attestare l’effettuazione o meno di tale adempimento nella “*Relazione dei sindaci*” di cui all’art. 2429 Cc.

Art. 18 – Termini di approvazione dei bilanci

Le Regioni e gli Enti Locali di cui all’art. 2 del Tuel (Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni) dovranno approvare il bilancio di previsione o il *budget* economico entro il 31 dicembre dell’anno precedente l’esercizio di riferimento, il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile successivo all’anno di riferimento, e il bilancio consolidato entro il successivo 30 giugno.

Gli Enti di cui sopra ed i loro Enti ed Organismi strumentali, identificati con prossimi Decreti legislativi di cui all’art. 2, comma 7, della Legge n. 42 /09 (“*Delega al governo in materia di Federalismo fiscale*”), dovranno trasmettere i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla banca-dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall’art. 13, comma 3, della Legge n. 196/09.

Art. 36 – Sperimentazione

A decorrere dall'anno 2012, è prevista una fase di sperimentazione, della durata di 2 esercizi finanziari, per verificare la rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, per individuare eventuali criticità del sistema ed i conseguenti interventi di modifica, avendo particolare riguardo circa l'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa.

Saranno definite, entro 90 giorni dall'emanazione del presente Dlgs. n. 118/11, con apposito Dpcm., le modalità di sperimentazione, i principi contabili, il livello minimo di articolazione del "*Piano dei conti integrato comune*" e del "*Piano dei conti integrato di comparto*", la codifica delle transazioni elementari, gli schemi di bilancio, i criteri d'individuazione dei programmi, le metodologie comuni per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato, le modalità di attuazione della classificazione per missione e programmi e le eventuali ulteriori integrazioni e modifiche alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni oggetto della sperimentazione. La sperimentazione della contabilità finanziaria dovrà avvenire sulla base di un'innovata configurazione del Principio della competenza finanziaria, secondo il quale "*le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento*".

Il bilancio di previsione annuale e quello pluriennale mantengono il loro carattere autorizzatorio, sostituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, per i servizi per conto terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa.

Nella fase sperimentale, per i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, potranno essere adottati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

Al termine del primo anno di sperimentazione e poi ogni 6 mesi, il Mef trasmette dalle Camere una relazione sui risultati conseguiti.

Con un successivo Dpcm., entro 150 giorni dall'emanazione del Decreto legislativo in oggetto, saranno individuate, sulla base di criteri geografici e demografici, le Amministrazioni coinvolte nella sperimentazione ed il sistema per loro premiante. In base alle risultanze della sperimentazione, saranno emanati successivi Decreti legislativi correttivi concernenti il contenuto specifico del Principio della competenza finanziaria, i principi contabili generali applicati, il livello minimo di articolazione del "*Piano dei conti integrato comune*" e di ciascun Comparto, la codifica della transazione elementare, gli schemi di bilancio, i criteri d'individuazione dei programmi sottostanti le "*missioni*", le metodologie comuni ai diversi Enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato per programmi, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi e la definizione di spese rimodulabili e non rimodulabili.

Art. 37 – Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le Province di Trento e di Bolzano

Per gli Enti ubicati nel Trentino-Alto Adige, decorrenza e modalità applicative delle disposizioni di cui al presente Dlgs. dovranno essere stabilite in conformità con i relativi statuti secondo le procedure previste dall'art. 27, della Legge n. 42/09.

Art. 38 – Disposizioni finali e transitorie

Le norme di riferimento per gli Enti Locali contenute nel Decreto legislativo in commento entreranno in vigore dall'anno 2014, ad eccezione di quelle relative alla sperimentazione, che avranno vigenza dall'esercizio 2012.

Allegato n. 1

Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno conformare la propria gestione facendo riferimento ai 18 principi contabili descritti nel presente Allegato, che potranno essere aggiornati tenuto conto delle risultanze della sperimentazione.

Tali principi contabili ricalcano sostanzialmente quelli conosciuti ed elencati nell'aggiornamento del documento "*Finalità e postulati dei principi contabili degli Enti Locali*", approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali presso il Ministero dell'Interno nella seduta del 18 ottobre 2006; di tale documento ne ha preso atto, ai sensi dell'art. 9, comma 6, del Dlgs. n. 281/97, la Conferenza Stato-Città e Autonomie locali nella seduta del 17 dicembre 2009.

I principi contabili in commento tengono conto della platea più ampia al quale il presente Provvedimento è destinato, e fanno particolare riferimento ai documenti ed alle scritture contabili economico-patrimoniali; inoltre, sottolineiamo una maggiore attenzione alle scritture di cassa ed ai riflessi delle valutazioni finanziarie e delle stime economico-patrimoniali sugli equilibri di bilancio economici e finanziari, presenti e futuri.

Qui di seguito elenchiamo i principi contabili, con inserite le sole innovazioni apportate rispetto ai principi approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali:

1. Principio della annualità;

2. Principio dell'unità;

3. Principio della universalità;

4. Principio della integrità;

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità: il principio qui adottato, riguardo alla veridicità, aggiunge che sono da evitare sottovalutazioni e sopravvalutazioni delle singole poste, le quali devono essere sempre valutate secondo una rigorosa analisi di controllo. Viene precisato che il principio della correttezza comporta il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione. Per tale motivo, il principio della correttezza viene esteso anche ai principi contabili generali ed applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui è informato l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni Amministrazione pubblica.

Con riferimento alla chiarezza ed alla comprensibilità, si sottolinea come il sistema di bilancio deve essere prontamente comprensibile dagli utilizzatori ed in grado di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità di conoscenze. Il principio conclude dichiarando che i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e gli altri principi allo stesso collegati, non acquisiscono il parere favorevole da parte degli Organi preposti al controllo ed alla revisione contabile;

6. Principio della significatività e rilevanza;

7. Principio della flessibilità: il principio di flessibilità consente di trovare, all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio, il modo per fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli Organi di governo. A tale scopo, la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative ad eventi non prevedibili e straordinari. Nel testo descrittivo del principio viene precisato, a proposito di un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, che non deve essere considerata negativamente la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le "missioni" e tra i "programmi" conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna Amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne ad ogni "programma";

8. Principio della congruità

9. Principio della prudenza: rileva che la sua applicazione non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, dei proventi e delle valutazioni del patrimonio, ma permettere di esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti che risulti veritiero e corretto, soprattutto ponderando rischi ed incertezze connessi agli andamenti operativi degli Enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'Amministrazione;

10. Principio della coerenza: precisa che la coerenza interna del sistema di bilancio deve riguardare anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste, in conformità ai postulati ed ai principi generali, e concernere le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio; inoltre, prescrive che le strutture dei conti debbano essere tra loro comparabili, non solo da un punto di vista formale, ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati;

11. Principio della continuità e della costanza: il presente principio contabile risulta innovativo rispetto al Documento dell'Osservatorio, in quanto specifica che la valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere svolta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali

L'Amministrazione pubblica è costituita, e che pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio rispondano al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima in grado di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Inoltre, si precisa che la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione rappresenta uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio. L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati deve rappresentare un'eccezione, da descrivere e documentare in apposite relazioni del sistema di bilancio;

12. Principio della comparabilità e verificabilità;

13. Principio di neutralità o imparzialità;

14. Principio della pubblicità;

15. Principio dell'equilibrio di bilancio: il principio precisa che il vincolo del bilancio di previsione in pareggio finanziario riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa, sottolineando anche che non è sufficiente a soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica Amministrazione. Occorre tenere in considerazione anche gli equilibri economici e patrimoniali, anch'essi da verificare in sede di previsione, durante la gestione e nei risultati complessivi dell'esercizio. La realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione, sia nei documenti contabili di rendicontazione) deve essere garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'Amministrazione pubblica in un mercato dinamico. Il principio dell'equilibrio di bilancio deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni Amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata;

16. Principio della competenza finanziaria: nella stesura attuale del Dlgs. viene affermato soltanto che tale principio costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti ed impegni) e specificato che i contenuti saranno definiti a seguito della sperimentazione biennale di cui all'art. 36.

Nel precedente testo inserito nello Schema di decreto, approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 17 dicembre 2010 (*vedi EntilocalineWS n. 1 del 3 gennaio 2011*), e ora non riproposto era specificato che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito e che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Inoltre, era precisato che deve essere specificatamente dato atto, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, e che occorre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di provvedimento di assestamento generale di bilancio, dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza, per la gestione dei residui, nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale;

17. Principio della competenza economica: specifica in modo particolare come i componenti economici positivi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio e che tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni Amministrazione pubblica;

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma: si afferma la necessità di rilevare contabilmente le operazioni ed i fatti accaduti durante l'esercizio secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale, in conformità alla loro sostanza effettiva, alla realtà economica che li ha generati ed ai contenuti della stessa.

Bilancio e ordinamento contabile: pubblicato il Dlgs. che armonizza i sistemi contabili delle P.A., con principi utili anche per gli Enti Locali

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 145 del 24 giugno 2011, il Dlgs. 31 maggio 2011, n. 91, rubricato "Disposizioni recanti attuazione dell'art. 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili", in vigore dal prossimo 1° settembre 2011, attuativo dell'art. 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, (rubricata "Legge di contabilità e finanza pubblica"), con la quale sono stati dettati i principi per la riforma della disciplina di contabilità pubblica.

Il Provvedimento non riguarda direttamente gli Enti Locali, ma i principi richiamati e l'impostazione generale dettata per il bilancio dello Stato hanno certamente riflessi nella legislazione che riguarda la contabilità e la finanza delle Amministrazioni locali, a partire dai Decreti attuativi della Legge-delega in materia di "Federalismo fiscale" (Legge 5 maggio 2009, n. 42).

Gli Enti territoriali sono stati espressamente esclusi per evitare sovrapposizioni con i Decreti delegati in materia di riforma federale del ns. ordinamento, attuativi della Legge-delega n. 42/09. In proposito, la Legge n. 196/09, con l'obiettivo di armonizzare tutti i sistemi e gli schemi di bilancio della Pubblica Amministrazione, ha provveduto a modificare la Legge-delega n. 42/09, affinché i futuri Decreti legislativi attuativi vengano predisposti tenendo conto dei principi e delle norme dettate per la contabilità pubblica.

Infatti, per gli Enti territoriali è stato pubblicato sulla G.U. n. 172 del 26 luglio 2011, il Dlgs. 23 giugno 2011, n. 118, rubricato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Enti ed Organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della Legge n. 42 del 2009", che armonizza i sistemi contabili ed i bilanci delle Regioni, delle Province e degli Enti Locali (l'articolo di commento al Decreto verrà pubblicato sul prossimo numero della rivista).

In relazione alla disciplina della contabilità pubblica, il fine della riforma di cui alla Legge n. 196/09 è quello di adeguare il contesto normativo e le regole che presiedono al governo della finanza pubblica al nuovo assetto costituzionale dei rapporti tra Stato ed Enti territoriali ed ai vincoli di bilancio derivanti dall'ordinamento comunitario, nonché ad introdurre strumenti di pianificazione e controllo della spesa, finalizzati al contenimento della stessa.

La Legge di riforma in parte rinvia a Provvedimenti di delega, di cui definisce i contenuti ed i principi, su molti aspetti che regolano il governo della finanza pubblica e, in particolare, sui seguenti temi:

9. principi di coordinamento tra i livelli di governo, definizione degli obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili;
10. misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa;
11. programmazione degli obiettivi di finanza pubblica, relativi documenti, loro contenuti e tempistica di presentazione;
12. monitoraggio dei conti pubblici;
13. copertura finanziaria delle leggi;
14. bilancio dello Stato, in tutte le fasi in cui esso si articola (bilancio di previsione, entrate e spese dello Stato, rendiconto generale, analisi e valutazione della spesa, bilancio di cassa);
15. Tesoreria degli Enti Pubblici e programmazione dei flussi di cassa;
16. sistema dei controlli di ragioneria e di valutazione della spesa.

Coerentemente con la recente legislazione, è stato stabilito come principio generale di bilancio di adottare il metodo di programmazione finanziaria nel medio termine (base almeno triennale), con un ampio coinvolgimento di tutti i livelli di governo nell'individuazione delle politiche di bilancio in accordo con gli impegni assunti in sede comunitaria.

Le norme attuative dovranno rafforzare i meccanismi e gli strumenti per il controllo quantitativo e qualitativo della spesa ed orientare la misurazione e la valutazione dei risultati, con l'intento di conseguire una più accurata programmazione finanziaria grazie ad una migliore gestione del debito e delle disponibilità presso la Tesoreria.

Infatti, la Legge n. 196/09 prevede la delega per l'armonizzazione degli schemi di bilancio e dei sistemi contabili delle P.A. e l'istituzione di una banca-dati comune.

I Decreti legislativi attuativi devono rispettare i seguenti principi e criteri direttivi:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, che permettano il consolidamento ed il monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle Amministrazioni pubbliche;

- definizione dell'elenco di voci per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le P.A. tenute al regime di contabilità civilistica, con lo scopo di rendere univoco il raccordo con le regole contabili e il piano dei conti delle altre P.A.;
- adozione di comuni schemi di bilancio con articolazione in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa;
- affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, a soli fini conoscitivi, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- adozione di un bilancio consolidato delle P.A. con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati;
- definizione di un comune sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

Riguardo al bilancio dello Stato, la Legge n. 196/09 è intervenuta, con norme di immediata applicazione, sui seguenti aspetti:

- *anno finanziario*: la gestione finanziaria dello Stato si svolge in base al bilancio annuale di previsione (il cui periodo di riferimento coincide con l'anno solare) redatto in termini di competenza (entrate che si prevede di accertare e spese che si prevede di impegnare) e di cassa (entrate che saranno realmente incassate e spese che saranno realmente pagate);
- *bilancio di previsione*: è prevista la classificazione per missioni e programmi, innovando sotto il profilo delle “*unità di voto parlamentare*”, che per la spesa è il programma, inteso quale aggregato omogeneo di risorse dirette al perseguimento degli obiettivi strategici definiti nell'ambito delle missioni. La realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico “*Centro di responsabilità amministrativa*”.

Per ogni singola “*unità di voto*” devono essere indicati:

- l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi al termine dell'esercizio precedente a quello di riferimento,
- l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare per l'esercizio di riferimento,
- le previsioni delle entrate e delle spese per il secondo ed il terzo anno del bilancio triennale,
- l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno di riferimento, senza distinzione fra operazioni in conto competenza ed in conto residui.

Nell'ambito di ciascun programma, le spese devono essere ripartite fra “*non rimodulabili*” - per le quali l'Amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo - e “*rimodulabili*”, questa da suddividere ulteriormente fra “*fattori legislativi*” (spese autorizzate da espressa disposizione legislativa) e “*spese di adeguamento al fabbisogno*” (spese non predeterminate legislativamente ma quantificate tenendo conto delle esigenze delle Amministrazioni);

- *bilancio pluriennale*: viene confermato quanto previsto dalla legislazione vigente, disponendo che il bilancio pluriennale copra un periodo di almeno 3 anni e sia elaborato dal Mef, in coerenza con la “*Decisione di finanza pubblica*”. Oltre al “*bilancio pluriennale a legislazione vigente*”, è predisposto un “*bilancio pluriennale programmatico*”, nel quale si evidenziano i saldi di bilancio da conseguire in ciascuno degli anni considerati;
- *formazione del bilancio*: l'art. 23 prevede un meccanismo di flessibilità dello strumento di bilancio, prevedendo la possibilità di effettuare, per motivate esigenze, rimodulazioni, in via compensativa all'interno di un programma o tra programmi di ciascuna missione, delle dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica;
- *classificazione delle entrate e delle spese*: l'art. 25 disciplina la classificazione delle entrate e delle spese dello Stato, in coerenza con la nuova articolazione del bilancio per missioni e programmi di spesa;
- *esercizio provvisorio*: viene confermata la disciplina sull'esercizio provvisorio, che può essere concesso solo con legge e per periodi non superiori, complessivamente, a 4 mesi;
- *rendiconto generale dello Stato*: l'art. 35, comma 2, prevede di allegare al rendiconto una “*Nota integrativa*”, articolata per missioni e programmi, riferita a ciascuna Amministrazione ed elaborata

coerentemente con le indicazioni contenute nella “*Nota integrativa*” del bilancio di previsione, composta di 2 Sezioni, la prima, contenente il rapporto sui risultati (che espone l’analisi e la valutazione del grado di realizzazione degli obiettivi), e la seconda, l’illustrazione, per programmi, dei risultati finanziari, nonché l’esposizione dei principali fatti della gestione e le motivazioni degli eventuali scostamenti fra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel rendiconto.

La Legge n. 196/09, per il completamento della riforma del bilancio, contiene 2 deleghe al Governo:

- la prima, per concludere la riforma della struttura del bilancio dello Stato, con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni ed alla programmazione delle risorse, assicurandone una maggiore certezza, trasparenza e flessibilità
- la seconda, per passare ad un bilancio di sola cassa entro 3 anni.

La prima delega viene ora attuata con il Dlgs. n. 91/11, il quale disciplina l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni pubbliche, con l’obiettivo di assicurare il coordinamento della finanza pubblica con un disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

Diverse disposizioni interessano anche gli Enti Locali, in quanto i principi generali individuati hanno certamente influenzato ed influenzeranno la legislazione in corso di approvazione, tra cui quella sui sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti Locali contenuta nel Dlgs. n. 118/11.

Il Provvedimento in commento, in primo luogo, fornisce la definizione di “*Amministrazioni pubbliche*” e di “*Unità locali di Amministrazioni pubbliche*”, ed indica i soggetti utilizzatori del sistema di bilancio, per poi individuarne oggetto e destinatari, finalità ed ambito di applicazione. Viene chiarito che le P.A. devono conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili e l’esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo, ai principi contabili generali indicati in Allegato.

Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica e del miglioramento della raccordabilità con i conti dell’Unione europea, le P.A. che utilizzano la contabilità finanziaria sono tenute ad adottare un comune “*piano dei conti integrato*”, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione. Il Decreto rinvia ad un apposito Regolamento, da emanare entro il 28 febbraio 2012, per definire le voci del “*piano dei conti*” ed il loro contenuto, la revisione del Regolamento concernente l’amministrazione e la contabilità degli Enti pubblici (Dpr. n. 97/03), nonché i Principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione (con allegato un nomenclatore di riferimento con le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun Comparto suddiviso per tipologia di Enti).

Il “*piano dei conti integrato*” individua gli elementi di base per articolare le rilevazioni contabili assicurate dalle Amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle P.A..

Obiettivo dichiarato della redazione del “*piano dei conti integrato*” è l’armonizzazione dei sistemi contabili di tutte le P.A., l’integrazione e la coerenza tra rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica, il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d’anno degli andamenti di finanza pubblica delle Amministrazioni pubbliche per ogni singola sua articolazione, una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle diverse fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio, ed in ultimo una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili.

Le Amministrazioni pubbliche dovranno adottare, a partire dal 2014, un sistema integrato di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale rilevante e assicuri l’integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.

Pertanto, il “*piano dei conti economico-patrimoniale*” dovrà comprendere tutti i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica ed ammortamento, da effettuare secondo i tempi necessari per le esigenze conoscitive della finanza pubblica; e il sistema integrato di scritture contabili dovrà consentire ad ogni Amministrazione di rendere disponibili le informazioni contabili per la valutazione di efficacia, efficienza ed economicità della propria attività e di semplificare il monitoraggio a livello nazionale.

Il livello del “*piano dei conti*” rappresenterà la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica della P.A. e ciascuna voce del “*piano*” dovrà corrispondere in maniera univoca ad un’unità elementare del bilancio finanziario.

Inoltre, l’art. 7 prevede per ogni P.A. che, al fine di fornire supporto per l’analisi degli scostamenti tra dati previsionali e consuntivi, il bilancio annuale di previsione ed il rendiconto dell’esercizio presentino in allegato la disaggregazione delle voci del “*piano dei conti*”; pertanto, informazioni e schemi contabili dovranno essere redatti secondo lo schema di articolazione del “*piano dei conti-tipo*” previsto.

Il successivo art. 8 definisce come “*transazione elementare*” ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità proprie di ciascun programma; ogni transazione elementare deve essere caratterizzata da un codice che consenta di tracciare le operazioni contabili, movimentando contemporaneamente i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale. Ciascuna transazione elementare, a partire dal 2014, deve obbligatoriamente contenere il codice identificativo della missione, del programma, della classificazione Cofog, del centro di responsabilità, del centro di costo, della voce del “*piano dei conti*”, del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento, delle transazioni con l’Ue, del progetto d’investimento, nonché il codice delle entrate ricorrenti e non ricorrenti.

La rappresentazione dei dati di bilancio delle P.A. dovrà poi evidenziare le finalità della spesa per missioni e programmi, al fine di consentire la confrontabilità dei dati ed assicurare la trasparenza del processo di allocazione delle risorse e di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali.

L’art. 10 definisce le “*missioni*” come rappresentazione delle funzioni principali e degli obiettivi strategici perseguiti dalle P.A. nell’utilizzo delle risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate, ed i “*programmi*” come rappresentazione degli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell’ambito delle missioni.

La classificazione delle spese nei documenti di bilancio dovrà essere fatta secondo missioni, definite in base allo scopo istituzionale della P.A., programmi, macroaggregati, e distinguendo quelle rimodulabili da quelle non rimodulabili.

La realizzazione di ciascun programma deve risultare attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, ossia all’unità organizzativa individuata in autonomia da parte di ciascuna P.A. con Regolamento da adottare entro il 28 febbraio 2012.

Le Amministrazioni pubbliche, inoltre, devono codificare con criteri uniformi i provvedimenti di spesa assunti nella fase di gestione del bilancio; modalità e criteri saranno stabiliti con Decreto Mef entro il 28 febbraio 2012.

L’art. 15 prescrive che nei documenti di bilancio, previsionali e consuntivi, le entrate devono essere ripartite in Titoli (secondo la fonte di provenienza) e classificate in ricorrenti e non ricorrenti, ripartite a loro volta in Tipologie (secondo la natura dell’entrata) e Categorie (secondo la natura dei cespiti).

Per le società in regime di contabilità civilistica, viene prevista la redazione di un *budget* economico i cui criteri, le modalità di redazione, ed i termini di presentazione verranno stabiliti, tenendo conto del principio della raccordabilità con gli analoghi documenti predisposti dalle Amministrazioni pubbliche con contabilità finanziaria, con Decreto Mef entro il 31 dicembre prossimo. Tali società sono tenute altresì alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità, predisposto secondo i principi contabili nazionali emanati dall’Oic.

Inoltre, al fine di consentire l’elaborazione dei conti di cassa consolidate delle Amministrazioni pubbliche, le suddette società dovranno assicurare, in sede di bilancio d’esercizio, la trasformabilità dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria, predisponendo un apposito conto consuntivo finanziario. Per esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, le società e gli enti tenuti al regime della contabilità civilistica devono riclassificare i propri dati contabili attraverso le rilevazioni Siope di cui all’art. 14, comma 6, della Legge n. 196/09; i prospetti dei dati Siope costituiranno un allegato obbligatorio al bilancio d’esercizio. Fino all’adozione delle codifiche Siope, società ed enti dovranno redigere il conto consuntivo in termini di cassa. Ai Revisori di dette società ed enti è stato espressamente assegnato il compito di vigilare sull’adozione delle codifiche Siope e sulla trasmissione del bilancio consuntivo al Mef, secondo le modalità che saranno stabilite dalla Ragioneria generale dello Stato con Decreto dirigenziale. Inoltre, per dette società ed enti sarà adottato, entro il 28 febbraio 2012 con Decreto Mef, uno schema tipo di bilancio consuntivo.

L'art. 19 impone alle Amministrazioni pubbliche di presentare, oltre al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo, anche il “*Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio*”, per illustrare gli obiettivi di spesa, misurare i risultati e monitorare gli andamenti effettivi in termini di servizi forniti ed interventi realizzati. Detto “*Piano*” – con cui devono essere illustrati i programmi di spesa e le informazioni relative ai principali obiettivi da realizzare con i relativi indicatori quantitativi - deve essere coerente con il sistema di obiettivi ed indicatori adottati da ciascuna Amministrazione e costruito in modo da assicurare il consolidamento e la confrontabilità dei dati. Inoltre, il “*Piano*” deve essere pubblicato sul sito *internet* dell'Amministrazione interessata, con accesso dalla pagina principale e trasmesso al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi.

Vengono specificati all'art. 21 i requisiti minimi del “*Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio*” per ogni programma e per ciascun indicatore. Al termine dell'esercizio finanziario, il “*Piano*” deve essere integrato con le risultanze osservate in termini di risultati attesi e con le motivazioni circa gli eventuali scostamenti significativi rilevati, delle quali si dovrà tenere conto in sede di aggiornamento del “*Piano*” stesso per gli esercizi successivi.

Con l'art. 24 vengono stabiliscono i termini di approvazione dei bilanci:

- bilancio di previsione o *budget* economico: entro il 31 dicembre dell'anno precedente (per gli Enti vigilati entro il 31 ottobre);
- rendiconto o bilancio di esercizio: entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento (gli Enti vigilanti devono approvare il documento entro il successivo 30 giugno).

Infine, l'art. 25 prevede un'attività di sperimentazione gli esercizi 2012 e 2013 avente ad oggetto la tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una nuova configurazione del principio di competenza finanziaria, secondo il quale “*le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessita di predisporre la competenza finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento*”; ciò con il fine di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale. La disciplina e l'individuazione delle Amministrazioni interessate dalla sperimentazione saranno fissate con Decreto Mef entro il 31 dicembre 2011.

Principi contabili generali

In allegato al Decreto legislativo vengono definiti i 24 principi, che raggruppano sostanzialmente, sia quelli di riferimento per la redazione del bilancio di esercizio delle società di capitale che quelli da utilizzare per la redazione del bilancio di previsione e del conto consuntivo per la Pubblica Amministrazione: 1) Principio dell'annualità; 2) Principio dell'unità; 3) Principio della universalità; 4) Principio della integrità; 5) Principio della veridicità; 6) Principio della attendibilità; 7) Principio della correttezza; 8) Principio della chiarezza o della comprensibilità; 9) Principio della trasparenza; 10) Principio della significatività e rilevanza; 11) Principio della flessibilità; 12) Principio della congruità; 13) Principio della prudenza; 14) Principio della coerenza; 15) Principio della continuità; 16) Principio della costanza; 17) Principio della comparabilità; 18) Principio della verificabilità; 19) Principio della imparzialità (neutralità); 20) Principio della pubblicità; 21) Principio degli equilibri di bilancio; 22) Principio della competenza finanziaria; 23) Principio della competenza economica; 24) Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Bilanci di Regioni ed Enti Locali: pubblicato il Dlgs. che adegua ed armonizza i sistemi contabili e gli schemi di bilancio

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 172 del 26 luglio 2011, il Dlgs. 23 giugno 2011, n. 118, rubricato “*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Enti ed Organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della Legge n. 42 del 2009*”, che armonizza i sistemi contabili ed i bilanci delle Regioni, delle Province e degli Enti Locali.

Si tratta di un ulteriore significativo tassello dell'attuazione del cosiddetto “*Federalismo fiscale*” in ambito contabile, che segue a breve distanza di tempo la pubblicazione del Dlgs. 31 maggio 2011, n. 91, rubricato “*Disposizioni recanti attuazione dell'art. 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di*

adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili”, in vigore dal prossimo 1° settembre 2011, con il quale sono stati dettati i principi per la riforma della disciplina delle Pubbliche Amministrazioni (*vedi commento che segue all'interno della presente Rivista*).

Infatti, la Legge delega n. 42/09, in materia di “*Federalismo fiscale*” - che fra le proprie finalità ha anche quella di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli Enti Locali in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica - all'art. 2, comma 2, lett. h), indica come principio e criterio generale di finanza pubblica la “*adozione [anche per gli Enti Locali] di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi Regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affrancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; 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 dei dati contabili e di bilancio per le Amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge 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 del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi Enti territoriali; al fine di dare attuazione agli artt. 9 e 13, individuazione del termine entro il quale Regioni ed Enti Locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. e), in caso di mancato rispetto di tale termine*”.

Il Provvedimento in commento prevede che, a partire dal 1° gennaio 2014, tutti i livelli di governo dovranno tenere le stesse scritture contabili, passando per una fase di realizzazione graduale e sperimentale per 2 esercizi finanziari.

Il Dlgs. n. 118/11 ha ricevuto i pareri positivi della Conferenza unificata, della Commissione parlamentare per l'attuazione del “*Federalismo fiscale*” e delle altre Commissioni parlamentari di merito. Dal 2014 avremo per ogni Ente Locale un bilancio annuale di previsione articolato per missioni, programmi e macroaggregati (e un bilancio pluriennale triennale), redatto per competenza finanziaria, e un conto consolidato riportante i risultati anche di enti e società partecipate. Dovrà essere adottato anche un comune “*piano dei conti*” finalizzato al monitoraggio e al consolidamento dei conti pubblici. E' previsto, l'affiancamento alla contabilità finanziaria della contabilità economico-patrimoniale, una graduale estensione del bilancio di cassa e l'introduzione di un innovato principio di competenza finanziaria secondo il quale gli accertamenti e gli impegni saranno assunti nell'esercizio in cui le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate vengono a scadenza.

La riforma contabile dovrà permettere una maggior trasparenza e confrontabilità dei bilanci e delle politiche di spesa, nonché la possibilità per ogni Ente di disporre di un bilancio consolidato tale da rendere trasparente e neutrali le politiche di esternalizzazione dei servizi.

Molte delle disposizioni, di seguito esaminate, interessano anche gli Enti Locali e richiederanno futuri approfondimenti, tenendo anche presente che per molte delle norme esaminate dovranno attendersi i relativi Decreti attuativi. Gli artt. da 19 a 35 (Titolo II) riguardano specificatamente il settore sanitario.

Art. 1 – Oggetto e ambito di applicazione

Tale norma stabilisce che le disposizioni del presente Decreto costituiscono principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, nel rispetto dell'art. 117, comma 3, della Costituzione.

Individua gli Enti destinatari delle norme del Titolo I nelle Regioni e negli Enti Locali di cui all'art. 2 del Tuel (Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni), nonché nei loro Enti ed Organismi strumentali, identificati con i Decreti legislativi di cui all'art. 2, comma 7, della Legge n. 42 /09, rubricata “*Delega al Governo in materia di Federalismo fiscale*”.

Art. 2 – Adozione di sistemi contabili omogenei

Regioni, Enti Locali ed i loro Organismi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno affiancare a questa, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale con rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Le Istituzioni degli Enti Locali e gli altri Organismi strumentali dovranno altresì adottare il medesimo sistema contabile dell'Amministrazione di cui fanno parte. L'ultimo comma

stabilisce la graduale estensione dell'applicazione del bilancio finanziario di sola cassa agli Enti sopra individuati, sulla base degli esiti della sperimentazione attuata per il bilancio dello Stato.

Art. 3 – Principi contabili generali e applicati

Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno conformare la propria gestione ai Principi contabili di cui all'Allegato 1, tenuto conto degli aggiornamenti previsti a seguito degli esiti della sperimentazione. Tali Principi dovranno garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le Direttive dell'Ue e l'adozione di sistemi informativi omogenei ed inderogabili.

Le Istituzioni degli Enti Locali e gli altri Organismi strumentali dovranno conformare la propria gestione, sia ai suddetti principi contabili, sia ai principi del Codice civile.

Art. 4 – Piano dei conti integrato

La disposizione prevede l'adozione di un "*Piano dei conti integrato*", da individuare a seguito della sperimentazione, per consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici ed il miglioramento della raccordabilità dei conti delle Amministrazioni pubbliche con il "*Sistema europeo dei conti nazionali*" nell'ambito delle rappresentazioni contabili.

Il "*Piano dei conti integrato*" sarà costituito dall'elenco delle articolazioni delle "*unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali*", definito in modo da evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali e da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, e comprenderà anche tutti i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento.

Risulterà possibile un'articolazione differenziata per Comparto, in considerazione della specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle voci alle aggregazioni previste dal "*Piano dei conti integrato comune*".

Il livello del "*Piano dei conti integrato comune*" rappresenterà la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili; le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno allegare al bilancio di previsione un documento conoscitivo con le previsioni riferite agli aggregati individuati nel "*Piano dei conti integrato comune*", nonché allegare alla "*Nota integrativa*" al rendiconto un documento che esponga le risultanze del rendiconto con le voci articolate secondo la struttura del "*Piano dei conti integrato comune*".

Art. 5 – Definizione della "transazione elementare"

Si definisce "*transazione elementare*" ogni atto gestionale al quale deve essere attribuita una codifica tale da consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il "*Piano dei conti integrato comune*". Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno organizzare il proprio sistema informativo-contabile con obbligo di completa codifica per identificare le transazioni e consentirne l'esecuzione.

Art. 6 – Struttura della codifica della "transazione elementare"

La struttura della codifica delle "*transazioni elementari*" dovrà essere individuata dai futuri Decreti legislativi, emessi sulla base degli esiti della sperimentazione. Tale struttura potrà poi essere modificata con appositi Dm. Mef.

Art. 7 – Modalità di codificazione delle "transazioni elementari"

La norma stabilisce che la codificazione delle "*transazioni elementari*" dovrà essere effettuata uniformandosi alle istruzioni fornite da appositi glossari ed evitando l'adozione del criterio della prevalenza, l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi, o l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Art. 8 – Adeguamento Siope

Le codifiche Siope dovranno essere aggiornate, nel rispetto della struttura del "*Piano dei conti integrato comune*", con Decreto Mef.

Art. 9 – Il sistema di bilancio

La norma stabilisce che per le Amministrazioni pubbliche le finalità del sistema di bilancio - strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione - sono quelle di fornire informazioni ai "*decisioni pubblici*" in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'Ente.

Art. 10 – Bilanci di previsione finanziaria

Viene ribadito il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione finanziario annuale e del bilancio di previsione finanziario pluriennale, quest'ultimo di estensione almeno triennale con aggiornamento annuale.

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno allegare al bilancio di previsione ed al rendiconto l'elenco dei propri Enti ed Organismi strumentali, specificando che i relativi bilanci sono consultabili sul proprio sito *internet*, fatto salvo quanto disposto dall'art. 172, comma 1, lett. b), del Tuel (“*Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti: [...] b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce*”).

Le Pubbliche Amministrazioni interessate devono comunicare periodicamente, ed almeno in sede di rendicontazione, l'elenco delle partecipazioni possedute ed il tipo di contabilità da ciascuna di esse adottata.

Art. 11 – Schemi di bilancio

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno adottare comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri Enti ed Organismi strumentali, aziende, società ed altri organismi controllati.

E' previsto che gli Enti destinatari del presente Provvedimento predispongano un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito *internet*, con riportata un'esposizione sintetica dei dati di bilancio, delle risorse umane, finanziarie e strumentali utilizzate, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti, e degli eventuali scostamenti rilevati fra costi standard e costi effettivi; con un futuro decreto attuativo sarà definito un apposito schema-tipo di rendiconto per il cittadino.

La norma rinvia ai Decreti legislativi, da emanare a seguito degli esiti della sperimentazione, per l'individuazione degli schemi di bilancio e delle metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato.

Art. 12 – Omogeneità della classificazione delle spese

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno adottare uno schema di bilancio articolato per “*missioni*” e “*programmi*” che evidenzino le finalità della spesa, in modo da consentire una maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la loro destinazione alle politiche pubbliche settoriali, nonché la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni di cui ai Regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale.

Art. 13 – Definizione del contenuto di “*missione*” e “*programma*”

La disposizione definisce le “*missioni*” come funzioni principali e obiettivi strategici perseguiti con le risorse ad essi destinati da Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria, mentre i “*programmi*” come aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle “*missioni*”. La rappresentazione della spesa per “*missioni*” e “*programmi*” è dichiarata principio contabile fondamentale.

Art. 14 – Criteri per la specificazione e classificazione delle spese

Si stabiliscono i criteri e le metodologie di ripartizione delle spese in:

- “*missioni*”, individuate tenendo conto di quanto già previsto per il bilancio dello Stato;
- “*programmi*”, la cui realizzazione è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, individuati tenendo conto dell'attività di sperimentazione ed in funzione del raccordo con la codificazione Cofog di secondo livello (gruppi);
- “*macroaggregati*”, articolazione dei “*programmi*” in funzione della natura economica della spesa, classificabili a seconda del Titolo in specifiche voci;
- “*capitoli*”, ripartizione dei “*macroaggregati*” ed unità elementari di gestione raccordabili al “*Piano dei conti integrato comune*”;
- “*articoli*”, eventuale ripartizione dei “*capitoli*” e unità elementari di gestione raccordabili al “*Piano dei conti integrato comune*”.

In allegato al bilancio consuntivo dovrà essere inserita una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le funzioni riconducibili al vincolo di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), della Costituzione

e alle “*funzioni fondamentali*” di cui alla lett. p), nonché dei relativi costi e fabbisogni *standard*; contenuti e schema dell'allegato saranno definiti con Decreto in base alle risultanze del periodo di sperimentazione.

Art. 15 – Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate

La norma classifica le entrate degli schemi di bilancio finanziario nei seguenti livelli di dettaglio:

- “*titoli*”, a seconda della fonte di provenienza dell'entrata;
- “*tipologie*”, in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza;
- “*categorie*”, definite sulla base dell'oggetto dell'entrata nell'ambito di ogni tipologia, e rilevando separatamente le entrate o quote di entrata aventi carattere non ricorrente;
- “*capitoli*”, ripartizione delle tipologie e unità elementari di gestione e rendicontazione;
- “*articoli*”, eventuale ripartizione dei “*capitoli*” e unità elementari di gestione e rendicontazione.

Art. 16 – Flessibilità degli stanziamenti di bilancio

Regioni, Enti Locali ed Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria, al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, in sede di gestione possono effettuare variazioni compensative fra le dotazioni delle “*missioni*” e dei “*programmi*”, limitatamente alle spese di personale, in conseguenza a provvedimenti di trasferimento interno di personale, nonché effettuare variazioni fra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun “*programma*” o rimodulazione compensative fra programmi di diverse missioni, fatto salvo il divieto di utilizzare stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Art. 17 – Tassotomia per gli Enti in contabilità civilistica

Regioni ed Enti Locali che adottano la contabilità economico-finanziaria dovranno predisporre un *budget* economico e riclassificare i propri dati contabili attraverso la rilevazione Siope, di cui all'art. 14, comma 6, della Legge n. 196/09, al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli della altre Amministrazioni pubbliche. Tali Enti dovranno elaborare un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per “*missioni*” e “*programmi*”, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura Cofog di secondo livello; tale prospetto deve essere allegato al *budget* ed al bilancio di previsione.

Nella “*Relazione sulla gestione*” dovranno essere attestate le attività riferite a ciascun “*programma*” di spesa. Gli Organi di controllo interno dovranno vigilare sul rispetto di quanto disposto con il presente art. 17 ed attestare l'effettuazione o meno di tale adempimento nella “*Relazione dei sindaci*” di cui all'art. 2429 Cc.

Art. 18 – Termini di approvazione dei bilanci

Le Regioni e gli Enti Locali di cui all'art. 2 del Tuel (Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate e Unioni di Comuni) dovranno approvare il bilancio di previsione o il *budget* economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente l'esercizio di riferimento, il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile successivo all'anno di riferimento, e il bilancio consolidato entro il successivo 30 giugno.

Gli Enti di cui sopra ed i loro Enti ed Organismi strumentali, identificati con prossimi Decreti legislativi di cui all'art. 2, comma 7, della Legge n. 42 /09 (“*Delega al governo in materia di Federalismo fiscale*”), dovranno trasmettere i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla banca-dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'art. 13, comma 3, della Legge n. 196/09.

Art. 36 – Sperimentazione

A decorrere dall'anno 2012, è prevista una fase di sperimentazione, della durata di 2 esercizi finanziari, per verificare la rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, per individuare eventuali criticità del sistema ed i conseguenti interventi di modifica, avendo particolare riguardo circa l'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa.

Saranno definite, entro 90 giorni dall'emanazione del presente Dlgs. n. 118/11, con apposito Dpcm., le modalità di sperimentazione, i principi contabili, il livello minimo di articolazione del “*Piano dei conti integrato comune*” e del “*Piano dei conti integrato di Comparto*”, la codifica delle transazioni elementari, gli schemi di bilancio, i criteri d'individuazione dei programmi, le metodologie comuni per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato, le modalità di attuazione della classificazione per missione e programmi e le eventuali ulteriori integrazioni e modifiche alle disposizioni concernenti il sistema

contabile delle amministrazioni oggetto della sperimentazione. La sperimentazione della contabilità finanziaria dovrà avvenire sulla base di un'innovata configurazione del Principio della competenza finanziaria, secondo il quale *“le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento”*.

Il bilancio di previsione annuale e quello pluriennale mantengono il loro carattere autorizzatorio, sostituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, per i servizi per conto terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa.

Nella fase sperimentale, per i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, potranno essere adottati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

Al termine del primo anno di sperimentazione e poi ogni 6 mesi, il Mef trasmette dalle Camere una relazione sui risultati conseguiti.

Con un successivo Dpcm., entro 150 giorni dall'emanazione del Decreto legislativo in commento, saranno individuate, sulla base di criteri geografici e demografici, le Amministrazioni coinvolte nella sperimentazione ed il sistema per loro premiante. In base alle risultanze della sperimentazione, saranno emanati successivi Decreti legislativi correttivi concernenti il contenuto specifico del Principio della competenza finanziaria, i principi contabili generali applicati, il livello minimo di articolazione del *“Piano dei conti integrato comune”* e di ciascun Comparto, la codifica della transazione elementare, gli schemi di bilancio, i criteri d'individuazione dei programmi sottostanti le *“missioni”*, le metodologie comuni ai diversi Enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato per programmi, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi e la definizione di spese rimodulabili e non rimodulabili.

Art. 37 – Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le Province di Trento e di Bolzano

Per gli Enti ubicati nel Trentino-Alto Adige, decorrenza e modalità applicative delle disposizioni di cui al presente Dlgs. dovranno essere stabilite in conformità con i relativi statuti secondo le procedure previste dall'art. 27, della Legge n. 42/09.

Art. 38 – Disposizioni finali e transitorie

Le norme di riferimento per gli Enti Locali contenute nel Decreto legislativo in commento entreranno in vigore dall'anno 2014, ad eccezione di quelle relative alla sperimentazione, che avranno vigenza dall'esercizio 2012.

Le Regioni, gli Enti Locali e gli Enti ad essi strumentali che adottano la contabilità finanziaria dovranno conformare la propria gestione facendo riferimento ai 18 principi contabili descritti nel presente Allegato, che potranno essere aggiornati tenuto conto delle risultanze della sperimentazione.

Tali principi contabili ricalcano sostanzialmente quelli conosciuti ed elencati nell'aggiornamento del documento *“Finalità e postulati dei principi contabili degli Enti Locali”*, approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali presso il Ministero dell'Interno nella seduta del 18 ottobre 2006; di tale documento ne ha preso atto, ai sensi dell'art. 9, comma 6, del Dlgs. n. 281/97, la Conferenza Stato-Città e Autonomie locali nella seduta del 17 dicembre 2009.

I principi contabili in commento tengono conto della platea più ampia al quale il presente Provvedimento è destinato, e fanno particolare riferimento ai documenti ed alle scritture contabili economico-patrimoniali; inoltre, sottolineiamo una maggiore attenzione alle scritture di cassa ed ai riflessi delle valutazioni finanziarie e delle stime economico-patrimoniali sugli equilibri di bilancio economici e finanziari, presenti e futuri.

Qui di seguito elenchiamo i principi contabili, con inserite le sole innovazioni apportate rispetto ai principi approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali:

1. Principio della annualità;
2. Principio dell'unità;
3. Principio della universalità;
4. Principio della integrità;

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità: il principio qui adottato, riguardo alla veridicità, aggiunge che sono da evitare sottovalutazioni e sopravvalutazioni delle singole poste, le quali devono essere sempre valutate secondo una rigorosa analisi di controllo. Viene precisato che il principio della correttezza comporta il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione. Per tale motivo, il principio della correttezza viene esteso anche ai principi contabili generali ed applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui è informato l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni Amministrazione pubblica.

Con riferimento alla chiarezza ed alla comprensibilità, si sottolinea come il sistema di bilancio deve essere prontamente comprensibile dagli utilizzatori ed in grado di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità di conoscenze. Il principio conclude dichiarando che i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e gli altri principi allo stesso collegati, non acquisiscono il parere favorevole da parte degli Organi preposti al controllo ed alla revisione contabile;

6. Principio della significatività e rilevanza;

7. Principio della flessibilità: il principio di flessibilità consente di trovare, all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio, il modo per fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli Organi di governo. A tale scopo, la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative ad eventi non prevedibili e straordinari. Nel testo descrittivo del principio viene precisato, a proposito di un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, che non deve essere considerata negativamente la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le "missioni" e tra i "programmi" conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna Amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne ad ogni "programma";

8. Principio della congruità

9. Principio della prudenza: rileva che la sua applicazione non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, dei proventi e delle valutazioni del patrimonio, ma permettere di esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti che risulti veritiero e corretto, soprattutto ponderando rischi ed incertezze connessi agli andamenti operativi degli Enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'Amministrazione;

10. Principio della coerenza: precisa che la coerenza interna del sistema di bilancio deve riguardare anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste, in conformità ai postulati ed ai principi generali, e concernere le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio; inoltre, prescrive che le strutture dei conti debbano essere tra loro comparabili, non solo da un punto di vista formale, ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati;

11. Principio della continuità e della costanza: il presente principio contabile risulta innovativo rispetto al Documento dell'Osservatorio, in quanto specifica che la valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere svolta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'Amministrazione pubblica è costituita, e che pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio rispondano al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima in grado di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Inoltre, si precisa che la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione rappresenta uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio. L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati deve rappresentare un'eccezione, da descrivere e documentare in apposite relazioni del sistema di bilancio;

12. Principio della comparabilità e verificabilità;

13. Principio di neutralità o imparzialità;

14. Principio della pubblicità;

15. Principio dell'equilibrio di bilancio: il principio precisa che il vincolo del bilancio di previsione in pareggio finanziario riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa, sottolineando anche che non è sufficiente a soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica Amministrazione. Occorre tenere in considerazione anche gli equilibri economici e patrimoniali, anch'essi da verificare in sede di previsione, durante la gestione e nei risultati complessivi dell'esercizio. La realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione, sia nei documenti contabili di rendicontazione) deve essere garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'Amministrazione pubblica in un mercato dinamico. Il principio dell'equilibrio di bilancio deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni Amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata;

16. Principio della competenza finanziaria: nella stesura attuale del Dlgs. viene affermato soltanto che tale principio costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti ed impegni) e specificato che i contenuti saranno definiti a seguito della sperimentazione biennale di cui all'art. 36.

Nel precedente testo inserito nello Schema di decreto, approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 17 dicembre 2010, e ora non riproposto era specificato che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito e che non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Inoltre, era precisato che deve essere specificatamente dato atto, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, e che occorre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di provvedimento di assestamento generale di bilancio, dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza, per la gestione dei residui, nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale;

17. Principio della competenza economica: specifica in modo particolare come i componenti economici positivi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio e che tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni Amministrazione pubblica;

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma: si afferma la necessità di rilevare contabilmente le operazioni ed i fatti accaduti durante l'esercizio secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale, in conformità alla loro sostanza effettiva, alla realtà economica che li ha generati ed ai contenuti della stessa.

Meccanismi sanzionatori e premiali per Regioni, Province e Comuni: in G.U. il Dlgs. che li disciplina

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 219 del 20 settembre 2011 il Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, rubricato "*Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni, a norma degli artt. 2, 17 e 26 della Legge 5 maggio 2009, n. 42*".

Il Provvedimento, che entrerà in vigore il 5 ottobre prossimo, prevede una serie di misure per garantire il coordinamento della finanza pubblica, sia dal lato dei meccanismi sanzionatori – quali, ad esempio, sulla responsabilità politica del Presidente della Giunta regionale e sul mancato rispetto del Patto di stabilità interno - sia dal lato delle premialità per gli Enti virtuosi - tra queste ultime, la partecipazione delle Province all'accertamento fiscale è incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 50% delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo.

Il Dlgs. n. 149/11 è diretto a disciplinare i meccanismi premiali e sanzionatori nei confronti degli Organi di governo e dei vertici amministrativi, con la finalità di garantire la massima

responsabilizzazione degli Amministratori e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti.

Il Provvedimento disciplina, con il Capo I, i meccanismi sanzionatori.

In primo luogo, si prevede l'istituzione di una relazione di fine legislatura regionale e di fine mandato per gli Enti Locali. Si tratta di una sorta di "*dichiarazione certificata*" dei saldi prodotti e delle iniziative intraprese, secondo un modello comune per tutti gli Enti territoriali che rende comparabili le *performance* all'interno del medesimo livello di governo. Infatti, tale strumento è preordinato ad informare gli elettori, adeguatamente prima delle elezioni e senza rischio di strumentalizzazione politica, sulle reali ed effettive condizioni finanziarie dell'Ente e sulle azioni intraprese e rendere effettivamente possibile l'esercizio di quella funzione di controllo democratico degli eletti (l'ormai noto slogan "*vedo/pago/voto*") che costituisce l'essenza del "*Federalismo*". Viene portato a sistema l'insieme delle innovazioni introdotte attraverso i Decreti attuativi della Legge n. 42/09 relativamente ad una nuova trasparenza sulle decisioni di spesa, garantita attraverso l'introduzione dei costi e dei fabbisogni *standard* ed una nuova semplificazione e responsabilizzazione sulle decisioni di entrata, garantita attraverso i nuovi impianti della fiscalità regionale, provinciale e comunale.

In questo quadro si colloca il sistema dei meccanismi sanzionatori, diretti ad evitare che una cattiva gestione della "*cosa pubblica*" ricada sui cittadini con incrementi indebiti della pressione fiscale. Viene introdotto l'istituto della "*responsabilità politica*" dei vertici degli Esecutivi degli Enti territoriali.

Il Capo II disciplina i meccanismi premiali, e si struttura in una serie di misure relative al Patto di stabilità interno, che acquisiscono un valore nuovo in forza del processo di razionalizzazione complessivamente introdotto dai Decreti attuativi delle Legge n. 42/09 e alla nuova trasparenza che viene conquistata attraverso costi e fabbisogni *standard* e con il Decreto sulla armonizzazione dei sistemi contabili. E' in questo nuovo contesto sistematico che devono essere considerate le innovazioni introdotte, che riguardano anche il concorso delle Province nella lotta all'evasione fiscale e contributiva e che prevedono adeguati incentivi per l'impegno su questo versante (disposizioni analoghe sono contenute nei Dlgs. nn. 23/11 e n. 68/11 per quanto riguarda, rispettivamente, i Comuni e le Regioni).

Di seguito si esaminano più nel dettaglio quelle norme che più da vicino interessano direttamente Province e Comuni.

Art. 4 – Relazione di fine mandato provinciale e comunale

Analogamente a quanto previsto per le Regioni, l'art. 4 dispone l'obbligo per le Province e i Comuni di redazione di una relazione di fine mandato, sottoscritta dal Presidente della Provincia o dal Sindaco non oltre il novantesimo giorno antecedente la data di scadenza del mandato, certificata dall'Organo di revisione dell'Ente Locale entro e non oltre 10 giorni dalla sottoscrizione, e trasmessa al Tavolo tecnico interistituzionale, istituito presso la Conferenza permanente per il Coordinamento della finanza pubblica, entro il medesimo termine.

Il Tavolo tecnico, composto pariteticamente da rappresentanti ministeriali e degli Enti Locali, ha il compito di verificare, per quanto di propria competenza, la conformità dei dati della relazione di fine mandato con i dati finanziari in proprio possesso e con le informazioni contenute nella banca-dati delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 13 della Legge n. 196/09.

Il Tavolo tecnico invia apposito rapporto, circa l'espletamento dell'attività di verifica sulla relazione, al Presidente della Provincia o del Sindaco, entro 20 giorni.

Il rapporto e la relazione sono pubblicati sul sito istituzionale della Provincia o del Comune entro il giorno successivo alla data di ricevimento del rapporto del Tavolo tecnico citato e trasmessi dal Presidente della Provincia e dal Sindaco alla Conferenza permanente per il Coordinamento della finanza pubblica.

L'art. 4 prevede anche apposite disposizioni in caso di scioglimento anticipato del Consiglio comunale o provinciale.

I contenuti della relazione di fine mandato consistono nella descrizione dettagliata delle principali attività normative e amministrative svolte durante la consiliatura, ed in particolare nell'indicazione di:

- a) sistema ed esiti dei controlli interni;
- b) eventuali rilievi della Corte dei conti;
- c) azioni intraprese per il rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati e lo stato del percorso di convergenza verso i fabbisogni *standard*;

- d) situazione finanziaria e patrimoniale, anche evidenziando le carenze riscontrate nella gestione degli Enti e società controllate dal Comune o dalla Provincia, con l'indicazione delle azioni intraprese per porvi rimedio;
- e) azioni di contenimento della spesa e stato del percorso di convergenza ai fabbisogni *standard*, da misurarsi attraverso un adeguato monitoraggio degli *output* e delle caratteristiche dei destinatari di ciascun servizio offerto;
- f) quantificazione della misura dell'indebitamento provinciale o comunale.

Ad un atto di natura non regolamentare del Ministro dell'Interno - adottato sentita la Conferenza Stato, Città e Autonomie locali, di concerto con il Mef entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del Dlgs. n. 149/11 - è rimessa la definizione di uno Schema-tipo per la redazione della relazione di fine mandato nonché una forma semplificata per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

Il mancato adempimento a quanto sopra esposto, obbliga il Presidente della Provincia o il Sindaco a darne notizia sulla pagina principale del sito istituzionale dell'Ente, motivandone le ragioni.

Art. 5 – Regolarità della gestione amministrativo-contabile

L'art. 5 consente alla Ragioneria generale dello Stato di attivare, ai sensi della disciplina sui poteri di monitoraggio che le sono stati attribuiti dalla Legge di contabilità nazionale - art. 14, comma 1, lett. d), Legge n. 196/09 - verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, qualora un Ente, anche attraverso le rilevazioni Siope, evidenzi situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi (comma 1).

A tale proposito, si ricorda che l'art. 14 citato definisce alcune funzioni della Ragioneria generale dello Stato finalizzate al monitoraggio e alla valutazione della spesa pubblica. Tra esse, vi rientra la verifica della regolarità della gestione amministrativo-contabile delle Amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano. Per gli Enti territoriali, la RgS compie verifiche finalizzate ad accertare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, nonché per l'eventuale esercizio dei poteri sostitutivi del Governo. I referti di tali verifiche sono inviati alla Conferenza permanente per il Coordinamento della finanza pubblica affinché possa valutare l'opportunità di attivare il "*Piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza*" di cui all'art. 18, comma 1, lett. d), della Legge-delega per l'attuazione del "*Federalismo fiscale*" n. 42/09.

Le modalità di attuazione della previsione in esame sono demandate ad un Dm. Mef, da adottarsi di concerto con il Ministro dell'Interno e con il Ministro per i Rapporti con le Regioni, d'intesa con la Conferenza unificata, prevedendo anche forme di contraddittorio fra il Mef e gli Enti sottoposti a verifica.

Art. 6 – Responsabilità politica del Presidente di Provincia e del Sindaco

Si novella l'art. 248, comma 5, del Tuel, prevedendo che, fatto salvo quanto previsto dall'art. 1 della Legge n. 20/94, gli Amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto responsabili, anche in primo grado, di danni cagionati con dolo o colpa grave e riconducibili alla loro diretta responsabilità, nei 5 anni precedenti il verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di 10 anni:

- a) incarichi di Assessore;
- b) di Revisore dei conti di Enti Locali;
- c) di rappresentante di Enti Locali presso altri Enti, Istituzioni ed Organismi pubblici e privati.

Per il caso dei Sindaci e dei Presidenti di Provincia ritenuti responsabili da parte della Corte dei conti, inoltre, si prevede la non candidabilità, per un periodo di 10 anni, alle cariche di:

- a) Sindaco;
- b) Presidente di Provincia;
- c) Presidente di Giunta regionale,
- d) membro dei Consigli comunali e provinciali;
- e) membro di Assemblee e consigli regionali;
- f) membro del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo.

Inoltre, i Sindaci ed i Presidenti di Provincia non possono altresì ricoprire, per un periodo di 10 anni, la carica di Assessore comunale, provinciale o regionale, né alcuna carica in Enti vigilati o partecipati da Enti pubblici.

Il sistema “sanzionatorio” è esteso anche ai membri del Collegio dei revisori dei conti che siano riconosciuti responsabili in sede di giudizio della Corte dei conti: costoro non possono essere nominati nel Collegio dei revisori degli Enti Locali e degli Enti ed Organismi agli stessi riconducibili, per un periodo fino a 10 anni, a seconda della gravità accertata. La Corte dei conti trasmette l'esito dell'accertamento anche all'Ordine professionale di appartenenza dei Revisori, che è chiamato a valutare la sussistenza per l'avvio di eventuali procedimenti disciplinari.

Il comma 2 introduce una disciplina normativa che consente al Prefetto, all'esito del controllo svolto dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e ricorrendo i presupposti previsti dal Dlgs. n. 149/11, di assegnare al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto, anche con la previsione della nomina di un Commissario per la adozione della relativa dichiarazione e per dare corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'Ente, ai sensi dell'art. 141 del Tuel.

Art. 7 – Mancato rispetto del Patto di stabilità interno

L'art. 7 disciplina le conseguenze del mancato rispetto del Patto di stabilità interno da parte delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti Locali nell'anno successivo a quello dell'inadempienza.

In particolare, il comma 2 dispone una serie di conseguenze automatiche dell'inadempimento del Patto da parte degli Enti Locali, a valere sull'anno successivo.

Le misure sanzionatorie per gli Enti Locali recate dal comma in esame sono sostanzialmente conformi a quelle già previste dalla vigente disciplina del Patto di stabilità interno per gli anni 2011-2013, contenute all'art. 1, commi 119-121, della Legge di stabilità per il 2011 (Legge n. 220/10).

Per gli Enti inadempienti è previsto, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza:

- a) una riduzione del “*Fondo sperimentale di riequilibrio*” o del “*Fondo perequativo*” di una misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato e comunque per un importo non superiore al 3% delle entrate correnti registrate nell'ultimo consuntivo approvato;
- b) il divieto di impegnare spese di parte corrente in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;
- c) il divieto di ricorrere all'indebitamento per finanziare gli investimenti. Per quanto concerne la contrazione di mutui e di prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie per il finanziamento degli investimenti, si precisa, in linea con la normativa vigente, che essi devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del Patto di stabilità interno per l'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito;
- d) il divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento a processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto agli Enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della sanzione;
- e) l'obbligo di procedere ad una rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza, indicati nell'art. 82 del Tuel, apportando una riduzione del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2010.

Il comma 3 prevede la possibilità che le sanzioni previste per le Regioni e gli Enti Locali, rispettivamente, ai commi 1 e 2 dell'art. 7 in esame, possano essere ridefinite con legge sulla base delle proposte avanzate dalla Conferenza permanente per il Coordinamento della finanza pubblica.

L'applicazione delle sanzioni avviene in caso di mancato rispetto del Patto per l'anno 2010 e seguenti (comma 4).

Il comma 5 novella il comma 122 dell'art. 1 della Legge n. 220/10 (“*Legge di stabilità 2011*” contenente una riformulazione del sistema di premialità per gli Enti Locali virtuosi).

Artt. 8 e 9 – Ulteriori disposizioni concernenti il Patto di stabilità interno e ulteriori meccanismi premiali

Le disposizioni di questi 2 articoli riguardano nello specifico le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano.

Art. 10 – Contrasto all'evasione fiscale

Al fine di potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale svolta dalle Province, si prevede (comma 1) un incentivo che si sostanzia nel riconoscimento di una quota pari al 50% delle maggiori somme relative a Tributi statali riscosse a titolo definitivo a seguito dell'intervento della Provincia. Tale intervento può avvenire anche attraverso la segnalazione all'Agenzia delle Entrate ed alla Guardia di finanza di elementi utili ad integrare i dati contenuti nelle Dichiarazioni presentate dai contribuenti per la determinazione di maggiori imponibili fiscali.

I commi 2 e 3 della disposizione recano le modalità attuative di quanto previsto dal comma 1.

Art. 11 – Collaborazione nella gestione organica dei tributi

Sono stabilite le regole sulla collaborazione delle Province con l'Agenzia delle Entrate nella gestione organica dei Tributi e delle Compartecipazioni provinciali. A tal fine, si prevede la possibilità di stipulazione di convenzioni fra i 2 soggetti, con l'indicazione di alcuni contenuti minimi (comma 2). Ulteriori convenzioni possono essere concluse fra il Mef e le Province (comma 3) al fine di definire le modalità gestionali ed operative per la ripartizione degli introiti derivanti dall'attività di recupero dell'evasione.

Art. 12 – Ulteriori forme premiali per l'azione di contrasto dell'evasione fiscale

L'art. 12 rimanda ad un accordo fra Governo, Regioni, Province e Comuni, conseguito in sede di Conferenza unificata, la definizione delle modalità per la ricognizione delle capacità fiscali effettive e potenziali dei singoli territori, tenendo conto del rapporto tra i dati fiscali dichiarati e i dati elaborati dall'Istat.

L'accordo, ai sensi del comma 2, deve contenere pure un programma pluriennale di attività di contrasto all'evasione fiscale finalizzato alla convergenza della capacità fiscale effettiva alla capacità fiscale potenziale, con la definizione delle modalità di concorso dei singoli Enti dei vari livelli di governo, degli obiettivi intermedi da raggiungere e delle misure premiali o sanzionatorie.

Il comma 3 contiene una disciplina "anti-stallo", consentendo, ove non venga raggiunto l'accordo entro il termine di un anno dalla data di entrata in vigore del Dlgs. n. 149/11, che le misure siano fissate con Dpcm., previa valutazione congiunta in sede di Conferenza unificata.

Art. 13 – Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano

L'art. 13 stabilisce l'applicazione delle disposizioni nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli Enti Locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e Province autonome conformemente ai relativi statuti, con le procedure previste dall'art. 27 della Legge n. 42/09. In caso di inutile decorrenza del termine semestrale, sino a completamento delle predette procedure, le disposizioni trovano immediata e diretta applicazione nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Art. 15 – Riordino dei termini per la trasmissione dei dati degli Enti territoriali

Un apposito Dpcm. autorizzerà a provvedere al riordino della disciplina vigente in materia di oneri e obblighi informativi a carico di Comuni, Province, Città metropolitane nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni statali, riducendo e unificando i termini e le comunicazioni attualmente previsti per la trasmissione dei dati, ferma restando la disciplina sanzionatoria in vigore.

Art. 16 – Interventi del settore creditizio a favore del pagamento delle imprese creditrici degli enti territoriali

E' rimesso ad un Tavolo tecnico, da istituire entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del Dlgs. n. 149/11, e composto dal Mef, da un rappresentante delle Regioni e da un rappresentante delle Autonomie locali e dall'Associazione bancaria italiana, il compito di individuare una serie di interventi possibili al fine di favorire, tra l'altro, il pagamento dei crediti dovuti dagli Enti territoriali nei confronti delle imprese.

Legge di contabilità e finanza pubblica: *focus* sui principi di riferimento utili anche per gli Enti Locali

La riforma della disciplina di contabilità pubblica, approvata con la Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (*“Legge di contabilità e finanza pubblica”*), pubblicata sulla G.U. n. 303, Supplemento Ordinario n. 245, del 31 dicembre 2009, è entrata in vigore il 1° gennaio 2010.

Il Provvedimento non riguarda direttamente gli Enti Locali, ma i principi richiamati e l'impostazione generale dettata per il bilancio dello Stato avranno certamente riflessi sulla futura legislazione che riguarderà la contabilità e la finanza delle Amministrazioni Locali, a partire dai Decreti attuativi della Legge-delega in materia di Federalismo fiscale (Legge 5 maggio 2009, n. 42), attualmente in fase di emanazione.

Il fine della riforma è quello di adeguare il contesto normativo e le regole che presiedono al governo della finanza pubblica al nuovo assetto costituzionale dei rapporti tra Stato ed Enti territoriali ed ai vincoli di bilancio derivanti dall'Ordinamento comunitario, nonché ad introdurre strumenti di pianificazione e controllo della spesa, finalizzati al contenimento della stessa.

La Legge stabilisce i principi fondamentali di armonizzazione e di coordinamento dei bilanci pubblici e delega il Governo ad emanare uno o più Decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di tutte le Amministrazioni pubbliche di cui all'elenco Istat, escluse Regioni ed Enti Locali. In merito alla citata armonizzazione e coordinamento di bilancio è stato approvato dal Consiglio dei Ministri, nella riunione del 17 dicembre 2010, il primo Decreto legislativo attuativo, recante *“Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Enti ed Organismi”*, attualmente in attesa di pubblicazione sulla G.U., *vedi commento nel Notiziario della presente Rivista*.

Tali Enti territoriali sono stati espressamente esclusi per evitare sovrapposizioni con i Decreti delegati in materia di Riforma federale del nostro Ordinamento, attuativi della Legge-delega n. 42/09. In proposito, la Legge n. 196/09 in commento, sempre con l'obiettivo di armonizzare tutti i sistemi e gli schemi di bilancio della Pubblica Amministrazione, ha provveduto a modificare la stessa Legge-delega n. 42, affinché i futuri Decreti legislativi attuativi vengano predisposti tenendo conto dei principi e delle norme dettate per la contabilità pubblica dal Provvedimento in commento e di quelle attuative in corso di definizione.

La norma interviene in alcuni casi dettando sin d'ora una disciplina puntuale, in altri casi rinviando a Provvedimenti di delega di cui definisce i contenuti ed i principi su molti aspetti che regolano il governo della finanza pubblica e, in particolare, sui seguenti temi:

17. principi di coordinamento tra i livelli di governo, definizione degli obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili;
18. misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa;
19. programmazione degli obiettivi di finanza pubblica, relativi documenti, loro contenuti e tempistica di presentazione;
20. monitoraggio dei conti pubblici;
21. copertura finanziaria delle leggi;
22. bilancio dello Stato, in tutte le fasi in cui esso si articola (bilancio di previsione, entrate e spese dello Stato, rendiconto generale, analisi e valutazione della spesa, bilancio di cassa);
23. Tesoreria degli Enti Pubblici e programmazione dei flussi di cassa;
24. sistema dei controlli di ragioneria e di valutazione della spesa.

Il Provvedimento, coerentemente con la recente legislazione, recepisce come principio generale di bilancio il metodo di programmazione finanziaria nel medio termine (base almeno triennale), con un ampio coinvolgimento di tutti i livelli di governo nell'individuazione delle politiche di bilancio in accordo con gli impegni assunti in sede comunitaria.

Le nuove norme tendono a rafforzare i meccanismi e gli strumenti per il controllo quantitativo e qualitativo della spesa, sono orientate alla misurazione ed alla valutazione dei risultati ed hanno l'intento di conseguire una più accurata programmazione finanziaria grazie ad una migliore gestione del debito e delle disponibilità presso la Tesoreria.

La Legge n. 196/09 prevede la delega per l'armonizzazione degli schemi di bilancio e dei sistemi contabili delle P.A. e l'istituzione di una banca dati comune. Infatti, i Decreti legislativi, da predisporre a cura del "Comitato per i principi contabili delle Amministrazioni Pubbliche" in raccordo con la "Commissione tecnica paritetica per il Federalismo fiscale", dovranno essere emanati nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, che permettano il consolidamento e il monitoraggio nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle Amministrazioni Pubbliche;
- definizione dell'elenco di voci per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le P.A. tenute al regime di contabilità civilistica, con lo scopo di rendere univoco il raccordo con le regole contabili e il piano dei conti delle altre P.A.;
- adozione di comuni schemi di bilancio con articolazione in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa;
- affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, a soli fini conoscitivi, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- adozione di un bilancio consolidato delle P.A. con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati;
- definizione di un comune sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica

La Legge n. 196/09 ridisegna il ciclo della programmazione economico-finanziaria, sia sotto il profilo della tempistica, che della tipologia degli strumenti, attraverso i quali essa è realizzata.

In particolare, tra gli strumenti di programmazione sono indicati:

- la Relazione sull'economia e la finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il 15 aprile di ogni anno;
- lo schema di Decisione di finanza pubblica (che sostituirà il Documento di programmazione economico finanziaria), da presentare entro il 15 luglio alle Amministrazioni locali (Conferenza permanente), per poi approdare alle Camere entro il 15 settembre di ogni anno;
- il Disegno di legge di stabilità (che sostituirà la Legge finanziaria) ed il Disegno di legge di bilancio, da presentare alle Camere entro il 15 ottobre (e non più entro il 30 settembre) di ogni anno;
- il Disegno di legge di assestamento, da presentare alle Camere entro il 30 giugno di ogni anno;
- i Provvedimenti collegati alla Manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il mese di febbraio (dell'anno successivo);
- l'aggiornamento del Programma di stabilità, da inoltrare al Consiglio dell'Unione europea ed alla Commissione europea secondo il calendario concordato in tali sedi.

L'impostazione del ciclo di bilancio è tale da saldare, temporalmente, la fase della programmazione economico-finanziaria (che si realizza attraverso l'approvazione della Decisione di finanza pubblica) a quella dell'attuazione della Manovra di finanza pubblica, necessaria al conseguimento degli obiettivi programmatici (che si realizza attraverso la c.d. "Manovra triennale di finanza pubblica", ossia il Ddl. di stabilità ed il Ddl. di bilancio).

Riguardo ai singoli strumenti di programmazione, si fa presente quanto segue.

1. Decisione di finanza pubblica (art. 10)

Il ciclo della programmazione, al fine di assicurare il coordinamento con tutti i livelli di governo, inizia il 15 luglio con la definizione delle "Linee guida" per la ripartizione degli obiettivi di bilancio, da inviare alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica ed alle Camere. Acquisito il Parere della Conferenza, il Governo deve predisporre la Decisione di finanza pubblica, sostitutiva dell'attuale Documento di programmazione economico finanziaria, da presentare alle Camere entro il 15 settembre.

Il nuovo strumento conterrà gli obiettivi di politica economica ed il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica almeno per il triennio successivo, nonché l'aggiornamento delle previsioni per l'anno in corso; oltre a descrivere gli assetti del livello territoriale centrale, definirà e differenzierà gli

obiettivi tra i diversi livelli organizzativi e territoriali delle Amministrazioni, distinguendo tra Amministrazioni centrali, Amministrazioni locali ed Enti di previdenza ed assistenza sociale.

A tale Provvedimento dovranno uniformarsi gli Enti Locali nel determinare gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali.

In particolare, nella Decisione sono riportati:

- l'indicazione dell'evoluzione economico-finanziaria internazionale per l'anno in corso e per il periodo di riferimento;
- le previsioni tendenziali, a legislazione vigente;
- le previsioni tendenziali del saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato e del saldo di cassa del settore statale;
- un'indicazione di massima delle risorse necessarie a confermare normativamente, per il periodo di riferimento del documento, gli impegni e gli interventi di politica economica e di bilancio, adottati negli anni precedenti per i principali settori di spesa;
- gli obiettivi programmatici, per ciascun anno in rapporto al Pil, per l'indebitamento netto, per il saldo di cassa e per il debito delle Amministrazioni pubbliche, al netto e al lordo degli interessi e delle eventuali misure *una tantum*, nonché, a fini conoscitivi, l'obiettivo di massima della pressione fiscale complessiva, coerente con il livello massimo di spesa corrente;
- il contenuto del Patto di convergenza e del Patto di stabilità interno e relative sanzioni per gli Enti territoriali;
- l'articolazione della Manovra triennale, con l'indicazione delle azioni da assumere nei diversi settori di spesa delle Amministrazioni centrali;
- l'indicazione degli eventuali Disegni di legge collegati alla Manovra di finanza pubblica;
- l'evidenziazione, a fini conoscitivi, del prodotto potenziale e degli indicatori strutturali programmatici del Conto economico delle Pubbliche Amministrazioni.

Il Governo dovrà, altresì, presentare in Parlamento una Nota di aggiornamento della Decisione di finanza pubblica ogni qualvolta intenda modificare gli obiettivi programmatici o in presenza di scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica rispetto agli obiettivi che rendano necessari interventi correttivi.

2. *Legge di stabilità e Legge di bilancio (art. 11)*

La Legge di stabilità, sostitutiva della Legge Finanziaria, comporrà, unitamente alla Legge di bilancio, la "Manovra finanziaria" e sarà impostata su base triennale.

La programmazione triennale, disegnata dal Provvedimento in esame, risulta rafforzata rispetto al passato dalla previsione della possibilità che, nel corso del periodo considerato, in caso di eventuali aggiornamenti degli obiettivi conseguenti anche a cambiamenti delle condizioni economiche, la Manovra annuale ridetermini gli interventi per gli anni successivi a quello in corso.

Per quanto attiene al contenuto, l'art. 11 riproduce il contenuto tipico, delineato nella Legge n. 468/78, e innova prevedendo che la Legge di stabilità indichi:

- le misure qualitative e quantitative necessarie a realizzare gli obiettivi programmatici, indicati nella Decisione di finanza pubblica, per il triennio di riferimento;
- le norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza nel triennio considerato dal bilancio pluriennale (e non più soltanto in riferimento al primo anno del bilancio pluriennale);
- le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno, nonché a realizzare il Patto di convergenza di cui all'art. 18, della Legge n. 42/09 ("*Legge-delega di attuazione del Federalismo fiscale*").

Viene confermata l'impossibilità, già prevista per la Legge Finanziaria dalla Legge n. 468/78, di prevedere norme di delega o di carattere ordinamentale, ovvero organizzatorio, nonché interventi di carattere localistico o micro settoriale, e l'impossibilità di inserire norme finalizzate direttamente al sostegno o al rilancio dell'economia.

Gli interventi, di carattere ordinamentale, organizzatorio, ovvero di rilancio e sviluppo dell'economia, dovranno essere necessariamente oggetto di appositi Provvedimenti collegati alla Manovra medesima. Tali collegati, indicati all'interno della Decisione di finanza pubblica, dovranno recare disposizioni

omogenee per materia, tenendo conto delle competenze delle Amministrazioni e non faranno più parte della manovra di finanza pubblica.

3. Relazione sull'economia e la finanza pubblica

La Relazione sull'economia e la finanza pubblica, che il Governo dovrà presentare alle Camere entro il 15 aprile di ogni anno, dovrà contenere l'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per l'anno in corso e per il successivo biennio, alla luce dei dati consuntivi e della manovra approvata nell'anno precedente.

4. Aggiornamento del Programma di stabilità

Il Documento viene presentato al Consiglio dell'Unione Europea ed alla Commissione europea, al fine di rendere conoscibili gli aggiornamenti degli obiettivi finanziari assunti dall'Italia in ambito comunitario, per effetto della adesione del nostro Paese al Patto di stabilità e di crescita. Per l'opportuno coordinamento di finanza pubblica, 15 giorni prima della data concordata per la presentazione in sede europea, il Governo provvederà ad inviare tale documento al Parlamento ed alla Conferenza Unificata.

Monitoraggio dei conti pubblici

Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al Federalismo fiscale, viene prevista l'istituzione, presso il Mef, una banca-dati unitaria, accessibile alle stesse Amministrazioni pubbliche, in cui confluiscono i dati concernenti i bilanci, le operazioni gestionali, nonché tutte le attività di monitoraggio dei conti pubblici.

Fino alla realizzazione della banca-dati, le Amministrazioni pubbliche sono tenute all'invio telematico dei dati alla Ragioneria generale dello Stato, alla quale sono attribuite una serie di innovative attività, ai fini del monitoraggio e della valutazione della spesa.

In particolare, si prevede che la Ragioneria generale dello Stato provveda, tra l'altro:

- 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 di finanza pubblica indicati nella Decisione;
- a monitorare gli effetti finanziari delle misure previste dalla Manovra di finanza pubblica e dei principali Provvedimenti adottati nel corso dell'anno;
- effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle Amministrazioni pubbliche;
- consentire l'accesso e l'invio in formato elettronico elaborabile dei dati di cui alla banca dati unitaria alla Camera dei Deputati ed al Senato della Repubblica.

Copertura finanziaria delle leggi

Viene confermato l'attuale sistema di copertura finanziaria delle leggi mediante utilizzo degli accantonamenti dei Fondi speciali, riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa o ricorso a nuove o maggiori entrate. Ogni Provvedimento legislativo che comporti conseguenze finanziarie dovrà essere corredato di una relazione tecnica sulla quantificazione delle entrate e degli oneri, nonché delle relative coperture, con allegato un prospetto riepilogativo degli effetti finanziaria ai fini del saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato, del saldo di cassa delle Amministrazioni pubbliche e dell'indebitamento netto del Conto consolidato delle Pubbliche Amministrazioni.

Al fine di evitare che le nuove o maggiori spese, stabilite con nuovi Provvedimenti, eccedano le previsioni di spesa, è prevista una clausola di salvaguardia automatica per la compensazione degli effetti finanziari, ossia già nella fase iniziale sono previste automatiche misure di riduzione delle spese o di aumento delle entrate che, in caso di scostamento rispetto alle previsioni, il Mef deve adottare. Inoltre, l'art. 17 innova rispetto alla vigente disciplina, introducendo il principio in base al quale ogni Legge-delega comportante oneri deve prevedere i mezzi di copertura finanziaria necessari per l'adozione dei relativi Decreti legislativi; conseguentemente, i Decreti legislativi potranno essere emanati solo successivamente all'entrata in vigore di Provvedimenti che stanino le risorse occorrenti.

Controllo parlamentare

Viene rafforzato il ruolo di controllo ed indirizzo del Parlamento sull'operato finanziario del Governo, prevedendo la possibilità, da parte delle Commissioni Bilancio delle due Camere, di richiedere al Governo tutte le informazioni utili ad esercitare un controllo costante sull'attuazione della nuova

Legge di contabilità. In base delle informazioni ricevute, le Commissioni possono formulare osservazioni ed esprimere valutazioni utili alla migliore impostazione dei documenti di bilancio e delle procedure di finanza pubblica.

Viene inoltre conferita ai Presidenti dei due rami del Parlamento la facoltà di promuovere intese bicamerali, finalizzate a migliorare i procedimenti di funzionamento delle due Camere, nonché a favorire la collaborazione tra rispettive strutture di supporto tecnico, con particolare riferimento ai seguenti ambiti:

- monitoraggio, controllo e verifica degli andamenti della finanza pubblica ed analisi delle misure finalizzate al miglioramento della qualità della spesa;
- verifica dello stato di attuazione del processo di riforma e d'adeguamento della struttura di bilancio;
- analisi del contenuto informativo necessario dei documenti trasmessi dal Governo;
- verifica delle metodologie utilizzate dal Governo per la copertura finanziaria delle diverse tipologie di spesa, nonché per la quantificazione degli effetti finanziari derivanti da Provvedimenti legislativi;
- analisi delle metodologie utilizzate per la costruzione degli andamenti tendenziali di finanza pubblica, anche di settore.

Bilancio dello Stato

La Legge n. 196/09 sistematizza le innovazioni apportate al bilancio nel corso degli ultimi esercizi finanziari e delega il Governo al completamento della Riforma, prevedendo anche il passaggio, attraverso un periodo transitorio di tre anni, da una redazione del bilancio dello Stato e degli altri documenti contabili, in termini di competenza e di cassa, ad una redazione in termini di sola cassa. Le norme rivelano la volontà di permettere una maggiore flessibilità di bilancio attraverso la rimodulazione delle spese con il Ddl. di bilancio, di ricordare la rappresentazione del bilancio per missioni e programmi con la classificazione "Cofog" adottata in ambito internazionale, e di arricchire il contenuto informativo del bilancio.

Il Provvedimento legislativo interviene, con norme di immediata applicazione, sui seguenti aspetti:

- *anno finanziario*: la gestione finanziaria dello Stato si svolge in base al bilancio annuale di previsione (il cui periodo di riferimento coincide con l'anno solare) redatto in termini di competenza (entrate che si prevede di accertare e spese che si prevede di impegnare) e di cassa (entrate che saranno realmente incassate e spese che saranno realmente pagate);
- *bilancio di previsione*: è prevista la classificazione per missioni e programmi, innovando sotto il profilo delle "unità di voto parlamentare", che per la spesa è il programma, inteso quale aggregato omogeneo di risorse dirette al perseguimento degli obiettivi strategici, definiti nell'ambito delle Missioni. La realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico "Centro di responsabilità amministrativa".

Per ogni singola unità di voto devono essere indicati

- o l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi al termine dell'esercizio precedente a quello di riferimento,
- o l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare per l'esercizio di riferimento,
- o le previsioni dell'entrate e delle spese per il secondo ed il terzo anno del bilancio triennale,
- o l'ammontare dell'entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno di riferimento, senza distinzione fra operazioni in conto competenza ed in conto residui.

Nell'ambito di ciascun programma le spese devono essere ripartite fra "non rimodulabili" - per le quali l'Amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo - e "rimodulabili", questa da suddividere ulteriormente fra "fattori legislativi" (spese autorizzate da espressa disposizione legislativa) e "spese di adeguamento al fabbisogno" (spese non predeterminate legislativamente ma quantificate tenendo conto delle esigenze delle Amministrazioni);

- *bilancio pluriennale*: viene confermato quanto previsto dalla legislazione vigente, disponendo che il bilancio pluriennale copra un periodo di almeno tre anni e sia elaborato dal Mef, in coerenza con la Decisione di finanza pubblica. Oltre al "bilancio pluriennale a legislazione vigente", è predisposto

un “bilancio pluriennale programmatico”, nel quale si evidenziano i saldi di bilancio da conseguire in ciascuno degli anni considerati;

- *formazione del bilancio*: l'art. 23 prevede un meccanismo di flessibilità dello strumento di bilancio, prevedendo la possibilità di effettuare, per motivate esigenze, rimodulazioni, in via compensativa all'interno di un programma o tra programmi di ciascuna missione, delle dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica;
- *classificazione delle entrate e delle spese*: l'art. 25 disciplina la classificazione delle entrate e delle spese dello Stato, in coerenza con la nuova articolazione del bilancio per missioni e programmi di spesa;
- *esercizio provvisorio*: viene confermata la disciplina sull'esercizio provvisorio, che può essere concesso solo con legge e per periodi non superiori, complessivamente, a quattro mesi;
- *rendiconto generale dello Stato*: l'art. 35, comma 2, prevede di allegare al Rendiconto una Nota integrativa, articolata per missioni e programmi riferita a ciascuna Amministrazione ed elaborata coerentemente con le indicazioni contenute nella nota integrativa del bilancio di previsione. La Nota si compone di sue Sezioni, la prima deve contenere il rapporto sui risultati che espone l'analisi e la valutazione del grado di realizzazione degli obiettivi, e la seconda l'illustrazione, per programmi, dei risultati finanziari, nonché l'esposizione dei principali fatti della gestione e le motivazioni degli eventuali scostamenti fra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel Rendiconto.

Il provvedimento legislativo in commento, per il completamento della riforma del bilancio, contiene due deleghe al Governo:

- la prima, per concludere la riforma della struttura del bilancio dello Stato, con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni ed alla programmazione delle risorse, assicurandone una maggiore certezza, trasparenza e flessibilità
- la seconda, per passare ad un bilancio di sola cassa entro tre anni.

Controlli di ragioneria e di valutazione della spesa

Viene previsto, al fine di potenziare il controllo sulla spesa, aumentare la qualità e rendere maggiormente efficace l'attività della P.A., l'istituzionalizzazione di un processo di analisi e valutazione della spesa da realizzarsi in collaborazione fra il Mef e le Amministrazioni centrali dello Stato nell'ambito di appositi Nuclei di analisi e valutazione della spesa. L'attività di tali Nuclei dovrà essere finalizzato al controllo dei risultati delle Amministrazioni rispetto agli obiettivi di finanza pubblica, al monitoraggio dell'efficacia e dell'efficienza della gestione e alla verifica dell'articolazione di programmi. Il lavoro di verifica svolto dovrà consentire l'elaborazione di un Rapporto triennale sulla spesa delle Amministrazioni dello Stato, da inviare al Parlamento, con il quale la Ragioneria dello Stato dovrà illustrare la composizione e l'evoluzione della spesa, i risultati conseguiti con le misure adottate ai fini del suo controllo e quelli relativi al miglioramento del livello di efficienza della P.A.

La Legge in commento contiene anche una delega al Governo per la riforma ed il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e di valutazione della spesa.

Tra i principi ed i criteri direttivi dei Decreti legislativi attuativi della delega, sono indicati:

- il potenziamento delle strutture e degli strumenti di controllo e monitoraggio della Ragioneria generale dello Stato, ai fini della realizzazione periodica di un programma di analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni centrali;
- la condivisione delle banche-dati fra la Ragioneria generale dello Stato, gli Organismi indipendenti di valutazione delle performance e gli Uffici di statistica dei vari Ministeri;
- la previsione di sanzioni amministrative pecuniarie, in caso di mancata comunicazione dei dati da parte dei Dirigenti responsabili delle Amministrazioni interessate;
- la graduale estensione del programma di analisi e valutazione della spesa alle altre Amministrazioni pubbliche;
- il riordino del sistema dei controlli preventivi e dei controlli successivi, loro semplificazione e razionalizzazione.

Testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di Tesoreria

Il Governo è inoltre delegato ad adottare, entro il 31 dicembre 2013, un Decreto legislativo recante il Testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e in materia di Tesoreria.

I principi ed i criteri direttivi dei Decreti attuativi dovranno essere:

- la semplificazione e la razionalizzazione dei procedimenti amministrativi contabili;
- la riorganizzazione dei Conti di Tesoreria;
- la razionalizzazione della disciplina della Tesoreria unica;
- l'adeguamento della disciplina prevista dalla presente legge e dalla normativa di contabilità pubblica, in considerazione dell'adozione del bilancio di cassa;
- la modifica o l'abrogazione espressa delle norme preesistenti, incompatibili con le disposizioni della Legge in commento.

Linee guida della Corte dei conti sull'applicazione della nuova procedura per accertare lo stato di dissesto degli Enti Locali

di Ivan Bonitatibus - *Specialista in Diritto Amministrativo e Scienza dell'Amministrazione, Dottore in Economia e Commercio, Rag. Commercialista, Revisore Contabile*

L'art. 6, comma 2, del Dlgs. 6 settembre 2011, n. 149, recante "*Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della Legge 5 maggio 2009, n. 42*" (G.U. 20 settembre 2011, n. 219), entrato in vigore il 5 ottobre 2011, nell'attribuire anche ad autorità esterne (Magistratura contabile e Prefettura) il potere di accertamento dello stato di dissesto finanziario degli Enti Locali, interviene sull'*iter* procedurale del "*controllo collaborativo*" che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sono chiamate ad espletare ai sensi delle Leggi 5 giugno 2003, n. 131, e 23 dicembre 2005, n. 266.

La nuova norma prevede che le predette Sezioni, nell'ambito delle funzioni di controllo già attribuite loro dalla legge, ove riscontrano situazioni di fatto che sono in grado di provocare uno stato di dissesto finanziario dell'Ente Locale, emanano una specifica Pronuncia con cui invitano la stessa Amministrazione ad intraprendere misure autocorrettive per eliminare le criticità osservate. Nell'inerzia dell'Ente, la giustizia contabile provvede alla trasmissione degli atti alla Prefettura al fine di avviare l'*iter* per la procedura di dissesto.

Vista la particolare importanza della questione, in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, è arrivato puntuale l'intervento dell'interessata Sezione Toscana, che ha approvato, in data 27 settembre 2011, la Deliberazione n. 204 sulle "*Linee di orientamento ai fini dell'adempimento di cui all'art. 6, comma 2, del Dlgs. n. 149/2011*".

Prima ancora di esplicitare il dato testuale del comma 2, del citato art. 6, con i relativi chiarimenti della Magistratura contabile toscana, si reputa opportuno mettere in evidenza a grandi linee, anche riportando alcuni passi della citata Deliberazione n. 204/11, le attribuzioni che la legge già affida alle menzionate Sezioni regionali, nell'alveo delle quali si innestano le novità legislative di cui trattasi. Le predette diramazioni regionali della Corte dei conti, nell'ambito della natura collaborativa del controllo concomitante e successivo sulla gestione degli Enti Locali che, nel disegno autonomista delle Amministrazioni locali tracciato con la Riforma del Titolo V della Costituzione (Legge n. 3/01), ha sostituito quello preventivo di legittimità, sono chiamate dal Legislatore ad effettuare due tipi di verifiche.

La prima di esse, cosiddetta di "*sana gestione*" (art. 7, comma 7, Legge n. 131/03, c.d. "*La Loggia*"), che è programmata annualmente dalle Sezioni, è incentrata:

- al rispetto degli equilibri di bilancio anche in relazione al Patto di stabilità interno ed ai vincoli comunitari;
- all'accertamento degli obiettivi posti dalle leggi statali e regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza;
- al riscontro della sana gestione finanziaria ed al funzionamento dei controlli interni. Sotto quest'ultimo aspetto, va rilevato che, sempre in virtù del rapporto di natura collaborativa che si instaura tra Sezione ed Amministrazione, la struttura operativa interna all'Ente dedicata al controllo di gestione comunica l'esito del suo lavoro anche alla Corte dei conti (art. 198-*bis* del Dlgs. n. 267/00).

All'atto pratico, l'art. 7, comma 7, della Legge "La Loggia" prevede il controllo finanziario degli Enti Locali "per assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio, anche in relazione ai vincoli comunitari, nonché il controllo sulla gestione per il perseguimento di adeguati livelli di efficienza e di economicità".

La seconda verifica, invece, definita di "controllo-monitoraggio" (ex art. 1, commi 166 e seguenti, della Legge n. 266/05), che costituisce comunque uno strumento di attuazione della Legge n. 131/03, trae origine dai compiti affidati agli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti Locali in tema di predisposizione, sulla base di linee guida approvate annualmente dalle Sezioni delle Autonomie della giustizia contabile, di distinte relazioni sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto approvato nel medesimo esercizio, nonché di compilazione dei questionari allegati. Tali documenti vanno trasmessi, a cura degli stessi Revisori, alle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (art. 1, commi 166 e 167, Legge 23 dicembre 2005, n. 266, "Finanziaria 2006"). Le relazioni ed i questionari "de quibus", poiché consentono alle Sezioni di operare una verifica a carattere necessario, diffuso e sintetico sul ciclo di bilancio, permettono di tenere sotto continuo monitoraggio la situazione finanziaria degli Enti Locali, onde "riscontrare irregolarità gravi (e sintomi di rischio) per gli equilibri economico-finanziari".

Se dai controlli di cui sopra emergono dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato raggiungimento degli obiettivi posti con il Patto di stabilità, ai sensi dell'art. 1, comma 168, della "Finanziaria 2006", le Sezioni regionali competenti emanano una specifica Pronuncia e la comunicano agli Organi assembleari degli Enti interessati, sollecitando così le Amministrazioni ad adottare provvedimenti autocorrettivi al fine di rimuovere le criticità riscontrate. La vigilanza delle Sezioni, comunque, permane anche sull'adozione da parte degli Enti delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e delle limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del Patto di stabilità interno.

E' nel contesto normativo sin qui evocato che il Legislatore ha inteso introdurre l'art. 6, comma 2, del Dlgs. n. 149/11, il quale testualmente sancisce che, "qualora dalle Pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'art. 5 del presente Decreto e dell'art. 14, comma 1, lett. d), secondo periodo, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'Ente Locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso Ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall'art. 1, comma 168, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente Sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Nei casi previsti dal periodo precedente, ove sia accertato, entro 30 giorni dalla predetta trasmissione, da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento da parte dell'Ente Locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 del citato Testo unico di cui al Decreto legislativo n. 267 del 2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un Commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e da' corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'Ente ai sensi dell'art. 141 del citato Testo unico di cui al Decreto legislativo n. 267 del 2000".

La Magistratura contabile toscana, nell'emanare le prime linee di orientamento inerenti l'applicazione della disposizione testé evocata, ha lasciato intendere che le "situazioni" suscettibili di condurre un Ente Locale allo stato di dissesto, vanno fatte emergere dalle pertinenti Sezioni regionali della Corte dei conti nell'ambito dell'applicazione delle procedure di controllo già previste dalla legge.

Infatti, per gli stessi Magistrati, gli strumenti di controllo finora utilizzati dalle Sezioni, poiché consentono di "analizzare in modo puntuale i profili relativi agli equilibri di bilancio, alla gestione dei residui e all'indebitamento, oltre agli altri aspetti della gestione finanziaria ad essi strettamente correlati", permettono di dare adeguata attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 6, comma 2.

Per la Sezione toscana, quali sono le ipotesi che cristallizzano "comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'Ente Locale in grado di provocarne il dissesto finanziario¹" ?

¹ Che, si rammenta, ricorre, giuste le previsioni dell'art. 244 del Dlgs. n. 267/00, allorché l'Ente Locale non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili, oppure al momento in cui esistono nei confronti dello

Pur non potendo in via aprioristica definire una teoria predeterminata al riguardo, vista la complessità della fattispecie - tant'è che il citato art. 6, comma 2, individua come rilevanti per la configurazione del potenziale dissesto anche semplici comportamenti - i Giudici contabili ritengono che *“sono senz'altro da valutare i parametri di deficitarietà, come disciplinati dall'art. 242 e seguenti del Tuel e contenuti nell'apposito Decreto ministeriale, nonché i parametri che annualmente la Sezione utilizza in relazione al controllo-monitoraggio e alle verifiche sulla sana gestione che investono vari profili gestionali”*.

Nell'ambito della valutazione dei predetti parametri e nell'ottica di un'analisi pluriennale, la Sezione toscana ritiene che i Giudici contabili sono altresì chiamati ad esaminare singolarmente e cumulativamente una serie di indici per verificare se il normale funzionamento dei servizi indispensabili dell'Ente, ovvero il pagamento dei debiti, può essere compromesso².

Questo studio minuzioso, rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 6, comma 2, che si aggiunge a quello già effettuato ai fini delle Leggi n. 131/03 e n. 266/05, per la giustizia contabile che ha emanato la deliberazione di *“orientamento”*, è da applicarsi, sia alle verifiche dei Questionari dei bilanci 2011 (che sono in corso di istruttoria), che a quelle di *“sana gestione”* ancora pendenti.

Pertanto, le specifiche Pronunce che le Sezioni eventualmente emaneranno ai consessi assembleari, ai sensi dell'art. 1, comma 168, della *“Finanziaria 2006”*, conterranno, ove se ne ravvisi la necessità, i provvedimenti autocorrettivi che le Amministrazioni dovranno necessariamente intraprendere per evitare il dissesto finanziario, onde sfuggire all'*iter* procedurale che porta alla trasmissione degli atti alla Prefettura.

Dalla citata Deliberazione n. 204/11 si arguisce, inoltre, che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sono chiamate ad accertare le situazioni di fatto potenzialmente rilevanti ai fini della dichiarazione di dissesto finanziario dell'Ente, *in primis*, in sede di *“controllo-monitoraggio”*.

In tale sede la Giustizia contabile è tenuta a porre in essere, in un'ottica previsionale, una complessa analisi che, imperniata su valutazioni concrete, prende a riferimento i seguenti elementi:

- i parametri di deficitarietà previsti con Decreto ministeriale;
- i parametri utilizzati ai fini dello stesso controllo-monitoraggio;
- altri parametri stabiliti dalla Legge.

La predetta analisi può anche basarsi sulle verifiche svolte ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d), secondo periodo, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, e dell'art. 5 del Decreto in esame. Trattasi delle verifiche che la Ragioneria generale effettua, sia in virtù delle competenze ad essa attribuita dalla Legge di contabilità nazionale (Legge n. 196/06), che in presenza di specifici indicatori di squilibrio finanziario, quali: ripetuto utilizzo delle anticipazioni di tesoreria, disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio, anomale modalità di gestione dei servizi per conto terzi.

Orbene, qualora dall'analisi *“de qua”* emerga una situazione di fatto che è suscettibile a condurre l'Ente Locale allo stato di dissesto, la Sezione, nelle modalità già viste, invita l'Amministrazione a rimuovere le criticità riscontrate. Il termine entro cui l'Ente è chiamato ad adempiere alle richieste avanzate dalla giustizia contabile si identifica nel momento in cui termina l'istruttoria condotta con riferimento al successivo *“controllo-monitoraggio”*.

L'esito dello stesso questa volta comprenderà, con una Deliberazione a parte, anche le risultanze delle misure correttive, con l'eventuale aggravante, però, se le indicazioni dei Giudici contabili non sono state rispettate, dell'invio degli atti alla Prefettura e alla Conferenza permanente per il coordinamento e la finanza pubblica. Nell'inerzia dell'Ente ed in presenza delle condizioni di cui all'art. 244 del Dlgs. n. 267/00, il Prefetto assegnerà *“al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto”*.

stesso Ente crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di estinzione di cui all'art. 193, nonché con le modalità di cui all'art. 194 per le fattispecie ivi previste.

² A titolo esemplificativo e non esaustivo, come si legge nella citata Deliberazione n. 204/11, *“un disavanzo di amministrazione o un debito fuori bilancio privo di copertura possono ritenersi rilevanti se confrontati con le entrate correnti, così come le anticipazioni di tesoreria se continuative e in rapporto alla loro incidenza sulle entrate complessive, o l'utilizzo in termini di cassa di somme giacenti presso il tesoriere aventi vincolo di destinazione la cui utilizzazione debba avvenire nei termini di legge. Analogamente può dirsi per le spese di personale in rapporto alle entrate correnti o il superamento dell'anno precedente, per i debiti di funzionamento in rapporto alla spesa corrente, o per l'incidenza delle spese per il rimborso dei prestiti e per interessi passivi sulle entrate correnti”*.

Il nuovo compito di cui al Dlgs. n. 149/2011, oltre che con il “controllo-monitoraggio”, viene assolto dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti anche con la verifica sulla “sana gestione”, in virtù “dell’approfondita analisi che ne caratterizza l’indagine e della naturale previsione di misure correttive”.

Ovviamente, in questo caso, l’accertamento della situazione di fatto che può condurre l’Ente in stato di dissesto finanziario prende a riferimento, sia i parametri di deficitarietà previsti con Decreto ministeriale, che i parametri che la stessa Sezione utilizza normalmente per tale forma di controllo e che allo stato attuale investono i seguenti profili gestionali: equilibri di bilancio, Organismi partecipati, capacità di indebitamento, Patto di stabilità, “Piano di alienazioni o valorizzazioni immobiliari”, spesa personale, Contrattazione integrativa e fondi, atti e relazione dell’Organo di revisione.

Dalla situazione di pre-dissesto allo stato di dissesto finanziario degli Enti Locali

di Ivan Bonitatibus - *Specialista in Diritto Amministrativo e Scienza dell’Amministrazione, Dottore in Economia e Commercio, Rag. Commercialista, Revisore Contabile*

Lo stato di dissesto finanziario degli Enti Locali ricorre, giuste le previsioni dell’art. 244 del Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 – “Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali”, allorché l’Ente non può garantire l’assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili, oppure al momento in cui esistono nei confronti dell’Amministrazione crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si può fare validamente fronte con le modalità di estinzione di cui all’art. 193, nonché con le modalità di cui all’art. 194 per le fattispecie ivi previste.

L’art. 6, comma 2, del Dlgs. 6 settembre 2011, n. 149, recante “Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della Legge 5 maggio 2009, n. 42” (G.U. 20 settembre 2011, n. 219)³, entrato in vigore il 5 ottobre 2011, nell’attribuire anche alla Magistratura contabile il potere di accertare la sussistenza delle condizioni di cui all’art. 244, del citato Testo unico, introduce in realtà una nuova situazione prodromica alla dichiarazione di dissesto, che si ritiene possa essere definita di “pre-dissesto”.

Infatti, la prefata norma prevede che le pertinenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell’ambito delle funzioni di controllo già attribuite loro dalla legge, ove riscontrano situazioni di fatto che sono in grado di portare l’Ente in stato di dissesto finanziario, emanano una specifica Pronuncia con cui invitano l’Amministrazione ad intraprendere misure auto-correttive al fine di rimuovere le criticità osservate.

E’ con gli ordinari strumenti di controllo in loro possesso, quindi, che le predette Sezioni regionali, dalla data di entrata in vigore del Dlgs. n. 149/11, mettono in risalto le situazioni di “pre-dissesto” che gli Enti Locali sono tenuti a sanare, onde sfuggire all’iter procedurale che porta alla trasmissione degli atti alla Prefettura ed alla conseguente dichiarazione di dissesto.

Tanto è vero che, nell’inerzia dell’Ente ed in presenza delle condizioni di cui all’art. 244 del Dlgs. n. 267/00, circostanze ambedue accertate dalla Giustizia contabile, l’art. 6, comma 2, prevede che il Prefetto assegna “al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la deliberazione del dissesto”.

³ L’art. 6, comma 2, testualmente sancisce che, “qualora dalle Pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell’art. 5 del presente Decreto e dell’art. 14, comma 1, lett. d), secondo periodo, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell’Ente Locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso Ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall’art. 1, comma 168, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente Sezione regionale, accertato l’inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Nei casi previsti dal periodo precedente, ove sia accertato, entro 30 giorni dalla predetta trasmissione, da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell’inadempimento da parte dell’Ente Locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all’art. 244 del citato Testo unico di cui al Decreto legislativo n. 267 del 2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un Commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell’Ente ai sensi dell’art. 141 del citato Testo unico di cui al Decreto legislativo n. 267 del 2000”.

Conseguenza fortemente innovativa di quanto contenuto nella disposizione appena citata rispetto alla normativa consolidata del dissesto finanziario dell'Ente Locale è rappresentata dall'introduzione di quell'elemento che sinora aveva limitato notevolmente la numerosità delle dichiarazioni di dissesto di Comuni e Province italiane manifestamente in condizioni di *default* tecnico evidente: l'innescò della procedura, sinora lasciato all'autonoma determinazione degli Organi dell'Ente Locale. Ora invece sarà la Corte dei conti (per il tramite della Prefettura) a sollecitare il Consiglio comunale a provvedere e, in caso di inerzia dello stesso Consesso assembleare, la deliberazione di dissesto sarà adottata direttamente dal Commissario all'uopo nominato. In realtà, ad una lettura sistemica della nuova norma, non v'è chi non veda, anche in base a quanto di seguito illustrato, che sarà il Collegio dei revisori/Revisore unico ad avere in mano, a parere di chi scrive, la "*pistola fumante*", atteso che la Corte dei conti deciderà di intervenire sulla base delle informazioni assunte prevalentemente tramite il meccanismo del cosiddetto "*controllo collaborativo*", il cui *feeding* informativo è formato con la compilazione e l'invio dei Questionari sul bilancio di previsione e sul rendiconto della gestione ex art. 7, comma 7, della Legge n. 131/03 e dell'art. 1, commi 166-168, della Legge n. 266/05 ("*Finanziaria 2006*").

Per il passato, anche l'art. 247 del Tuel prevedeva l'attribuzione del potere di accertamento dello stato di dissesto finanziario ad un Organismo esterno, quale era l'Organo regionale di controllo (Co.Re.Co.), ora abrogato in virtù di quanto sancito nell'art. 9, comma 2, della Legge costituzionale n. 3/01.

L'estinto Organo, una volta venuto a conoscenza (da atti o altra fonte) dell'eventuale condizione di dissesto finanziario di un Ente Locale, a differenza di quanto ora previsto per le diramazioni regionali di controllo della Corte dei conti dal Dlgs. 6 settembre 2011, n. 149, non intimava all'Ente l'adozione delle necessarie misure auto-correttive, ma si limitava a chiedere chiarimenti all'Amministrazione e motivata relazione all'Organo di revisione contabile, assegnando un termine di 30 giorni (non prorogabile). Di conseguenza, il Co.Re.Co., una volta accertate le condizioni di dissesto, assegnava al competente Consiglio comunale, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine, non superiore a 20 giorni, per adottare la relativa Deliberazione.

In sede di prima applicazione delle nuove disposizioni contenute nell'art. 6, comma 2, è arrivato puntuale l'intervento dell'interessata Sezione Toscana, che ha approvato, in data 27 settembre 2011, la Deliberazione n. 204 sulle "*Linee di orientamento ai fini dell'adempimento di cui all'art. 6, comma 2, del Dlgs. n. 149/2011*".

La Magistrature contabile della Toscana ha specificato l'iter atto a cristallizzare "(i) comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, (le) violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e (le) irregolarità contabili o (gli) squilibri strutturali del bilancio dell'Ente Locale", la cui compresenza è idonea a realizzare quella situazione che chi scrive ha definito di "*pre-dissesto*".

I Giudici contabili all'uopo hanno ritenuto che "*sono senz'altro da valutare i parametri di deficitarietà, come disciplinati dall'art. 242 e seguenti del Tuel e contenuti nell'apposito Decreto ministeriale, nonché i parametri che annualmente la Sezione utilizza in relazione al controllo-monitoraggio e alle verifiche sulla sana gestione che investono vari profili gestionali?*".

Nell'ambito della valutazione dei predetti parametri e nell'ottica di un'analisi pluriennale, la Sezione toscana ritiene che i Giudici contabili siano altresì chiamati ad esaminare singolarmente e cumulativamente una serie di indici per verificare se il normale funzionamento dei servizi indispensabili dell'Ente, ovvero il pagamento dei debiti, può essere successivamente compromesso⁴.

Più in dettaglio, dalla citata Deliberazione n. 204/11 si arguisce che le situazioni di fatto potenzialmente rilevanti, ai fini della dichiarazione di dissesto finanziario dell'Ente, sono individuate dai Magistrati contabili, *in primis*, in sede di "*controllo-monitoraggio*" (ex art. 1, commi 166 e seguenti, della Legge n. 266/05).

In tale sede, la Giustizia contabile è tenuta a porre in essere, in un'ottica previsionale, una complessa analisi che, imperniata su valutazioni concrete, prende a riferimento i seguenti elementi:

⁴ A titolo esemplificativo e non esaustivo, come si legge nella citata Deliberazione n. 204/11, "*un disavanzo di amministrazione o un debito fuori bilancio privo di copertura possono ritenersi rilevanti se confrontati con le entrate correnti, così come le anticipazioni di tesoreria se continuative e in rapporto alla loro incidenza sulle entrate complessive, o l'utilizzo in termini di cassa di somme giacenti presso il tesoriere aventi vincolo di destinazione la cui utilizzazione debba avvenire nei termini di legge. Analogamente può dirsi per le spese di personale in rapporto alle entrate correnti o il superamento dell'anno precedente, per i debiti di funzionamento in rapporto alla spesa corrente, o per l'incidenza delle spese per il rimborso dei prestiti e per interessi passivi sulle entrate correnti?*".

- i parametri di deficitarietà previsti con Decreto ministeriale;
- i parametri utilizzati ai fini dello stesso controllo-monitoraggio;
- altri parametri stabiliti dalla legge.

La predetta analisi può anche basarsi sulle verifiche svolte ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d), secondo periodo, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, e dell'art. 5 del Decreto in esame. Trattasi delle verifiche che la Ragioneria generale dello Stato effettua, sia in virtù delle competenze ad essa attribuite dalla Legge di contabilità nazionale (Legge n. 196/06), che in presenza di specifici indicatori di squilibrio finanziario, quali: ripetuto utilizzo delle anticipazioni di Tesoreria, disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio, anomale modalità di gestione dei servizi per conto terzi.

Orbene, qualora dall'analisi *"de qua"* emerga una situazione di fatto che è suscettibile a condurre l'Ente Locale allo stato di dissesto, la competente Sezione regionale, invita l'Amministrazione a rimuovere le criticità riscontrate. Il termine entro cui l'Ente è chiamato ad adempiere alle richieste avanzate dalla Giustizia contabile si identifica nel momento in cui termina l'istruttoria condotta con riferimento al successivo *"controllo-monitoraggio"*.

L'esito dello stesso comprenderà, con una Deliberazione a parte, anche le risultanze delle misure correttive, con l'eventuale aggravante, se le indicazioni dei Giudici contabili non sono state rispettate, dell'invio degli atti alla Prefettura e alla Conferenza permanente per il coordinamento e la finanza pubblica. Nell'inerzia dell'Ente ed in presenza delle condizioni di cui all'art. 244 del Dlgs. n. 267/00, il Prefetto assegnerà *"al Consiglio, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto"*.

Il nuovo compito che il Dlgs. n. 149/11 assegna alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, oltre che con il *"controllo-monitoraggio"*, viene assolto anche con la verifica sulla *"sana gestione"* (art. 7, comma 7, Legge n. 131/03, c.d. *"La Loggia"*), in virtù *"dell'approfondita analisi che ne caratterizza l'indagine e della naturale previsione di misure correttive"*.

Ovviamente, in questo caso, l'accertamento della situazione di fatto che può condurre l'Ente in stato di dissesto finanziario prende a riferimento, sia i parametri di deficitarietà previsti con Decreto ministeriale, che i parametri che la stessa Sezione utilizza normalmente per tale forma di controllo e che, allo stato attuale, investono i seguenti profili gestionali: equilibri di bilancio, Organismi partecipati, capacità di indebitamento, Patto di stabilità, *"Piano di alienazioni o valorizzazioni immobiliari"*, spesa di personale, Contrattazione integrativa e fondi, atti e relazione dell'Organo di revisione.

Alla luce di quanto sinora asserito, si rileva facilmente che il rispetto dei parametri di deficitarietà da parte degli Enti Locali è ancor più vincolante, dal momento che essi sono utilizzati, oltre che per individuare, ai sensi degli artt. 242 e 243 del Tuel, gli Enti Locali strutturalmente deficitari che, presentando gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, sono sottoposti sia al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale, che ai controlli centrali in materia di copertura dei costi complessivi di alcuni Servizi, anche ai fini dell'applicazione del Dlgs. n. 149/11. I parametri testé evocati, infatti, costituiscono come detto un valido aiuto per la Giustizia contabile per accertare quelle situazioni di fatto che sono potenzialmente idonee a condurre l'Ente allo stato di dissesto finanziario.

Occorre considerare che le Pronunce con cui la Magistratura contabile invita le Amministrazioni ad intraprendere le opportune misure auto-correttive, onde evitare il blocco dei servizi indispensabili, ovvero il mancato pagamento dei debiti liquidi ed esigibili, riverberano i loro effetti anche sulle relazioni di fine mandato che le Province e i Comuni sono tenute a redigere ai sensi dell'art. 4, del Dlgs. n. 149/11.

In proposito, si precisa che le evocate relazioni, che contengono la descrizione dettagliata delle principali attività normative ed amministrative svolte durante il mandato e che sono certificate dall'Organo di revisione dell'Ente Locale, nello specifico mettono in evidenza anche gli eventuali rilievi subiti dalle Amministrazioni ad opera della Corte dei conti (art. 4, comma 4, del citato Decreto).

Le relazioni *"de quibus"* sono pubblicate⁵, al termine di un apposito *iter* procedurale, nel sito istituzionale della Civica amministrazione al massimo 59 giorni prima della data di scadenza del mandato del Sindaco (o del Presidente della Provincia), affinché gli *"stakeholder"* possano prenderne visione.

⁵ Unitamente ad una relazione che verifica il contenuto della predetta relazione, la cui redazione è affidata al Tavolo tecnico interistituzionale istituito presso la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

Ragione per cui è facile intuire che l'Ente che riceve, in applicazione di quanto previsto nel Dlgs. n. 149/11, una "certificazione" di "pre-dissesto", anche se successivamente si attiene alle indicazioni fornite dalla giustizia contabile per evitare il cristallizzarsi delle condizioni di cui all'art. 244 del Tuel, subisce comunque un rilevante danno di immagine, in quanto il rilievo della Corte dei conti (operato in sede di controllo) va comunque descritto nella relazione di fine mandato.

Vale la pena evidenziare che le disposizioni sin qui prefate hanno inteso introdurre dei meccanismi di controllo, più stringenti rispetto al passato, che tendono ad evitare, "in primis", che gli Enti arrivino ad una situazione di "pre-dissesto", e "in secundis", ove tale situazione venisse acclarata, che essa sfoci in un vero e proprio stato di dissesto finanziario.

Per raggiungere questo obiettivo, il Legislatore non ha esitato ad inasprire le sanzioni (già previste) per gli Amministratori che con le loro azioni od omissioni, oltre ad aver prodotto danni con dolo o colpa grave, accertati dalla Corte dei conti anche solo in primo grado, hanno influito direttamente al verificarsi del dissesto finanziario, sempreché tale stato venga a manifestarsi nei cinque anni successivi all'evento delittuoso.

Più in dettaglio, i soggetti di cui sopra non possono ricoprire per un periodo di 10 anni (e non più di 5) incarichi di Assessore, di Revisore dei conti di Enti Locali e di rappresentante di tali Amministrazioni presso altri Enti, Istituzioni ed Organismi pubblici e privati (art. 6, comma 1, secondo periodo del citato Dlgs. n. 149/11).

Ma i meccanismi punitivi studiati per ridurre i casi di dissesto degli Enti Locali, oltre a prevedere delle pene più severe, hanno anche allargato il novero dei soggetti colpiti. Infatti, una disciplina sanzionatoria a parte è stata creata, sia per i Sindaci ed i Presidenti di Provincia, sia per il Collegio dei revisori.

Nello specifico, i primi cittadini delle Civiche amministrazioni ed i massimi esponenti delle Amministrazioni provinciali, per le medesime azioni od omissioni sopra dettagliate per gli altri Amministratori, "non sono candidabili, per un periodo di dieci anni, alle cariche di Sindaco, di Presidente di Provincia, di Presidente di Giunta regionale, nonché di membro dei Consigli comunali, dei Consigli provinciali, delle Assemblee e dei Consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo. Non possono altresì ricoprire per un periodo di tempo di dieci anni la carica di Assessore comunale, provinciale o regionale né alcuna carica in enti vigilati o partecipati da enti pubblici" (art. 6, comma 1, terzo e quarto periodo).

Invece, per i Revisori la dichiarazione di dissesto finanziario può essere foriera di una preclusione (per ben 10 anni) a futura nomina nell'Organo di revisione degli Enti Locali e degli Enti ed Organismi agli stessi riconducibili, qualora in funzione di tal dichiarazione sono riconosciuti responsabili in sede di giudizio dalla Corte dei conti in conseguenza di gravi responsabilità nello svolgimento della loro attività, "o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni". Fermo restando che l'esito del predetto accertamento viene trasmesso "anche all'Ordine professionale di appartenenza dei Revisori per valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari" (art. 6, comma 1, quinto e sesto periodo).

La Deliberazione recante la formale ed esplicita dichiarazione di dissesto finanziario è adottata dal Consiglio dell'Ente Locale (art. 246 del Tuel), salvo i seguenti casi:

- il Consesso assembleare, all'uopo sollecitato dal Prefetto giuste le indicazioni del Dlgs. n. 149/11, rimane inerte; in siffatta evenienza, "il Prefetto nomina un Commissario per la Deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'Ente ai sensi dell'art. 141 del (Tuel)";
- il Commissario, nominato ai sensi dell'art. 141, comma 3, del Tuel, accertando egli stesso che l'Amministrazione non è in grado di assicurare il normale funzionamento dei servizi indispensabili, ovvero il pagamento dei debiti, delibera lo "stato di dissesto".

L'evocata Deliberazione è validamente adottata anche se per l'esercizio in corso è già stato approvato il bilancio di previsione. L'esistenza di tale atto, che continua ad esplicitare i suoi effetti per l'intero esercizio finanziario, non preclude però l'applicazione di alcune limitazioni alla gestione amministrativa dell'Ente (Cfr. art. 246, comma 1, art. 191, comma 5, ed art. 250, commi 1 e 2, del Tuel).

Più precisamente l'Amministrazione, nel periodo intercorrente tra la data di deliberazione di dissesto e quella in cui è approvato il bilancio stabilmente riequilibrato di cui all'art. 261 del Tuel, può assumere impegni e pagare spese solo se esse sono disposte dalla legge o se sono relative a servizi locali indispensabili. Qualora però i relativi stanziamenti dovessero essere insufficienti, o addirittura mancare del tutto, "il Consiglio o la Giunta con i poteri del primo, salvo ratifica, individua con Deliberazione le spese da

finanziare, con gli interventi relativi, motiva nel dettaglio le ragioni per le quali mancano o sono insufficienti gli stanziamenti nell'ultimo bilancio approvato e determina le fonti di finanziamento”.

Inoltre, l'Amministrazione può effettuare pagamenti in conto competenza in misura non superiore a un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, a meno che le spese a cui si riferiscono gli esborsi finanziari non siano suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

La Delibera di dissesto, che non può essere revocata, deve essere trasmessa entro 5 giorni da quello in cui è divenuta esecutiva alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente per territorio. Ad essa deve essere allegata una dettagliata Relazione che l'Organo di revisione economico-finanziaria redige al fine di analizzare le cause che hanno provocato il dissesto stesso (art. 246, commi 1 e 2, del Tuel).

Il Ministero dell'Interno pubblica per estratto la Deliberazione di dissesto sulla G.U. e provvede alla nomina dell'Organo straordinario di liquidazione.

Gli Enti Locali dissestati, nei 5 anni del periodo di risanamento, al pari degli Enti individuati come strutturalmente deficitari ai sensi dell'art. 242 dell'appena citato Decreto, sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli Enti Locali. Inoltre, sono tenuti a presentare **alle Prefetture -Uffici Territoriali del Governo competenti per territorio-** la certificazione atta a dimostrare le modalità di copertura del costo complessivo della gestione dei servizi a domanda individuale, del servizio per la gestione dei rifiuti urbani e del servizio di acquedotto (art. 243, comma 7, del Tuel).

Per il 2011, il termine per la trasmissione è stabilito, giuste le indicazioni del Dm. Interno 8 marzo 2010, per il 2 aprile 2012.

Comunque, a prescindere dalla cogenza della suddetta certificazione, occorre evidenziare che solo per i “Servizi a domanda individuale” l'Ente è tenuto al rispetto di un obbligo di minima copertura dei componenti negativi sostenuti nella pertinente attività. Infatti, il costo complessivo della gestione dei predetti Servizi, riferito ai dati della competenza, deve essere coperto con i relativi proventi tariffari e contributi finalizzati in misura non inferiore al 36%. Con l'avvertenza, però, che per gli asili nido il costo di gestione va considerato soltanto per il 50% del suo ammontare.

Il Consiglio comunale presenta al Ministro dell'Interno (“Commissione per la finanza e gli organici degli Enti Locali”), pena lo scioglimento dello stesso Consesso assembleare, entro 3 mesi dal Dpr. di nomina dell'Organo straordinario di liquidazione, un'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato, redatta su Modello ministeriale.

L'ipotesi si riferisce a quel prospetto contabile di natura previsionale che è in grado di dimostrare che l'Ente riuscirà a conseguire, mediante l'attivazione di entrate proprie e la riduzione delle spese correnti, una situazione di riequilibrio (che si realizza quando viene assicurato un pareggio economico e finanziario). Tuttavia le spese, sia pur ridotte, non devono essere eccessivamente compresse rendendo impossibile la copertura finanziaria dei Servizi indispensabili.

L'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato fa riferimento all'esercizio successivo a quello in cui è stato deliberato il dissesto. Infatti, la norma prevede che, nel caso in cui il bilancio di previsione relativo al periodo posteriore alla dichiarazione di dissesto sia stato approvato, l'Organo assembleare provvede alla sua revoca. Quanto sopra, comunque, trova vigenza se il bilancio preventivo attinente all'esercizio in cui viene cristallizzato il dissesto è stato comunque approvato. Diversamente, “l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato dovrà riferirsi all'esercizio finanziario in corso” alla Deliberazione di dissesto⁶. La definizione dell'anno a cui si riferisce l'ipotesi di bilancio va tenuta particolarmente in considerazione, perché tutte le competenze dell'Organo straordinario di liquidazione (ex art. 252 del Tuel) vanno agganciate ad atti o fatti antecedenti al 1° gennaio di tale anno.

Il prospetto contabile testé evocato deve essere formulato in base:

all'eliminazione dei Servizi non indispensabili ed al contenimento degli altri livelli di spesa entro limiti di prudenza;

al contributo erariale allineato alla media del contributo per i Comuni della stessa classe demografica;

alle norme di legge per il personale dipendente in eccedenza;

⁶ Cfr. lo studio del Ministero dell'Interno – Dipartimento per gli Affari interni e territoriali - Direzione centrale della Finanza locale - Ufficio Trasferimenti ordinari agli Enti Locali, “*Il dissesto finanziario degli Enti Locali alla luce del nuovo assetto normativo*”, pag. 20.

alla previsione di aumento delle Imposte, delle tasse e dei canoni patrimoniali nella misura massima consentita dalla legge;
alle rate di ammortamento derivanti dal consolidamento dell'esposizione con la Cassa DD.PP.;
alle risorse del Mininterno per il trattamento economico del personale posto in mobilità;
al contenimento delle perdite di gestione degli Organismi partecipati entro i limiti compatibili con il bilancio riequilibrato dell'Ente.

L'Organo di revisione economico-finanziaria deve redigere una propria Relazione sull'ipotesi di bilancio di previsione riequilibrato, da trasmettere in allegato al Mininterno.

Con apposito Decreto, il Ministero approva il suddetto Bilancio ed entro 30 giorni provvede a deliberare il bilancio dell'esercizio al quale l'ipotesi si riferisce.

La procedura di risanamento ha durata di 5 anni decorrenti dalla data di approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato ed in tale periodo l'Ente è comunque tenuto ad applicare i principi di buona amministrazione al fine di non aggravare la posizione debitoria e mantenere la coerenza con il bilancio riequilibrato (annuale e pluriennale).