



Armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche: prime valutazioni

La contabilità cosiddetta “pubblica” nel nostro Paese si caratterizza per essere materia sottoposta a un processo evolutivo piuttosto intenso e articolato; processo che nel corso degli anni ha riguardato, seppur con accenti e misure diversi, l'intera tipologia dei soggetti interessati (Stato, Regioni, Enti Locali, altre Pubbliche Amministrazioni).

Senza avere la pretesa di ripercorrere tutte le fasi di questo lungo e differenziato processo, si richiamano in nota [\[1\]](#) alcuni degli snodi principali che hanno contraddistinto tale evoluzione e che costituiscono i presupposti – in positivo e in negativo - delle correnti scelte normative. Proprio tali scelte rappresentano l'oggetto di questo scritto e trovano la loro più recente espressione nel Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 in tema di “*Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali*” (con le successive modifiche e integrazioni), in attuazione della Legge 5 maggio 2009, n. 42 recante “**Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione**” [\[2\]](#).

Una lettura trasversale dell'evoluzione in essere, dall'ordinamento contabile pubblico fino al crinale costituito dalla Legge delega n. 42/2009 sopra richiamata, già consente la definizione di un quadro sufficientemente organico della materia contabile e di bilancio, così come delle istanze fonde che lo hanno generato; in effetti, il mutamento di tali istanze ha poi originato i presupposti per il cambiamento in atto. In una prospettiva adeguatamente distante dalla dinamica dei singoli istituti contabili e delle loro rispettive alterne fortune, l'osservazione del quadro che è andato delineandosi *in progress* a partire dagli anni '70 - oltre che per ciascun livello di governo anche in funzione dei più ampi contesti rappresentati dai rapporti tra i diversi livelli e dallo stesso sistema Paese - consente di cogliere tratti precisi e forti.

In altri termini, le principali spinte innovative che hanno sostenuto il processo di mutamento del quadro costituito dagli ordinamenti di contabilità pubblica sono state dettate, nella maggior parte dei casi, non da ragioni di approccio e di metodo contabile, ma da esigenze di tipo assai più generale che nel corso degli anni si sono modificate ed evolute anche in diretta dipendenza della modifica del contesto socio-politico, istituzionale ed economico-finanziario italiano. A ciò va aggiunta la via via crescente incidenza dei sistemi di regole posti nel tempo dalla Comunità Europea ai propri Stati membri, soprattutto in materia di politiche di bilancio e di controllo dei livelli d'indebitamento [\[3\]](#).

Innumerevoli sono stati gli aspetti della contabilità pubblica oggetto di cambiamenti anche radicali. A titolo esemplificativo si richiamano: i sistemi di bilancio (contabilità finanziaria in termini di competenza e/o cassa con i relativi processi di classificazione e di gestione dell'entrata e della spesa), l'insieme dei documenti di ciclo di bilancio e le correlazioni con



quelli di programmazione (bilancio pluriennale, bilancio annuale, assestamento, rendiconto), la legge finanziaria e le leggi di spesa per le amministrazioni aventi potestà legislativa, la sopravvenuta fondamentale distinzione tra bilancio politico e bilancio gestionale, l'esercizio e la gestione provvisoria del bilancio, il sistema dei controlli amministrativo-contabili, l'introduzione negli ordinamenti contabili della metodica di budget e del controllo di gestione, il consolidamento dei conti pubblici, l'istituzione di diverse banche-dati per il consolidamento delle operazioni del settore pubblico allargato. Questa elencazione, seppur largamente incompleta, già consente una misura dell'ampiezza della materia messa potenzialmente in gioco dalla Legge delega n. 42/2009, delineandone i potenziali ampissimi confini e contenuti.

Pur con questa premessa di "ampiezza" non era però facile immaginare la messe di contenuti che avrebbe negli anni successivi generato la delega ricevuta dal Governo dalla Legge n. 42/2009 per l'individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, coerenti, peraltro, con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato [\[4\]](#). E questo anche scontando le prevedibili sinergie e amplificazioni che un processo di armonizzazione avrebbe prodotto sviluppandosi nell'ambito del più ampio processo di riforma legata al federalismo fiscale e muovendo da più elevate esigenze di uniformità ed omogeneizzazione contabile, condivise anche a livello comunitario, soprattutto in funzione delle necessità di consolidamento e maggiore trasparenza dei conti pubblici.

Di fatto, il D. lgs. n. 118/2011, così come successivamente modificato ed integrato, quale risultato dello sforzo intrapreso dal Governo nella direzione sopra segnata, rappresenta ad oggi la più significativa riforma in tema di contabilità e di bilancio degli enti pubblici [\[5\]](#).

A conferma dell'importanza e della profondità della riforma in atto si consideri come una recente modifica introdotta dall'art. 3 della Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 "Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale" abbia ricondotto la materia dell'armonizzazione dei bilanci degli enti pubblici nell'ambito della competenza esclusiva dello Stato, quando in precedenza la stessa rientrava tra quelle a legislazione concorrente (è noto come in questo ultimo caso la potestà legislativa spetti alle Regioni, ad esclusione dell'individuazione dei principi fondamentali che sono riservati alla potestà legislativa dello Stato). In capo alle Regioni residua, comunque, una competenza normativa regolamentare, alla quale si devono intendere riferite le disposizioni del D. lgs. n. 118/2011 e sue successive modifiche e integrazioni che prevedono l'adeguamento dell'ordinamento contabile regionale [\[6\]](#).

Nel prosieguo, il D. lgs. n. 118/2011, con le successive modifiche ed integrazioni, comprese quelle introdotte dal D. lgs. 10 agosto 2014, n. 126 "Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" e dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)", viene indicato come il "Decreto" o il "Decreto legislativo", mentre con il termine "Riforma" o "Riforma contabile" ci si riferisce al complesso di norme e disposizioni che



corrispondentemente si definiscono.

1. Alcune singolarità e aspetti cruciali della Riforma

Ciò che contraddistingue potentemente la recente Riforma in tema di contabilità e di bilancio e ne amplifica la singolarità rispetto alle precedenti è sicuramente la platea dei destinatari.

In passato, seppur in un percorso orientato verso la progressiva omogeneizzazione dei sistemi contabili pubblici, il quadro normativo è stato caratterizzato da un cospicuo numero di provvedimenti, a volte frammentari e comunque dedicati a specifiche categorie di soggetti, tant'è che la produzione normativa risultava essere rivolta di tempo in tempo alla disciplina contabile dello Stato, piuttosto che delle Regioni o degli Enti locali singolarmente considerati.

Ora, le disposizioni finalizzate all'armonizzazione dei sistemi contabili e di bilancio, contenute nel Decreto legislativo, vanno a incidere sulle Regioni e sugli Enti locali, così come sui loro enti e organismi strumentali. Senza contare gli enti del settore sanitario che, al pari degli altri, sono coinvolti nel medesimo processo e ai quali il Decreto destina specifiche disposizioni per la redazione dei propri bilanci e il consolidamento in ambito regionale e allargato. Peraltro, numerose attività e adempimenti da predisporre ai fini della realizzazione della Riforma, rientrano nel più ampio concetto di armonizzazione della Pubblica Amministrazione che coinvolge, per larga parte, anche lo Stato, attraverso il completamento della riforma della legge di contabilità statale e della finanza pubblica di cui alla Legge 31 dicembre 2009, n. 196 "*Legge di contabilità e finanza pubblica*", con le successive modifiche e integrazioni [7].

Non sfugge certo la circostanza che la platea di cui il Decreto ha assunto indirizzo riguardi una porzione fondamentale della Pubblica Amministrazione e annoveri tipologie di enti molto differenziate. È sufficiente ricordare in questa direzione il riferimento ai cosiddetti "enti strumentali". In precedenza, la declinazione già sul piano della definizione normativa di tali enti offriva larghe aree di incertezza, il che è testimonianza di una varietà che naturalmente rende difficile l'attribuzione di una etichetta unitaria. Tanto è vero che proprio il Decreto ha inteso contribuire, in due riprese [8], a focalizzare la tipologia degli enti strumentali, corrispondendo peraltro ad una istanza di inclusione che risulta in qualche modo costitutiva dello stesso intento e disegno di armonizzazione.

Va da sé però che l'estrema differenziazione degli enti coinvolti rende particolarmente problematica la tenuta delle logiche, dei metodi e degli specifici istituti contabili fondamentali posti a base della Riforma, contribuendo non poco (sia in fase di avvio che di applicazione a regime) a depotenziarne l'efficacia mano a mano che ci si muove verso le tipologie marginali di enti. In via di principio, i metodi e gli istituti contabili conseguono alla natura degli enti e non precedono; è evidente che la corrente riforma costituisce una vasta eccezione e legittima più di un dubbio sul piano della coerente ed agevole implementazione.

D'altra parte, è altrettanto vero che la nemesi storica del precedente quadro normativo in tema di contabilità pubblica era talmente frastagliata e articolata da lasciare ben poche alternative al legislatore nell'intento di procedere in tempi ragionevoli a cogliere il superiore obiettivo



dell'armonizzazione [\[9\]](#).

L'immediato impatto della scelta di estensiva inclusione supera non poco i limiti dell'impostazione contabile per generare aree di incertezza sul fronte stesso dell'individuazione del novero degli enti di riferimento, rendendo affatto facile – se non per certi tratti problematica- la formulazione da parte di Regioni e Comuni dell'elenco dei soggetti interessati all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio. Sul punto non risultano di grande aiuto né l'esperienza della sperimentazione (che non ha affrontato sistematicamente il tema), né le modifiche ed integrazioni del Decreto, così che è facile attendersi ulteriori specificazioni interpretative capaci di garantire panorami di sufficiente corrispondenza.

Un secondo aspetto cruciale riguarda la portata della Riforma in termini di contenuti. In particolare, per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto i diversi profili finanziario, economico e patrimoniale, il Decreto promuove con riferimento agli enti in regime di contabilità finanziaria il ricorso ad una **soluzione omogenea costituita da un nuovo sistema di contabilità finanziaria, con l'affiancamento – a soli fini informativi - di un sistema di contabilità economico-patrimoniale**. Ciò, attraverso una disciplina complessa la cui articolazione spazia dall'individuazione di norme di principio [\[10\]](#), per passare alla definizione di norme di maggiore e talora elevatissimo dettaglio ed arrivare agli estesi “corpi normativi” rappresentati dai cosiddetti “principi contabili applicati” [\[11\]](#), oltre che producendo una numerosa serie di allegati (alcuni descrittivi, altri costituenti schemi di bilancio o prospetti di corredo).

Di particolare interesse, per le forti implicazioni già in fase di avvio, è sottolineare proprio la natura dei principi contabili applicati laddove gli stessi non rappresentano unicamente indicazioni metodologiche ed applicative ma si spingono a definire aspetti del tutto marginali, costituendo parti integranti del Decreto e, in quanto tali, assumendo forza di legge nei confronti dei soggetti destinatari.

Le diverse logiche, approcci, ordini di grandezza utilizzati, ma anche i diversi soggetti e le conseguenti modalità di scrittura che convivono nella Riforma non potevano che produrre una disciplina che soffre di consistenti discontinuità dal punto di vista della qualità normativa e della linearità interpretativa [\[12\]](#). Anche questo tratto non gioverà al conseguimento dei risultati attesi e comunque già impegna un futuro di non marginali modifiche ed integrazioni alle indicazioni rese.

Ma a ben guardare non è ancora questo ciò che più preoccupa. Il “successo” di qualsiasi sistema contabile ha poche radici molto precise. Tra queste, fondamentale è la coerenza dei dati rappresentati a partire dalle rilevazioni iniziali, così che le difficoltà interpretative e le diverse interpretazioni che queste possono originare rischiano di compromettere spesso irrimediabilmente la possibilità per il sistema contabile di produrre dati attendibili, ovvero usabili a sostegno di valutazioni e decisioni e contrapponibili in chiave di controllo interno ed esterno.

Un ulteriore aspetto merita un cenno. Piuttosto singolare rispetto al panorama tracciato dalle precedenti riforme si è infatti dimostrata la previsione di un periodo di sperimentazione da parte di alcuni enti dei nuovi sistemi ed istituti, prima della messa a regime delle soluzioni contabili



prospettate. È da ritenere che proprio la complessità e l'ampia portata della Riforma abbiano suggerito l'introduzione di un "periodo di prova", in modo da verificare la rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive richieste e per individuare *in progress* le eventuali criticità del sistema nel suo complesso [13]. La partecipazione al gruppo di sperimentazione - avviata a partire dal 2012 fino a tutto il 2014 - ha rappresentato, per i numerosi enti che ne hanno fatto parte (alcune Regioni, Province, Comuni, enti strumentali, etc. oltre che enti del settore sanitario), un'opportunità di confronto e di crescita, così come tali enti hanno potuto godere di un congruo margine di vantaggio in correlazione all'anticipata esperienza di analisi e di applicazione delle nuove norme. Questi enti hanno poi proceduto all'adeguamento del proprio ordinamento ai nuovi principi con un anno di anticipo sugli altri e hanno potuto beneficiare, peraltro, di un sistema premiante che si traduce nel miglioramento delle condizioni poste dal Governo in relazione all'obiettivo del Patto di stabilità interno.

A questo punto, facile sarebbe immaginare che fosse prevedibile a seguito della sperimentazione che la complessità e la vastità della Riforma rendesse necessaria anche la revisione dell'originario decreto legislativo. Questo in effetti è avvenuto con l'introduzione di alcune modifiche ed integrazioni, attraverso il Decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102 recante *"Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici"* (convertito con modificazioni dalla Legge 28 ottobre 2013, n. 124), il D. lgs. n. 126/2014 e la Legge di stabilità 2015, richiamati [14]. Come già anticipato, è poi molto probabile che qualche ulteriore assestamento della disciplina intervenga nei mesi a venire. Questo, tenuto conto soprattutto che, dall'esercizio 2016, anche gli enti non in sperimentazione, trascorso l'esercizio 2015 ancora ibrido, dovranno applicare compiutamente e sistematicamente i contenuti della Riforma fino a dare attuazione all'articolato processo di consolidamento dei conti in termini di "gruppi di amministrazione pubblica" [15].

Si tratta di una evoluzione indiscutibilmente epocale le cui complessità tecniche, amministrative, gestionali, organizzative ed informatiche appaiono "costrette" in tempi ben poco congrui. A ciò si aggiunge la prevedibile esigenza di mantenere, già nell'immediato, l'articolato complesso di disposizioni recate. Non a caso il Decreto legislativo, all'articolo 3 *bis*, prevede la costituzione di una Commissione, alla quale oltre ad essere assegnata la competenza di promuovere il processo di armonizzazione degli enti territoriali (ad esclusione degli enti del comparto sanitario) è attribuito anche il compito di proporre gli aggiornamenti degli allegati al Decreto [16], in relazione all'evoluzione delle fonti normative in materia, del monitoraggio e del consolidamento dei conti e per migliorare la raccordabilità di questi con il sistema europeo dei conti nazionali [17].

Tuttavia, ad una valutazione più attenta appare chiaro che le modifiche e le integrazioni apportate al Decreto sono tali da superare di molto i potenziali effetti dell'esperienza maturata nel periodo di sperimentazione. Già la mera valutazione ponderale del Decreto nella sua versione originale e in quella - al momento - definitiva suggerisce ben altre motivazioni. Di fatto la stessa istanza di armonizzazione è mutata, uscendo dall'area dei principi, delle regole e degli istituti contabili comuni e declinando in senso direttamente operativo ed anche micro operativo ogni possibile contenuto. Quanta parte abbia avuto in ciò la preoccupazione di assicurare che l'armonizzazione potesse concretamente realizzarsi e quanta parte abbiano



giocato invece istanze istituzionali diverse e collegate al processo di neocentralismo in atto lo dirà – forse – il futuro. Diversamente restano di oggi le oggettive conseguenze di questo processo di trasformazione dell'originario disegno, tanto che è più consono definire la Riforma in chiave di generale e profonda standardizzazione piuttosto che di armonizzazione.

La Riforma va a rivedere in maniera sostanziale alcuni principi che in tutti questi anni sono stati dei capisaldi del sistema contabile degli enti pubblici, sostenendo la strutturazione sul piano applicativo di sistemi ed istituti. Ci si riferisce *in primis* alla definizione del principio di competenza finanziaria che ora viene “potenziata” [18], avvicinando di fatto il momento dell'accertamento dell'entrata e dell'impegno della spesa alle successive fasi dei rispettivi procedimenti. Ciò porta con sé alcune significative innovazioni, oltre che nella rappresentazione delle poste in bilancio, anche nel modo di gestirle. Il punto di partenza è costituito dal riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e dalla conseguente previsione a bilancio di alcuni specifici accantonamenti, tra i quali il Fondo crediti di dubbia esigibilità e il Fondo pluriennale vincolato, di cui si dirà più avanti. La modalità con cui tale revisione verrà operata da parte di ognuno degli enti interessati andrà ad incidere in modo altrettanto significativo sul corretto avvio del processo di armonizzazione e, conseguentemente, sul maggiore o minore livello di trasparenza che verrà concretamente restituito alla finanza territoriale.

Peraltro, sarebbe un fatale errore ritenere che le innovazioni citate - pur nella loro evidenza e nell'indubbio rilievo tecnico – esauriscano grande parte dell'evoluzione tecnico-contabile originata dalla Riforma. Il profilo di metodo sottostante al principio della competenza finanziaria potenziata è già noto in dottrina e appartiene alla storia della contabilità pubblica come sistema dei diritti constatati; un sistema che si pone in posizione intermedia tra il sistema della competenza e il sistema della cassa come teorizzati e applicati nel nostro Paese da molti decenni [19]. Rispetto al principio dei diritti constatati la competenza potenziata impone un ulteriore e deciso scorrimento del concetto di impegno in direzione della fase di cassa, quasi mancasse il coraggio di transitare definitivamente il bilancio di previsione annuale al sistema della cassa, ponendo una diversa soluzione su arco pluriennale per la migliore rappresentazione della competenza. Un rilievo tecnico di originalità assumono il Fondo crediti di dubbia esigibilità e il Fondo pluriennale vincolato, ma la maggiore carica innovativa e la spinta evolutiva potenzialmente più elevata stanno tutte nel pregevole tentativo di riportare a valore attuale (e cogente) il quadro complessivo dei principi contabili della contabilità pubblica.

La progressiva erosione e – in taluni casi – il vero e proprio degrado dei principi fondamentali ai quali da sempre risulta incardinata la contabilità pubblica del nostro Paese (e non solo) è un tratto del tutto evidente del quadro sul quale è intervenuta la Riforma. Se i principi inevitabilmente rappresentano - per loro stessa natura - elementi di contenimento e quindi di costrizione delle soluzioni contabili e delle correlate scelte di gestione delle entrate e delle spese, è altrettanto evidente che si manifestino tendenze sia sul piano normativo che interpretativo all'attenuazione, correzione, superamento dei vincoli che derivano da tali principi. E ciò è puntualmente avvenuto.

In questa direzione, non risulta certo indifferente anche l'affermazione sul piano istituzionale di margini di consistente autonomia in misura massimamente evidente in capo alle Regioni, in tema del costruito normativo sulla contabilità. La cuspide è stata probabilmente raggiunta con la



riforma del Titolo V della Costituzione per poi declinare in tempi relativamente brevi [\[20\]](#).

In ogni caso, pur prescindendo sul punto dal ruolo proattivo delle vicende istituzionali, l'effetto *ratione materiae* che deve essere riconosciuto alla Riforma è il sistematico recupero a livello di dichiarazione e di applicazione dei principi generali. La declinazione trasversale in tutto il *corpus* della Riforma dei principi e gli accenti forti usati diffusamente in ogni richiamo attuativo [\[21\]](#) danno, allo stesso tempo, sia la misura dell'allontanamento intervenuto nel precedente quadro, sia del rischio avvertito che tale allontanamento si possa ripetere già a breve termine, vanificando gli intenti fondi della Riforma.

Anche se il novero stesso dei principi generali dichiarati appare dilatato rispetto all'enumerazione accolta in dottrina e anche se il loro svolgimento è eccessivamente descrittivo e reiterato, è pacifico che senza la ricollocazione di questi pilastri in posizione "forte", di presupposto alla scelta di metodo e alla definizione degli istituti, la Riforma non avrebbe potuto comunque sortire alcun effetto.

Da ultimo si ritiene utile accennare a due ulteriori aspetti la cui incidenza sulle prospettive di successo della Riforma risulta critica.

Il primo è immediatamente legato alle caratteristiche di ampiezza e profondità del processo di riforma. Questo presuppone che nell'ambito di ciascun ente sia concretamente assicurato, oltre che il massimo coinvolgimento dei soggetti ai diversi livelli interessati (politico, dirigenziale, tecnico) e a vario titolo chiamati allo *startup* e alla regia attuativa del processo, un'adeguata e soprattutto pronta modifica/adeguamento degli assetti operativi il cui funzionamento è toccato direttamente e quotidianamente dalla Riforma. *In primis* gli aspetti organizzativi e amministrativo-procedurali nel loro complesso e, in particolare, degli uffici operativi che gestiscono entrata e spesa. Aver affermato e riscontrato che si tratta di una riforma epocale ha come implicazione, ben poco discutibile, che altrettanto epocale sarà l'impatto sulle strutture organizzative interessate e ciò ben oltre i confini dei settori che si occupano di bilancio, contabilità, programmazione e controllo. Un impatto di queste prevedibili dimensioni merita, peraltro, una corrispondente crescita di conoscenze e di abilità da parte di chi si troverà a gestire decisioni, atti, attività, procedure, controlli etc. in nuove dimensioni e con regole anche molto diverse. Uscire da prassi ultradecennali – talora antipodiche - ed entrare concretamente nella dinamica degli istituti contabili recati dalla Riforma presuppone ed implica un'opera di sensibilizzazione, una adeguata attività di formazione e il necessario accompagnamento operativo nei confronti della totalità dei soggetti che, a vario titolo, partecipano al processo, in misura coerente con i mutamenti da realizzare.

Non solo. Altro elemento esiziale si incontra a livello di soluzioni informatiche, laddove è necessaria una profonda revisione dei sistemi informativo-contabili in uso; revisione resa particolarmente difficile da interpretare in direzione di modifiche ed integrazioni, date le radicali innovazioni di metodo introdotte dalla Riforma. Questa cruciale esigenza di rapido, ordinato e compiuto coinvolgimento, praticamente dell'intera struttura organizzativa e di parti significative delle modalità dell'operare della stessa, implica un grado di attenzione ed un congruo livello di risorse da mobilitare, così come esige tempi minimi di realizzazione assolutamente non facili da immaginare entro i limiti posti dalla normativa.



Ad accentuare le preoccupazioni appena espresse contribuisce l'estensione del panorama oltre agli aspetti originati dalla Riforma sul nucleo rappresentato dal ciclo di bilancio e dalla contabilità. È più che sufficiente qui ricordare le implicazioni degli interventi sul sistema della programmazione in applicazione al [Principio contabile applicato della programmazione \(Allegato n. 4/1 al Decreto\)](#) e, poco rilevando la posposizione applicativa di un anno, del [Principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale](#) e del [Principio contabile applicato del bilancio consolidato \(Allegati n. 4/3 e n. 4/4 al Decreto\)](#).

La stessa gradualità del processo collocato fin dall'inizio dal Decreto in un orizzonte temporale pluriennale, per agevolare i cambiamenti da porre in essere, si sta rivelando insufficiente. Non si può sottacere, invero, il reale pericolo che un tale cambiamento di rotta, rivolto ad una così ampia ed eterogenea platea di enti, possa portare a corpose difficoltà di attuazione e probabili pericolose seghettature tra enti nei concreti tempi di realizzazione. Da questo punto di vista, può essere significativo ricordare come difficoltà di vario ordine, abbiano causato l'uscita di alcuni enti dal gruppo di sperimentazione, già prima della scadenza prevista.

Il secondo aspetto che si vuole qui sottolineare è diretta e pesante conseguenza del primo. L'oggettiva limitatezza del tempo disponibile per portare a compimento il complesso disegno accolto dalla Riforma può avere un solo esito, ovvero la prevalenza dell'adempimento su qualsiasi altra ragione (ed opportunità) di effettiva maturazione di una prospettiva innovativa ed evolutiva di reale e generale efficacia. Fin troppo facile immaginare le possibili conseguenze. Una su tutte: il decadimento inevitabile della qualità dei dati e delle informazioni prodotti lungo l'intera filiera fino ad arrivare a reiterare situazioni ben note a chi opera in questi ambiti, dove la standardizzazione (con le ovvie ampie implicazioni) vive forzatamente nella forma e tradisce invece la sostanza. Così lo stesso obiettivo del consolidamento, che tanta parte ha avuto ed ha nel sostenere la Riforma, verrebbe inevitabilmente fallito.

2. Lo speciale ruolo della Corte dei Conti

Di pari passo con il richiamato processo di accentramento da parte dello Stato in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e di bilancio degli enti pubblici, si è andato delineando un rinnovato ed accentuato ruolo della Corte dei Conti nell'ambito dell'attività di controllo contabile che la stessa esercita su tali enti [\[22\]](#). Già la Legge n. 42/2009 pone l'accento su una più ampia responsabilità amministrativa e finanziaria delle Regioni e degli Enti locali e - nell'ottica di una loro maggiore autonomia finanziaria in senso federalista - porta con sé il concetto del necessario "controbilanciamento", prevedendo un adeguato apparato di controllo.

Peraltro anche la legge di contabilità e finanza pubblica (Legge n. 196/2009) in precedenza richiamata, quando va a valorizzare il principio dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento finanziario ai diversi livelli, pone particolare enfasi al piano sovranazionale dei rapporti con l'Unione Europea e all'esigenza di monitoraggio e vigilanza sui conti pubblici. Del resto, proprio l'Unione Europea, ha confermato l'ampio e fondamentale ruolo della Corte dei Conti, attribuendo rilevanza comunitaria alle verifiche della stessa sui bilanci di tutte le amministrazioni pubbliche [\[23\]](#).



Sul fronte specifico delle Regioni, il potenziamento dei controlli della magistratura contabile è stato operato con il Decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 recante *“Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012. Proroga di termine per l'esercizio di delega legislativa”* (convertito con modificazioni dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213), in particolare, con riguardo alle verifiche sui bilanci preventivi e consuntivi e al giudizio di parificazione del rendiconto generale. Il sistema accolto da tale Decreto-legge, ricalca le procedure già in essere per gli Enti locali e per quelli del Servizio sanitario nazionale, ponendo l'accento su un necessario raccordo tra le verifiche operate nei confronti delle Regioni e i risultati della gestione degli enti e organismi partecipati e controllati, così come di quelli del Servizio sanitario nazionale.

Il D. lgs. n. 118/2011 non fa che confermare l'orientamento intrapreso, chiarendo come l'attività del Collegio dei revisori contabili nelle Regioni debba avvenire in stretta connessione con le funzioni di verifica e controllo svolte dalla Corte dei Conti [\[24\]](#).

La stessa Corte, in più occasioni di audizione [\[25\]](#), ha peraltro evidenziato come il tema dell'armonizzazione, ai fini della trasparenza dei conti e degli equilibri di bilancio richiesti dalla L. Cost. n. 1/2012, rivesta fondamentale importanza anche in funzione della propria attività di controllo. In coerenza con questa impostazione, le Sezioni delle autonomie e le Sezioni regionali di controllo procederanno, sul fronte dell'armonizzazione dei conti pubblici, con un sistematico monitoraggio delle attività e degli adempimenti da porre in essere per l'attuazione della Riforma.

Nell'ambito del quadro delineato, il ruolo della Corte si presenta tuttavia assai delicato. L'esigenza di monitorare l'attuazione della Riforma così come di intervenire in presenza di latenze e devianze è indiscutibile, ma il reale conseguimento dell'obiettivo passa attraverso il rispetto di un preciso elemento condizionale, ovvero il riconoscimento da parte della Corte delle ineluttabili difficoltà di tempo e di carenza di risorse associate al *timing* dettato dal Decreto; ciò con il corrispondente intento di garantire la sostanza degli interventi previsti in luogo della pretesa del rispetto formale di scadenze e contenuti. Un ruolo questo non agevole per il grande equilibrio che richiede e per il fatto che si gioca nello stretto lasso di tempo dell'avvio generale della Riforma. Con ogni probabilità sarà proprio l'impostazione da parte della Corte delle proprie attività e il riferimento al loro esercizio nel prossimo periodo a indicare la precisa direzione lungo la quale si avvierà la Riforma, segnandone la sorte in termini di occasione colta o di occasione mancata.

L'equilibrio dimostrato dalla Corte potrebbe, a sua volta, contribuire non poco ad aiutare gli enti interessati al processo di riforma nella direzione di cogliere appieno il senso positivo dell'esercizio delle proprie funzioni di vigilanza e controllo e, conseguentemente, avere l'opportunità di meglio indirizzare ed eventualmente correggere il percorso attuativo intrapreso, in un contesto sinergico e di collaborazione in divenire [\[26\]](#).

3. Timing

L'esperienza di precedenti generali momenti di riforma della contabilità pubblica (peraltro assai



meno generali e impattanti di quello in corso) insegna che, sul piano attuativo, la risorsa in assoluto più scarsa è rappresentata dal tempo e che la soluzione debba essere cercata nella migliore articolazione normativa e nel più adeguato impiego del periodo di transizione.

In questo senso, il 2015 segna il termine del periodo di transizione ed è cruciale per l'avvio dell'attuazione generale della Riforma, postulando la necessaria attivazione di tutti gli enti interessati con un preciso programma di adempimenti [\[27\]](#).

In realtà, se gli enti interessati non hanno utilizzato, con un opportuno approccio anticipatorio, il tempo reso disponibile dal periodo di sperimentazione, è difficile immaginare che tale programma possa essere adeguatamente realizzato nell'ultimo scorcio. Più probabile è che la rincorsa all'adempimento trovi strade percorribili scontando semplificazioni ed approssimazioni.

Già applicare il principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese e dare attuazione sistematica al principio applicato della contabilità finanziaria sommano un insieme di impatti (organizzativo, amministrativo, procedurale, contabile e sulle soluzioni informatiche) che toccano trasversalmente l'intera struttura e modificano molte delle modalità di funzionamento esistenti. Ciò, senza contare la complessa e molto delicata attività di riaccertamento dei residui attivi e passivi, nonché la richiesta attuazione del principio contabile applicato della programmazione.

A complicare questo articolato panorama contribuiscono due ordini convergenti di ragioni.

Nel 2015 convivono – e non potrebbe essere diversamente considerato il *timing* individuato dal Decreto – vecchia e nuova impostazione contabile: il bilancio annuale 2015 e il bilancio pluriennale 2015-2017 ancora formulati in base al precedente quadro normativo (ma anche il bilancio pluriennale assume valore autorizzatorio); competenza e residui, almeno per parte del 2015, riferiti a quantità espresse in base alle vecchie norme e, per parte (competenza), da gestire in base alle disposizioni del Decreto; il rendiconto 2014 sarà redatto ed esprimerà risultati ed equilibri in coerenza strutturale con il relativo bilancio; con l'approvazione del rendiconto 2014 e con il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, la competenza e i residui dovrebbero transitare nel nuovo mondo definito dal principio applicato della contabilità finanziaria.

Il secondo ordine di ragioni trascende la mera meccanica del ciclo di bilancio e si definisce nella difficoltà – facilmente intuibile – di gestire in modo appropriato i potenziali effetti della competenza potenziata sugli equilibri di bilancio e sui risultati di rendiconto, intervenendo necessariamente, e solo in corso d'anno, con la modifica sostanziale del risultato di amministrazione calcolato sulla scorta della natura delle quantità preesistenti e con nuovi equilibri da garantire nello scorcio rimanente dell'anno in capo all'esercizio 2015. Tutto ciò, con l'esigenza di impostare, già da settembre, una diversa e coerente politica di bilancio a valere sull'esercizio 2016.

Gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione possono rinviare al 2016 l'adozione del principio applicato della contabilità economico-patrimoniale (unitamente al piano dei conti integrato), nonché di quello per l'adozione del bilancio consolidato [\[28\]](#). Peraltro, c'è da



segnalare come l'adozione del bilancio consolidato, per sua stessa natura, richiederebbe la tenuta della contabilità economico-patrimoniale a partire dall'anno precedente alla sua predisposizione, mentre la tempistica individuata dal Decreto, fa ricadere questi adempimenti nello stesso esercizio.

In ogni caso l'auspicio è che la grande platea degli enti possa nell'arco del triennio 2015-2017 compiere la costruzione e la gestione del ciclo descritto nei quattro principi applicativi. Un ciclo nel quale, si ribadisce, sono copresenti plurimi elementi di innovazione tecnico-contabile (con le relative istanze di tipo formativo, organizzativo e infrastrutturale) e processi di necessaria concatenazione nella traduzione operativa dei quattro principi. Un *timing* che anche sotto questo profilo appare talmente stretto da indurre – come anticipato – comportamenti volti al mero adempimento formale, con tutto quello che ne consegue.

Alla platea generale degli enti potrebbe molto giovare l'esperienza operativa già intrapresa e la messa a regime anticipata della Riforma da parte di quelli che hanno partecipato alla sperimentazione, lungo un percorso che consenta di massimizzare gli effetti positivi e minimizzare le eventuali criticità già emersi o che eventualmente emergeranno durante tutto il 2015 e larga parte del 2016 (periodi di gestione "piena" per gli enti sperimentatori).

Peraltro, se è chiaro l'auspicio, il concentrarsi durante un periodo compreso tra il 2015 e la prima parte del 2017 di una serie di attività decisamente imponenti sul fronte degli impatti in capo alle singole amministrazioni non sperimentatrici (ricognizione straordinaria; adozione dei nuovi schemi di bilancio finanziario e relativa gestione; adozione della logica economico – patrimoniale e delle relative metodiche; bilancio consolidato con relativo adeguamento contabile degli enti e degli organismi strumentali di Regioni e Enti locali), non esclude affatto l'esigenza di uno scivolamento in avanti del *timing* della Riforma. E anche in questo sarà cruciale l'eventuale scelta di rinviare in via generale e ordinata alcune parti della Riforma o di consentire che il sistema si disallinei per effetto delle molte diverse velocità di attuazione della Riforma che si potrebbero verificare tra categorie di enti e tra Enti. Data l'elevata rischiosità che si presentino le situazioni paventate, l'attenzione sul punto deve risultare massima fin d'ora [\[29\]](#).

4. Principi contabili applicati

I quattro principi contabili applicati costituiscono il vero nucleo portante dei contenuti tecnici della Riforma e sono così articolati:

- *principio della programmazione di bilancio*, con il quale vengono individuati i principali strumenti che le diverse amministrazioni interessate devono adottare nella realizzazione del ciclo di allocazione delle risorse (documenti di piano, il bilancio finanziario, il rendiconto e altri documenti conoscitivi);
- *principio della contabilità finanziaria*, che in buona sostanza ridisegna in senso ampio il sistema delle rilevazioni e, nella parte *core* definisce diversa natura e nuovi criteri per la previsione e la registrazione delle quantità assunte a base del nuovo sistema contabile (accertamento/impegno, riscossione/pagamento), così come le regole con le quali le entrate e le spese vanno imputate ai diversi esercizi finanziari cui è riferito il bilancio di



previsione;

- *principio della contabilità economico-patrimoniale*, in base al quale gli enti in contabilità finanziaria devono procedere ad integrare il proprio sistema contabile con l'applicazione (a scopo informativo) della contabilità economico-patrimoniale, ai fini di una visione unitaria dei fatti gestionali sotto i profili finanziario, economico e patrimoniale;
- *principio del bilancio consolidato*, sulla cui scorta vengono individuati i criteri e le modalità che i diversi enti devono procedere al consolidamento dei propri bilanci, nell'ottica di una più ampia conoscibilità a sistema dei conti pubblici.

Ognuno dei quattro principi, in maniera più o meno significativa, porta con sé aspetti innovativi ed è chiaro il tentativo di dare vita ad un sistema compiuto.

Un intento innovativo va riconosciuto sia al diverso modo di concepire alcuni istituti tipici della contabilità finanziaria (il che produce l'introduzione di istituti non contemplati nel precedente quadro normativo), sia alla previsione di affiancamento al sistema contabile principale di un sistema di contabilità economico- patrimoniale.

L'obiettivo è quello di definire un apparato di dati ed informazioni capace di garantire in maniera unitaria (e si presume efficiente) la conoscenza dei fatti gestionali nei loro diversi profili e che consenta, come ulteriore *step*, il consolidamento dei conti a sistema; consolidamento che, per come è stato concepito, richiede proprio anche la compiuta conoscenza degli aspetti economici e patrimoniali.

Il principio della programmazione e quello della contabilità finanziaria sono invece più strettamente connessi con il tradizionale modo di programmare e gestire le risorse in ambito pubblico.

La realizzazione in termini applicativi di questi due principi è preordinata, rispetto agli altri in senso logico e, in parte, temporale. Come si è avuto già occasione di sottolineare, il processo di armonizzazione, proprio per l'elevata complessità e l'ampia articolazione dei contenuti che lo connotano, deve essere realizzato con la necessaria gradualità e la corretta sequenza, attraverso la migliore temporizzazione degli adempimenti e delle relative azioni da porre in essere, anche tenendo conto dell'esperienza maturata dagli enti che hanno concluso il periodo di sperimentazione [\[30\]](#).

In ragione di priorità temporale di applicazione e senza alcuna pretesa di piena compiutezza e sistematica trattazione, si crede utile offrire alcune riflessioni sui primi due principi applicati: quello della programmazione e quello della contabilità finanziaria. Mentre con riferimento al principio della contabilità economico – patrimoniale e al principio del bilancio consolidato, ci si limita ai cenni più strettamente necessari ad un migliore inquadramento della problematica analizzata in questo scritto, rinviando la loro trattazione in una diversa sede.

Già ad un primo inquadramento di metodo e di strumenti, il Principio della programmazione non si discosta in modo significativo dall'approccio programmatico proprio del contesto normativo precedente.



La legge quadro delle Regioni del 1976, nell'intento di realizzare un modello più razionale di decisione e gestione, segna da questo punto di vista, un momento importante nella disciplina della materia, prevedendo per la prima volta in Italia uno stretto collegamento degli strumenti di programmazione con quelli di bilancio. Sulla falsariga di quanto stabilito per le Regioni, anche per le altre Amministrazioni la normativa si è sviluppata nella medesima direzione, ovvero con disposizioni volte ad un maggiore collegamento della programmazione di bilancio con le scelte di finanza pubblica e con un sistema di controllo a riscontro della corretta gestione. Si pensi alla previsione, nei vari ordinamenti contabili, della legge finanziaria (per lo Stato e per le Regioni), dei documenti di programmazione economica e finanziaria (il PSR per le Regioni, il DPEF per lo Stato e le Regioni, il DUP per gli Enti locali) o ai sistemi di "budgettizzazione" e di controllo della spesa in raccordo con il ciclo di bilancio. Di fatto la Riforma conferma un metodo già consolidato - nell'approccio e nel tipo di strumenti - da qualche decennio e trasversalmente diffuso negli ordinamenti contabili.

Ciò anche se sulla misura di "riuscita" di tale metodo si può discutere.

Di certo vi sono alcune ragioni ricorrenti che non hanno consentito nel passato il pieno decollo degli strumenti della cosiddetta "programmazione di bilancio". Su tutti, la diffusissima percezione di alcuni strumenti del ciclo di programmazione più in una logica di adempimento formale che come reale occasione di supporto per la razionale allocazione delle risorse.

A suo tempo, questo atteggiamento è stato in larga misura agevolato da una maggiore disponibilità di risorse finanziarie (o se si vuole, da una minore scarsità), che ha consentito il proliferare di una mentalità, prima di tutto politica, sempre più orientata ad un approccio fortemente incrementale della spesa. Cosa che ha inevitabilmente influenzato il modo di predisporre i diversi documenti, assegnando spesso ai documenti di piano e al bilancio pluriennale un ruolo secondario rispetto al bilancio annuale. Proprio il documento che avrebbe dovuto esprimere il dettaglio annuale di scelte formulate su orizzonti temporali e con criteri ben diversi, ha concentrato in sé la massima funzione programmatica (oltre a quella autorizzatoria normalmente assegnata). Si pensi al diffuso ritardo con il quale alcuni documenti di medio-lungo termine (ad esempio il Programma di sviluppo regionale) sono stati adottati nel tempo da diverse Regioni e al conseguente disallineamento di questi con i documenti di più breve termine. Oppure, si pensi al bilancio pluriennale come mero allegato al bilancio annuale e non come documento a sé stante, molto spesso predisposto con una sorta di automatismo, sempre in quella prospettiva incrementale a cui si è fatto cenno.

Ora, il processo di armonizzazione in essere implica un cambiamento di rotta significativo; cambiamento che risulta non avulso dalla perdurante situazione di crisi economica esistente e dalle regole restrittive introdotte a livello di Unione Europea sulle politiche di bilancio dei Paesi dell'eurozona. In un tale contesto, vi sono elementi che potrebbero contribuire ad agevolare una più positiva e concreta applicazione del processo programmatico da parte degli enti, tra cui si evidenziano, in via generale:

- la maggiore – necessaria - responsabilizzazione delle Amministrazioni pubbliche nell'allocazione delle risorse, laddove è stabilito che le stesse non solo concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, ma ne



condividano anche le conseguenti responsabilità [\[31\]](#);

- il rinnovato ed accentuato ruolo, già richiamato, degli organi di controllo e, in particolare, della Corte dei Conti in relazione all'attività di verifica e controllo contabile sulle Amministrazioni pubbliche; peraltro con accentuata enfasi circa la verifica *in progress* dell'effettiva applicazione della Riforma da parte degli enti interessati.

Più in particolare, si vogliono qui richiamare un insieme di specifiche contenute nella Riforma e che potrebbero risultare di una certa incidenza nella prospettiva di rifondare e sostenere l'approccio programmatico:

- la necessità di escludere qualsiasi criterio basato sulla spesa storica incrementale, nella predisposizione del bilancio finanziario e delle relative previsioni di entrata e spesa; bilancio che peraltro deve essere elaborato in coerenza con gli altri documenti di programmazione [\[32\]](#);
- la previsione di un unico bilancio finanziario con un orizzonte temporale almeno triennale avente carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi, da aggiornare annualmente in funzione della progressiva realizzazione delle previsioni di entrata e spesa [\[33\]](#); mentre in precedenza il bilancio pluriennale (con sola funzione di riscontro di copertura per gli esercizi non coincidenti con quello del bilancio annuale), assolveva alla mera funzione di "riscontro di copertura", per quel che riguardava principalmente le obbligazioni già assunte e le nuove o maggiori spese i cui effetti avessero avuto una ricaduta sugli esercizi in esso ricompresi;
- la prescrizione di assumere gli accertamenti e gli impegni con l'imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni attive e passive si perfezionano e sono quindi esigibili (cosiddetta competenza potenziata), in combinazione con la funzione autorizzatoria per tutti gli esercizi; prescrizione che impone sicuramente un maggiore spessore, in termini di attendibilità e veridicità, delle previsioni da iscrivere a bilancio e che necessita di un'attenta valutazione delle singole poste anche in fase di programmazione pluriennale (e di cui si tratterà più avanti);
- conseguentemente all'applicazione della competenza potenziata, la previsione a bilancio del cosiddetto Fondo pluriennale vincolato, quale strumento da utilizzare a garanzia della copertura delle diverse spese e quindi della tenuta nel tempo degli equilibri di bilancio, la cui previsione in termini di attendibilità e adeguatezza, nella sua ottica pluriennale, è in analogia a quanto detto per la competenza potenziata [\[34\]](#).

Di certo gli elementi sopra evidenziati, in combinazione tra loro, contribuiscono ad esigere un maggiore significato alla rappresentazione in una logica di tipo programmatico del processo di allocazione delle risorse e delle correlate attività; logica nel cui ambito i vari documenti dovrebbero susseguirsi in maniera più ordinata e con adeguate corrispondenze, sia in termini di contenuti che di coerente scansione temporale.

Proprio sul fronte dei contenuti vi è certamente una nuova pesatura da attribuire al documento di bilancio.

Come già rilevato, nella concreta applicazione del quadro normativo precedente, il bilancio annuale costituiva spesso l'unica e sistematica espressione delle scelte di programmazione,



che avrebbero diversamente dovuto trovare primaria rappresentazione in specifici documenti preordinati. Ora le previsioni relative al primo esercizio di riferimento del bilancio rappresentano - appena si esce dal novero delle spese a ciclo tipicamente annuale [35] - solo la parte liquidabile, mentre per compiere la "visione" della singola attività di spesa si devono ricomprendere le previsioni in un orizzonte temporale ben più vasto (e comunque, non inferiore a tre anni), accentuando di molto l'importanza relativa del nuovo bilancio come documento anche della programmazione di medio termine [36].

A ben vedere, tuttavia, proprio questa diversa posizione del bilancio nel panorama della programmazione si potrebbe rivelare come un potenziale elemento negativo per il decollo del disegno programmatico che il principio applicato delinea. D'altra parte, è facilmente dimostrabile che la tendenza dei sistemi organizzativi a ritrovare efficienza molto spesso ridetermina "sul campo" il valore dei costrutti di metodo e documentali, in particolare quando gli stessi si rivelano molto articolati e complessi.

Con riferimento al Principio contabile applicato della contabilità finanziaria si evidenzia anzitutto come, al di là della usuale e comune denominazione, in questa parte del Decreto siano concentrate le maggiori implicazioni evolutive sotto il profilo tecnico-contabile della Riforma. Il principio segna una vera e propria svolta in molti aspetti del fondamentale sistema di contabilità pubblica: dal modo di formulazione del bilancio, alla gestione delle entrate e delle spese fino alla rendicontazione; tant'è che nell'ambito del processo di armonizzazione, in un fin troppo facile gioco di sottrazione, il vero zoccolo duro è rappresentato dalla competenza finanziaria e dalle sua declinazione nell'ambito del principio in parola. Probabilmente è in questo perimetro che, nel tempo, la Riforma dimostrerà o meno la propria efficacia.

Ferma restando la più volte enunciata funzione autorizzatoria del bilancio di previsione su un arco temporale non più annuale (ma proiettato almeno su un triennio), la competenza finanziaria potenziata prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate o a spese per l'ente, debbano essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza e quindi diventa esigibile [37]. Questa impostazione pone una differenza sostanziale rispetto al precedente modo di intendere la registrazione contabile dell'obbligazione, che veniva normalmente operata all'atto del suo sorgere, potendo sostenere già da quel momento in contabilità l'origine di accertamenti ed impegni.

Col nuovo sistema, l'elemento della scadenza - e la sua attendibilità - assumono maggiore importanza fin dalla fase iniziale di predisposizione del bilancio, ovvero fin dal momento della prima valutazione delle poste da rappresentare, condizionando in maniera più forte l'iscrizione o meno dei relativi stanziamenti.

Questo è vero sia per le entrate sia per le spese che devono essere iscritte soltanto in previsione dell'effettiva loro maturazione in termini di esigibilità. Così, la stessa previsione è condizionata al riscontro di quella che potrebbe essere definita una precisa vocazione di prossimità alla generazione dei flussi monetari o - in una espressione più tecnico-procedurale maggiormente adatta al momento della spesa - ad originare condizioni di liquidabilità oggettivamente riscontabili.



Questa ben diversa e maggiore definizione dell'oggetto della previsione è – senza ombra di dubbio - l'elemento propulsore di una serie molto ampia di implicazioni. Si pensi, per mero esempio, all'effetto sul principio della veridicità e attendibilità, che da sempre ha rappresentato uno dei fondamentali cardini di riscontro da “garantire” nella predisposizione dei bilanci (in modo che le previsioni corrispondano il più possibile alle concrete possibilità di gestione). Assunta la competenza potenziata a qualificazione dell'oggetto contabile da rappresentare, l'applicazione di tale principio diviene ora ben più pregnante, dovendosi inevitabilmente assicurare maggiore rigidità nella valutazione delle singole poste; questo è ancor più vero se si tiene conto della natura autorizzatoria su più esercizi del bilancio di previsione [38].

Per altro verso, con le premesse fatte, l'allungamento dell'orizzonte temporale di riferimento può generare maggiori difficoltà nella determinazione e nel conseguente grado di attendibilità di alcune poste. Ecco che, per esempio, riuscire a prevedere l'evoluzione della tempistica di una determinata spesa, già in corrispondenza della predisposizione del bilancio, assume carichi di ben maggiore significato rispetto a prima; ugualmente l'effettivo inquadramento di una spesa in un cronoprogramma che evidenzia gli stati di avanzamento (in corrispondenza di SAL e/o contratti o convenzioni pluriennali) e le relative *tranches* di pagamento, diviene indispensabile al momento della registrazione dell'impegno e della correlata imputazione all'esercizio o agli esercizi di esigibilità dell'obbligazione.

Queste considerazioni valgono, non solo per le spese d'investimento che richiedano la predisposizione di un cronoprogramma in base a specifiche disposizioni di legge (ad esempio quelle relative alla realizzazione di opere pubbliche) [39], ma anche per quelle che più in generale abbiano una ricaduta su più annualità (sia spese correnti che d'investimento). Il grado di attendibilità di dette poste consente peraltro di misurare il grado di significatività anche dei contenuti del Fondo pluriennale vincolato, laddove questo specifico accantonamento è individuato dal Decreto legislativo come naturale conseguenza dell'applicazione del principio della competenza potenziata, per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte in esercizi precedenti.

Per le entrate, l'introduzione della competenza potenziata non comporta la modificazione degli elementi costitutivi dell'accertamento (la ragione del credito; il titolo giuridico che supporta il credito; l'individuazione del soggetto debitore; l'ammontare del credito; la relativa scadenza), ma non vi può essere imputazione contabile dell'accertamento ad un dato esercizio, se non in presenza di un'obbligazione scaduta. Di fatto si deprime la possibilità di dar luogo ad eventuali impieghi e ai connessi oneri in maniera anticipata rispetto all'effettiva maturazione della scadenza del titolo giuridico dell'entrata. Da questo punto di vista il Decreto è molto chiaro quando stabilisce che “ ... è vietato l'accertamento attuale di entrate future” [40].

Per le spese valgono, in necessaria analogia, le stesse considerazioni. Se nel corso di un dato esercizio l'obbligazione giuridica non viene a scadere, la relativa spesa non può essere riferita a quell'esercizio [41].

Anche sugli elementi costitutivi dell'impegno (la ragione del debito; la determinazione della somma da pagare; il soggetto creditore; la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio; la scadenza dell'obbligazione) non vi sono particolari novità [42].



Tuttavia, si rileva che, l'effettiva scadenza, quale condizione per poter procedere all'imputazione di un impegno in un dato esercizio, porta con sé l'esclusione della possibilità di assumere impegni con riferimento anche a "creditori determinabili", differentemente da quanto il legislatore aveva previsto in precedenza con riferimento alla contabilità delle diverse Amministrazioni pubbliche [43]. In termini generali, non può che essere così poiché l'esigibilità dell'obbligazione postula la conoscenza precisa del soggetto creditore.

La corretta applicazione del principio della competenza potenziata, in sede di riaccertamento ordinario, comporta che gli impegni non perfezionati nel corso di un dato esercizio (pur essendo in presenza di un'obbligazione ancorché non ancora matura in termini di esigibilità), vengano cancellati e reimputati nell'annualità (o nelle annualità) in cui verranno a scadenza. Questa modalità di procedere ha un elevato impatto anche sul fronte dei residui attivi e passivi, limitando la loro formazione soltanto in presenza, rispettivamente, di entrate esigibili ma non incassate e spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate [44].

Va da sé che la generazione di residui da riportare a nuovo – al di fuori dei canonici casi di scuola che trovano prova in documenti contabili – offrirà spazi di interpretazione a cui corrispondono diverse e precise responsabilità in capo a chi sarà chiamato a "dichiarare" la liquidabilità della spesa e a darne riscontro oggettivo [45].

Il diverso modo di intendere la competenza finanziaria con il conseguente differente trattamento dei residui, impone un particolare presidio di ogni singola posta attiva e passiva, anche in fase di passaggio dal vecchio al nuovo sistema. Per questo motivo, l'attenta analisi dei residui è considerata al centro delle operazioni di avvio delle disposizioni sull'armonizzazione, rappresentando tali poste l'elemento essenziale di raccordo tra quanto stanziato negli esercizi precedenti e quanto da mantenere (a seguito o meno di accertamenti ed impegni e della valutazione in base all'esigibilità delle obbligazioni in essere) nel nuovo bilancio.

5. Atto primo: riaccertamento straordinario dei residui e costituzione dei nuovi fondi

Come già anticipato, l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, riferita al 31 dicembre 2014 [46], è tra i primi adempimenti da porre in essere per l'applicazione graduale dell'armonizzazione contabile. Questo comporta che, mentre si procede al tradizionale riaccertamento, necessario alla predisposizione del rendiconto 2014 in base al previgente ordinamento, occorre in parallelo procedere alla valutazione delle medesime poste applicando i criteri della competenza potenziata prevista dal Decreto (riaccertamento straordinario dei residui) [47].

Si tratta di un passaggio obbligato per cominciare a gestire le risorse di bilancio con il nuovo sistema; passaggio che viene effettuato una sola volta e i cui esiti vengono resi contestualmente, appunto, all'approvazione del rendiconto 2014.

Proprio la straordinarietà dell'operazione presuppone che da parte degli operatori vi sia un



approccio il più possibile analitico e coerente con l'obiettivo di creare in questo modo la base indispensabile per i successivi passi di attuazione della Riforma. anche se si può prevedere che il risultato finale del riaccertamento porti ad una complessiva alterazione degli equilibri in atto nella situazione finanziaria degli enti interessati.

La specifica natura delle quantità introdotte nel concetto di competenza potenziata porta in sé una minore discrezionalità (prima di tutto dal punto di vista tecnico) nella valutazione delle singole poste attive e passive e, conseguentemente, nella decisione di mantenere o meno a bilancio i residui attivi e passivi; valori, com'è noto, determinanti per il calcolo del risultato di amministrazione. Nello specifico, si deve procedere alla cancellazione di tutte le poste non più giustificate da un valido titolo giuridico e alla reimputazione delle altre negli esercizi di competenza, secondo il criterio esclusivo dell'esigibilità dell'obbligazione (sia attiva che passiva) [48]. Se la ricognizione viene effettuata "tendenzialmente" in modo corretto, le poste gestite dal 2015 in poi, in termini di residui attivi e passivi, riguarderanno "tendenzialmente" solo obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute (con esclusione delle eccezioni che la Riforma stessa individua e di cui si accennerà nel prosieguo).

Con riferimento ai residui attivi le operazioni di riaccertamento straordinario comportano la cancellazione di poste contabili nominali insussistenti alla data del 1° gennaio 2015 e la reimputazione dei crediti non esigibili nell'anno di riferimento agli esercizi futuri.

Il nuovo ordinamento prevede, in coerenza con il generale criterio di prudenza nella valutazione delle poste di bilancio, la costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità [49] a garanzia dell'eventuale mancata o parziale riscossione di entrate che presentino tale rischio. Il fondo in questione rappresenta uno strumento a tutela della tenuta nel tempo degli equilibri di bilancio, soprattutto in considerazione del fatto che i tempi di realizzazione delle entrate non sempre coincidono con quelli di realizzazione delle spese.

L'accantonamento, nella parte spesa del bilancio, di una quota di risorse che l'Ente di fatto non potrà utilizzare a fronte di date entrate (pur accertabili e imputate nell'anno, ma che si prevede non avranno una coerente dinamica di riscossione), consente allo stesso tempo di rendere più trasparente il processo di acquisizione delle risorse e più coerenti le modalità di registrazione di alcune tipologie di entrata [50].

Il generalizzato minore rigore applicato in passato ha infatti indotto un comportamento tendente spesso a contabilizzare le entrate ignorando o sottostimando, ai fini della garanzia dell'effettiva copertura degli impegni di spesa, la reale capacità da parte dell'Ente di riscuotere la totalità delle entrate corrispondenti agli accertamenti registrati. Ben si può immaginare come un tale comportamento, soprattutto se protratto negli anni, possa produrre la formazione e la conservazione di residui attivi per importi tanto consistenti quanto non reali, alterando il risultato di amministrazione, in termini di maggiore avanzo (che, a sua volta, può indurre ad attivare ulteriore spesa) o migliorando il disavanzo (che, a sua volta, può indurre a rinviare nel tempo eventuali misure correttive).

In effetti un sistematico approccio di questo tipo nella valutazione delle diverse poste di accertamento – ma la stessa considerazione vale in analogia per gli impegni di spesa - porta



inevitabilmente ad alterare la capacità/possibilità di mantenere nel tempo gli equilibri di bilancio o, comunque, a falsare in misura corrispondente il valore dello *stock* dei potenziali crediti e debiti dell'Ente.

Sul fronte di una maggiore omogeneità nel trattamento di specifiche tipologie di entrata da parte dei diversi soggetti, giova l'impostazione data dal legislatore per la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, con l'individuazione di criteri uniformi per tutti gli enti che devono applicare questo nuovo istituto contabile. La determinazione del fondo avviene in base alla dimensione degli stanziamenti in entrata, della loro natura e dell'andamento del fenomeno di formazione negli ultimi cinque anni, calcolando la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata interessata. In sede di valutazione, la verifica sulla scorta dei criteri cennati lascia tuttavia una zona di indeterminatezza legata al grado di effettiva solvibilità del creditore (e quindi di effettivo realizzo del credito). Questo induce, come ben evidenziato anche dalla Corte dei Conti [\[51\]](#), alla necessità di ulteriori e diverse ponderazioni della ragionevole affidabilità del dato da esporre nel fondo, superando l'approccio meccanico e il relativo appiattimento dell'analisi intorno a valori medi, non necessariamente significativi delle reali condizioni di riscuotibilità. Il legislatore consente, da questo punto di vista, un minimo di flessibilità, laddove prevede che eventuali diverse valutazioni vengano adeguatamente motivate nella nota integrativa al bilancio [\[52\]](#).

Con riferimento ai residui passivi, le operazioni di riaccertamento straordinario comportano *in primis* la verifica se a sostegno del residuo contabilizzato esista il riscontro di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e se tale obbligazione sia scaduta alla data del 1° gennaio 2015. In assenza di tale presupposto, il residuo passivo va cancellato e il relativo ammontare va riscritto sulla base dell'individuazione degli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile. Va comunque sottolineato che dall'attività di riaccertamento è previsto che le Regioni escludano i residui relativi ad alcune specifiche materie [\[53\]](#).

Una diretta conseguenza dell'eliminazione dei residui attivi e passivi operata sulla base del criterio sopra evidenziato, è rappresentata dalla costituzione del Fondo pluriennale vincolato (articolato distintamente per la parte corrente e per il conto capitale). Tale fondo viene iscritto per la prima volta in entrata nel bilancio dell'esercizio 2015, qualora la differenza tra residui passivi e attivi eliminati in sede di riaccertamento straordinario risulti essere positiva.

Una seconda diretta conseguenza del riaccertamento straordinario è la rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 determinato in sede di rendiconto 2014.

Ed ancora, a seguito della ricognizione effettuata sui residui attivi e passivi, il Decreto prevede la variazione del bilancio di previsione 2015 (autorizzatorio), del bilancio pluriennale 2015-2017 (si ricorda, anche questo, autorizzatorio) e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 (quello elaborato secondo la nuova impostazione e predisposto in questa fase ai soli fini conoscitivi). L'esigenza di tali variazioni si determina sia in considerazione delle poste relative ai diversi fondi (principalmente Fondo crediti di dubbia esigibilità e Fondo pluriennale vincolato), sia per consentire il necessario allineamento agli esiti delle operazioni di riaccertamento degli stanziamenti di entrata e di spesa come rappresentati nei diversi esercizi interessati dal bilancio (2015-2016-2017).



Una attenzione non limitata ai meri connotati contabili merita il Fondo pluriennale vincolato e la sua fondamentale funzione di “cuscinetto” ai fini della copertura di quelle spese reimpegnate alle quali non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio.

Sul punto va subito posto in evidenza che inevitabili saranno i disallineamenti conseguenti alle operazioni di riaccertamento e alle connesse riallocazioni temporali degli stanziamenti. I disallineamenti possono facilmente e generalmente essere tali da poter determinare, a carico degli esercizi interessati, delle “minori disponibilità” o delle “maggiori disponibilità” di risorse, con riguardo alle quali il legislatore individua rispettivamente precise modalità di copertura e di destinazione [54]. Il Fondo pluriennale vincolato, in effetti, nasce anche dall’esigenza di mantenere gli equilibri di bilancio stante l’adozione del nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata: l’imputazione della spesa secondo scadenza non può prescindere dal mantenimento del pareggio finanziario che deve sussistere anche nel caso in cui l’acquisizione delle risorse vincolate, e la conseguente imputazione, sia precedente al manifestarsi delle condizioni di esigibilità della spesa imputata, in tutto o in parte, agli anni successivi.

Quelli cennati sono solo i primi obbligati passaggi operativi necessari per transitare dal vecchio al nuovo sistema contabile, ma già si possono fare alcune osservazioni.

Il D. lgs. n. 118/2011 è stato per questi aspetti ampiamente rivisto in conseguenza dell’esperienza compiuta durante il periodo di sperimentazione, per grande parte attraverso le modifiche e le integrazioni apportate con il D. lgs. n. 126/2014. Il testo aggiornato risulta ora molto più articolato e carico di aspetti strettamente operativi e di dettaglio; aspetti tuttavia non sempre sufficientemente chiari anche ad un lettore attento e con buona pratica della materia. Questo è sintomatico, innanzi tutto, della complessità insita nelle operazioni di riaccertamento straordinario e delle correlate – affatto lievi - difficoltà incontrate dagli enti che hanno affrontato tali attività in sede di sperimentazione [55]. Ma, allo stesso tempo, l’eccessiva articolazione degli aspetti normati, la dovizia di particolari, la diffusa reiterazione delle indicazioni operative offrono il fianco alla percezione di una corrispondente preoccupazione.

Tutto ciò non fa che precludere, sul piano della generale attuazione del riaccertamento straordinario, a situazioni molto impattanti e con un elevato grado di problematicità per la restante totalità degli enti che ad oggi si trova impegnata in questa fase del processo. D’altra parte, è ben difficile immaginare che il riaccertamento straordinario con la necessità inevitabile e quasi istantanea di completa svestizione di una “cultura” amministrativo-contabile maturata in molti decenni (e contemporanea applicazione di concetti nuovi e diversi, se non antitetici) potesse rivelarsi *low impact*.

Non va poi dimenticato che grande parte delle analisi, delle valutazioni e della conseguente ventilazione su diversi esercizi dei residui che si troveranno a non rappresentare una obbligazione “scaduta” devono essere compiute dalle unità responsabili della spesa. Ciò avverrà, quindi, lungo l’intera dorsale della struttura organizzativa, in luoghi nei quali le specifiche conoscenze tecnico-contabili sono spesso limitate a quelle minime indispensabili a gestire le attività di spesa. Già così pare arduo che nel giro di qualche settimana si dismetta (peraltro non in modo indolore) grandissima parte dell’attrezzatura fino ad oggi impiegata per strutturare e gestire l’attività di spesa e si sviluppino contestualmente le diverse conoscenze e



le abilità necessarie a rideterminare tutte le quantità contabili di base e ripartire con le procedure di spesa, in un contesto normativo radicalmente diverso.

D'altra parte è sufficiente considerare tre elementi di ulteriore complicazione per ottenere una diagnosi puntuale dell'articolazione e della difficoltà oggettiva delle analisi da compiere:

- moltissime procedure di spesa si discostano non poco dai modelli scontati delle transazioni commerciali e percorrono strade procedurali talora originali e complesse, lungo le quali non è sempre agevole individuare la condizione di "obbligazione giuridicamente perfezionata", così come di spesa liquidabile;
- ogni rideterminazione di residuo (attivo o passivo) che implichi una reimputazione ad esercizi diversi comporta l'impegnativa necessità di prevedere con precisione processi e dinamiche così da poter stabilire gli esercizi nei quali l'obbligazione assumerà la condizione di "scaduta"; questo aspetto si intreccia inevitabilmente con l'esigenza di "dare garanzia" della disponibilità di cassa [\[56\]](#) e del rispetto dei tempi di pagamento, la cui estensione anche tra pubbliche amministrazioni è oramai prossima;
- larghe sono le eccezioni al riaccertamento straordinario (eccezioni permanenti e ad esaurimento) dal punto di vista sia delle entrate che delle spese, con tutte le evidenti conseguenze di far convivere (e gestire) nel medesimo bilancio metodiche diverse; basti qui ricordare per le Regioni l'esclusione dal perimetro del riaccertamento straordinario dei residui riguardanti il settore sanitario, la politica regionale unitaria – cooperazione territoriale e le spese finanziate da debito autorizzato e non contratto [\[57\]](#) [\[58\]](#).

Come si è detto, il riaccertamento (e la costituzione dei fondi) è momento delicato, cruciale e esiziale per l'avvio della Riforma, ma altrettanto necessario ed inevitabile. Probabilmente è proprio la non compiuta comprensione di queste criticità a dare giustificazione della scarsità dei supporti operativi (organizzativi, formativi, informatici, gestionali e procedurali) mediamente messi in campo dagli enti a fronte della dimensione dell'obiettivo, anche considerando unicamente quello limitato costituito dal riaccertamento straordinario e dalla creazione dei correlati fondi.

Anche il rinvio al 2016 dell'adozione compiuta della Riforma, con la previsione del 2015 come anno ibrido nel quale si registra la copresenza di documenti di bilancio redatti sia con il precedente sia con il nuovo sistema, aggiunge un diverso elemento di appesantimento sul fronte delle attività da porre in essere da parte degli enti. L'effetto largamente prevedibile è quello di una caduta del livello di immediatezza sul fronte della lettura e dell'interpretazione dei contenuti documentali per i soggetti (*in primis* quelli politici) a cui è destinato il bilancio. All'intero novero di tali soggetti dovrebbe essere garantito un grado di conoscenza adeguato sui nuovi istituti e contenuti, in tempi coerenti con quelli di formulazione e di approvazione dei documenti contabili previsionali e consuntivi.

Tra l'altro, la situazione presenta ulteriori margini di complicazione laddove il singolo Ente si trovi ad affrontare l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria del bilancio per i quali ugualmente vanno attivate le operazioni di riaccertamento straordinario; ciò tenendo conto di tali registrazioni sul bilancio di previsione, qualora lo stesso fosse approvato successivamente al riaccertamento [\[59\]](#). Nella sostanza, la decisione di agevolare gli enti non sperimentatori,



attraverso il rinvio con le prospettate modalità, rischia al contrario di alimentare ulteriori difficoltà operative e di deprimere proprio il possibile beneficio traibile dall'allungamento dei termini, non fosse altro per l'ulteriore appesantimento degli adempimenti previsti.

Il Decreto stabilisce che, a seguito del riaccertamento straordinario, le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni nei documenti di bilancio vengano adottate con atto deliberativo della Giunta. È prescritto che tale delibera (alla quale sono da allegare i prospetti riguardanti il Fondo pluriennale vincolato e il Risultato di amministrazione) debba essere tempestivamente trasmessa al Consiglio [\[60\]](#), ma sul punto si osserva come le conseguenze di una tale ricognizione ineriscano alla determinazione di fatto di un diverso bilancio e con nuovi risultati (potenzialmente anche molto diversi), rispetto a quello approvato in origine dall'organo deliberante. Come già evidenziato, non si tratta di una ricognizione scevra di implicati politici. Anche solo prendendo in considerazione la circostanza di un diverso risultato che si dovesse riscontrare ad ultimazione delle operazioni di riaccertamento, ciò potrebbe richiedere un differente orientamento della politica di bilancio già nell'immediato. Proprio per le conseguenze potenzialmente riscontrabili, un differente e più pregnante coinvolgimento del Consiglio (organo al quale, com'è noto, per funzione istituzionale è assegnato il potere di approvazione del bilancio e degli altri documenti contabili), sarebbe stato certamente auspicabile già in ragione di normale opportunità.

Allo stesso tempo, sempre per le Regioni, corre l'obbligo di richiamare la prevista abolizione dell'istituto della perenzione amministrativa, che in base al Decreto troverà applicazione per l'ultima volta con riferimento al rendiconto 2014. Tale orientamento - coerente con la logica della competenza potenziata - va in direzione della tendenziale uniformità di trattamento, per ciascuno di questi enti, delle poste relative a obbligazioni sorte anche in epoche piuttosto lontane. In particolare, tale abolizione dovrebbe rappresentare un'opportuna occasione per mettere maggiore ordine a situazioni debitorie pregresse che sono andate stratificandosi nel tempo e che costituiscono il cosiddetto (e temuto) *stock* di residui perenti. Da questo punto di vista, il legislatore individua precise modalità per procedere in maniera omogenea ed uniforme agli accantonamenti che ciascuna Regione deve destinare alla copertura di tali residui, nell'ottica del loro graduale definitivo smaltimento [\[61\]](#).

Se da una parte non si può che guardare favorevolmente ad una simile iniziativa, anche in funzione della tanto auspicata maggiore trasparenza, chiarezza e veridicità dei bilanci, per altra parte non si possono nascondere le notevoli preoccupazioni che la stessa induce sul fronte dei possibili esiti in termini di ulteriori maggiori disavanzi emergenti in capo alle Regioni.

Più in generale, il riaccertamento straordinario dei residui posto in capo alle Regioni e agli Enti locali e le operazioni rilevanti ai fini dell'abolizione della perenzione amministrativa per le Regioni, risultano in stretto collegamento e in una logica a "sistema" con l'attività di ricognizione straordinaria dei residui (passivi e perenti) prevista per lo Stato [\[62\]](#). L'occasione è opportuna per consentire una compiuta analisi in termini di simmetria delle rispettive scritture contabili tra i diversi livelli di governo interessati in tutti i casi di operazioni "reciproche"; simmetria la cui riscontrabilità non è da ritenere per nulla scontata. Anzi, non è affatto improbabile che su alcune specifiche partite si vada a delineare anche una qualche forma di contraddittorio, se non di contenzioso tra gli enti interessati, laddove l'eventuale eliminazione o



non inclusione di residui passivi nel bilancio dello Stato o delle Regioni, incida direttamente sulle posizioni creditorie dei singoli enti di volta in volta coinvolti e, conseguentemente, sugli equilibri finanziari dei rispettivi bilanci [\[63\]](#).

La preoccupazione circa gli esiti derivanti dalle operazioni di riaccertamento straordinario e dalle molteplici attività ad esso collegate è palpabile e incombe inevitabilmente su ciascuno degli enti chiamati ad assolvere a tale adempimento. Se vi fosse bisogno di una ulteriore conferma in ordine all'importanza e al carico di contenuti che porta con sé questo "atto primo" della fase attuativa della Riforma (e, comunque, la Riforma nel suo complesso), si guardi alla quantità e rilevanza delle norme e delle varie disposizioni che si sono succedute dall'approvazione del Decreto legislativo originario. Norme e disposizioni che in alcuni casi arrivano a livelli di dettaglio tali per cui, in condizioni normali, verrebbero ad assumere al massimo il rango di tipo regolamentare o di circolare.

E' del tutto evidente che alcune valutazioni connesse con il riaccertamento, ancor più se attuate in maniera impropria, possano incidere - e non poco - sui risultati complessivamente raggiungibili al momento di avvio della Riforma e una volta a regime. Questo, con amplificazione dell'area interessata dalle eventuali operazioni di ripiano pluriennale previste dal legislatore che sul punto - guarda caso - è già intervenuto nuovamente allungando il periodo delle operazioni di rientro dai dieci anni iniziali, fino ad un massimo di trent'anni [\[64\]](#).

Altrettanto significativa per i possibili risultati attesi è da valutare l'attenzione riservata dalla stessa Corte dei Conti alla specifica partita rappresentata dalle operazioni di riaccertamento straordinario.

L'Organo di controllo si è pronunciato con forza in merito, affermando come il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscano strumenti basilari per l'avvio della nuova contabilità e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, facendo, in questo senso, specifico riferimento ai novellati articoli 81, 97, 117 e 119 della Costituzione, quale parametro cui informarsi per l'attuazione della disciplina e delle connesse operazioni [\[65\]](#).

D'altra parte, è opinione comune che l'occasione rappresentata dalle operazioni di riaccertamento straordinario non debba essere vanificata per effetto delle prevedibili preoccupazioni destinate dal possibile emergere di situazioni di sostanziale peggioramento dei risultati di bilancio; situazioni peraltro che, in taluni casi, potrebbero essere rappresentative di comportamenti, anche avvenuti in un recente passato, non perfettamente corrispondenti ai canoni - assolutamente generali - di una corretta gestione amministrativo-contabile.

A questo punto, l'atto primo della Riforma è - o dovrebbe - essere in corso e non resta che attenderne gli esiti.



Note

[1] Per lo Stato si richiamano come snodi principali:

- il Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, contenente le fondamentali disposizioni in materia di amministrazione del patrimonio e di contabilità generale, in vigore per circa un quarantennio;
- la Legge 1 marzo 1964, n. 62 (cosiddetta Legge Curti), che ha dato una svolta al processo di evoluzione del sistema contabile centrale, rappresentando peraltro il principale riferimento per i Comuni e, dal 1970 al 1976, anche per le neo costituite Regioni in attesa – per queste ultime - dell’emanazione della legge quadro contenente i principi fondamentali e le norme di coordinamento in materia (Legge n. 335/1976);
- la Legge 5 agosto 1978, n. 468 che, sulla direttrice delle innovazioni introdotte per le Regioni nel 1976, ha previsto la riforma di alcune norme di contabilità generale e di bilancio;
- la Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (modificata poi dalla Legge 7 aprile 2011, n. 39), che ha abrogato la precedente Legge n. 468/1978 e che ha previsto alcune nuove norme allineate con la normativa europea in tema di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri.

Per le Regioni il percorso realizza la propria evoluzione attraverso:

- la Legge 16 maggio 1970, n. 281, che ha previsto l’estensione alle Regioni a Statuto ordinario della normativa - in quanto applicabile - sull’amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, in attesa della riforma destinata agli enti regionali con l’emanazione della successiva legge quadro, mentre le Regioni a Statuto speciale avevano già approvato in precedenza le proprie leggi di contabilità;
- la già richiamata Legge 19 maggio 1976, n. 335, quale disciplina di coordinamento che ha individuato i principi contabili fondamentali e che ha rappresentato il più importante riferimento legislativo anche in occasione della successiva riforma regionale avvenuta una quindicina di anni più tardi;
- il D. lgs. 28 marzo 2000, n. 76, anch’esso portatore di normativa quadro, che ha previsto nuovi istituti tra cui la distinzione tra il “bilancio politico” e il “bilancio gestionale” (in linea peraltro con l’evoluzione della normativa statale e degli Enti locali), confermando per il resto l’impianto contabile già delineato dalla precedente riforma.



Per gli Enti locali, l'evoluzione è definita da:

- il D.P.R. 8 marzo 1965, n. 670 e il D.P.R. 29 novembre 1965, n. 1422, con i quali i principi contenuti nella Legge Curti sopra richiamata per lo Stato, vengono estesi anche ai Comuni;
- il D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, di coordinamento delle allora vigenti disposizioni in materia di contabilità (in particolare con riferimento alla Legge n. 468/1978 dello Stato);
- il D. lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, che detta la nuova disciplina in materia contabile, successivamente confluita nel D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267, quale testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali (TUEL).

[2] La Legge n. 42/2009, al fine di assicurare l'autonomia finanziaria di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, ha stabilito, tra le altre cose, i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, con l'intento di dare attuazione nel nostro Paese al federalismo fiscale.

[3] Per un maggiore approfondimento al riguardo, si veda: Mario Collevocchio *"L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale"*, in *"La FINANZA LOCALE"* n. 3/2012.

[4] Vedasi l'articolo 2, comma 2, lett. H della Legge n. 42/2009.

[5] Il testo normativo è articolato in cinque titoli e numerosi articoli, oltre che in molteplici allegati, sia di tipo descrittivo che costituenti schemi di bilancio o prospetti di corredo. Il primo titolo individua e disciplina i principi generali e i principi applicati per le Regioni, le Province autonome e gli Enti locali, il secondo titolo si riferisce ai principi contabili e applicati per il settore sanitario, il terzo titolo dispone l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni, il quarto titolo prevede le norme per l'adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale, mentre il quinto titolo disciplina la sperimentazione, le modalità di attuazione delle norme per le Regioni speciali e le Province autonome di Trento e Bolzano, e prevede altre disposizioni per l'entrata



in vigore del Decreto. In termini di concreto funzionamento, sono di fondamentale importanza i principi contabili: sia i 18 principi generali sia i 4 principi applicati, questi ultimi introdotti all'art. 3 del Decreto e rivisti a seguito del periodo di sperimentazione.

[6] Per le Regioni a Statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano (oltre che per gli Enti locali ubicati nelle medesime Regioni e Province autonome), l'art. 79 del D. lgs. n. 118/2011 precisa che la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni sull'armonizzazione sono stabilite con le procedure previste dalla Legge n. 42/2009 all'art. 27, in conformità con i relativi Statuti.

[7] Per tutte si richiama il Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante *“Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale. Deleghe al Governo per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, nonché per l'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e di tesoreria”* (convertito con modificazioni dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89).

[8] Si veda il disposto dell'art. 11 *ter* del Decreto. Rispetto alla versione originaria agli “enti strumentali controllati” sono stati aggiunti gli “enti strumentali partecipati”, estendendo di fatto anche a questi ultimi l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio. Di passaggio si fa notare che la modalità scelta per ampliare ulteriormente la platea degli enti sottoposti risulta discutibile, non fosse altro per la puntuale definizione degli “enti strumentali controllati” (comma 1 art. 11 *ter*) alla quale si aggiunge la classe degli “enti strumentali partecipati” solo denominata e non definita, se non si intende qualificare come propriamente definitoria l'espressione usata nel secondo comma del citato art. 11 *ter* “... *l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1”*.

[9] Il perseguimento del superiore obiettivo dell'armonizzazione attraverso scelte di strutturazione contabile di tipo *standard* e trasversali lascia in ogni caso aperto il fronte – minore



in chiave di impostazione ma non certo tale sotto il profilo concretamente attuativo ed applicativo - degli adattamenti necessari a riportare congruenza tra i meccanismi contabili e le attività svolte dagli enti coinvolti nel processo di riforma, ma distanti per natura dai principali enti bersaglio.

[10] Vedasi al riguardo i principi contabili generali di cui all' Allegato 1 al Decreto legislativo.

[11] Vedasi in proposito i “principi contabili applicati”, di cui all'art. 3 e riportati negli Allegati A/1, A/2, A/3 e A/4 al Decreto legislativo.

[12] Pur avendo precisa cognizione dei modi e dei tempi di scrittura della Riforma e senza scomodare gli anni di impegno sul fronte del miglioramento nell'espressione dei contenuti normativi, resta oggettivamente critica la qualità della disciplina sotto il profilo dell'interpretazione, in particolare, dei principi applicati, a partire dall'uso della terminologia a maggiore contenuto tecnico-contabile. Su tutti vale l'esempio del termine “impegno”.

[13] Vedasi l'art. 78 del Decreto Legislativo.

L'attività è stata pensata attraverso un approccio *bottom up* di adeguamento delle norme previste dal Decreto per poter pervenire, a seguito dell'applicazione in via provvisoria della disciplina, alla sua definitiva messa a regime per tutte le amministrazioni interessate, inizialmente a partire dal 2015.

[14] In particolare:

- il D.L. n. 102/2013 (convertito con modificazioni dalla Legge n. 124/2013) prevede



integrazioni e modifiche al D. lgs. n. 118/2011, prorogando di un ulteriore anno la sperimentazione e fissando al 2015 l'applicazione del Titolo I del Decreto;

- il D. lgs. n. 126/2014, oltre a completare il disegno tracciato dal 118, introduce importanti cambiamenti al Testo Unico degli Enti Locali e stabilisce il nuovo ordinamento contabile per le Regioni (in sostituzione del D. lgs. n. 76/2000). Quest'ultimo, inoltre, va a rivedere l'applicazione contabile dei principi armonizzati anche quale risultato di confronto e mediazione con le Regioni del gruppo di sperimentazione, che partecipano ai tavoli di lavoro presso il MEF. Come si avrà occasione di approfondire più avanti, per gli enti non in sperimentazione viene fissato il 2015 quale anno di passo che prevede l'approvazione del bilancio con i vecchi schemi e la presentazione del nuovo schema di bilancio, introdotto dal Decreto, al solo scopo conoscitivo (quest'ultimo bilancio diventerà unico e ufficiale dal 2016);
- la Legge n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015), prevede ulteriori modifiche al Decreto soprattutto con riferimento alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

[\[15\]](#) A tale proposito, vedasi gli artt. 11 *bis*, 11 *ter*, 11 *quater*, 11 *quinquies* del Decreto. Nel "gruppo di amministrazione pubblica" sono compresi gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica.

[\[16\]](#) Si confronti quanto stabilito dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 16 dicembre 2014, n. 83647 - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – Igepa di disciplina delle modalità di organizzazione e di funzionamento della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali, denominata Commissione Arconet. Di passaggio, è interessante notare la bassa consistenza numerica della rappresentanza delle Regioni e degli Enti locali in seno alla Commissione.

[\[17\]](#) La Commissione Arconet, peraltro, agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali di cui all'art. 154 del D. lgs. n. 267/2000.



[18] Il principio contabile generale della competenza potenziata prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate o a spese per l'ente, debbano essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza e quindi diventa esigibile; tale imputazione avviene con l'accertamento per le entrate e con l'impegno per le spese. Prima della Riforma, seppur la scadenza fosse un elemento di connotazione dell'obbligazione e gli ordinamenti contabili richiassero tale scadenza per definire le fasi dell'accertamento e dell'impegno, non vi era una modalità così rigida per la loro registrazione. Nella prassi, infatti, si potevano accertare entrate e assumere impegni di spesa in corrispondenza di obbligazioni perfezionate, riportando a residuo nell'esercizio successivo anche le corrispondenti somme che non fossero pervenute a scadenza (e che quindi non fossero esigibili) alla fine dell'esercizio di loro imputazione e registrazione.

[19] Peraltro, proprio il principio dei diritti constatati è tornato a più riprese nelle norme relative alla definizione dell'impegno di spesa con l'introduzione dell'elemento condizionale rappresentato dal noto riferimento a "obbligazione giuridicamente perfezionata". Una via solo apparentemente facile e solo astrattamente conclusiva per mettere il concetto di impegno dentro confini precisi. Il tentativo è rimasto tale e la congerie di necessarie eccezioni originate dall'applicazione operativa del riferimento ne rappresentano l'esito.

[20] Per altro verso un elemento di profonda riflessione e di corretto inquadramento della genesi della Riforma dovrebbe essere trovato proprio nell'inversione assai rapida dell'orientamento al federalismo, ben rappresentato – per la materia qui trattata - dalla testimonianza resa nell'Audizione della Corte dei Conti - Sezione delle autonomie alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale in tema di "*Armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali e sistema contabile delle Regioni*, del 27 novembre 2014.

[21] I [Principi contabili generali](#) oltre ad essere dichiarati e largamente commentati nell'Allegato n. 1 al Decreto Legislativo ed essere ripresi nell'articolato dello stesso Decreto, costellano in via di richiami attuativi, in particolare il Principio applicato [della contabilità finanziaria \(Allegato n. 4/2 al Decreto\)](#).



[22] Su questa tematica si veda *“Il controllo della Corte dei Conti sugli Enti locali alla luce del federalismo fiscale”*, pubblicato su www.leggioggi.it, di Tiziano Tessaro, Magistrato della Corte dei Conti.

[23] Vedasi l’art. 30 della Legge 30 ottobre 2014, n. 161 recante *“Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea - Legge europea 2013-bis”*, che richiama i principi della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell’Unione Europea, recepita nel nostro ordinamento con D. lgs. 4 marzo 2014, n. 54 *“Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri”*.

[24] Vedasi l’art. 72 del D. lgs. n. 118 /2011.

[25] A tale proposito si richiamano l’Audizione sullo *“Schema del Decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del Decreto legislativo n. 118 del 2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi”* del 29 maggio 2014 e la già ricordata Audizione su *“Armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali e sistema contabile delle regioni”*, del 27 novembre 2014, entrambe della Corte dei Conti - Sezione delle autonomie, presso la Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale.

[26] In questo quadro, si segnala la deliberazione del 17 febbraio 2015, n. 4 della Corte dei Conti – Sezione delle autonomie che adotta alcune linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali. Nell’ambito di tale documento – peraltro rivolto anche agli Organi di revisione contabile delle Regioni e degli Enti locali operanti nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome (nei limiti di compatibilità con gli specifici ordinamenti) – si legge che la Corte *“... ritiene di dover fornire indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza, anche al fine di orientare l’uniformità dei comportamenti degli organi di revisione contabile e le correlate attività di controllo delle Sezioni”*



regionali della Corte". E ancora si legge " ... la deliberazione è anche finalizzata a fornire agli enti (Regioni ed Enti locali) uno strumento di orientamento per affrontare correttamente le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, tra cui quelle di riaccertamento straordinario dei residui unite alla determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, segnalando al contempo le criticità che potrebbero emergere da un'applicazione non coerente dei principi contabili, tenendo conto delle finalità della Riforma, dell'impatto sul procedimento amministrativo, nonché delle responsabilità della dirigenza nell'attuazione delle nuove regole contabili".

[27] "Nel 2015, il D. lgs. n. 118/2011 richiede i seguenti adempimenti alle Regioni (esclusa la gestione sanitaria accentrata), agli Enti locali di cui all'articolo 2 del D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267, ai loro organismi strumentali e ai loro enti strumentali in contabilità finanziaria (anche se adottano la contabilità economico patrimoniale), che non hanno partecipato alla sperimentazione:

- affiancare i nuovi schemi di bilancio di previsione e di rendiconto per missioni e programmi (con funzioni conoscitive) agli schemi di bilancio annuale e pluriennale e di rendiconto adottati nel 2014, che conservano la funzione autorizzatoria e valore giuridico ai fini della rendicontazione. Entrambe le versioni del bilancio e del rendiconto riportano le medesime risultanze contabili (trattasi della classificazione dei medesimi dati con due differenti criteri). Il bilancio pluriennale predisposto secondo lo schema adottato nel 2014 ha valore autorizzatorio. Contestualmente all'approvazione del rendiconto della gestione, a decorrere dal 2015, gli Enti locali articolati in Istituzioni approvano il rendiconto consolidato (entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo), e le Regioni approvano il rendiconto consolidato con il rendiconto del proprio Consiglio regionale e con eventuali propri organismi strumentali (entro il 31 luglio dell'anno successivo);
- applicazione del principio contabile generale della competenza finanziaria (cd. potenziata) per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese;
- adozione del principio applicato della contabilità finanziaria;
- riaccertamento straordinario dei residui per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi alla nuova configurazione del principio della competenza finanziaria;
- applicazione del principio contabile applicato della programmazione e predisposizione del primo DEFR e DUP con riferimento al triennio 2016-2018".

Cfr. "Elenco primi adempimenti necessari per l'avvio della riforma contabile degli enti territoriali e dei loro enti ed organismi strumentali nel 2015" – Ragioneria Generale dello Stato - <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>



[28] Vedasi l'art. 3, comma 12 e l'art. 11 bis, comma 4 del Decreto.

[29] Si tratta di una preoccupazione diversamente evidenziata in più occasioni anche da parte dell'Organo di controllo. Vedasi, a tale proposito, l'Audizione su "*Armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali e sistema contabile delle regioni*", del 27 novembre 2014, della Corte dei Conti – Sezione delle autonomie, in più parti richiamata.

[30] Va da sé che gli elementi di riflessione offerti in più punti circa le possibilità di realizzazione nella corretta sequenza dei quattro pilastri attuativi rappresentati dai principi applicati sono necessariamente preordinati ad ogni successiva valutazione sui contenuti e sul merito di ciascun principio.

[31] Si veda in particolare il principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, di cui all'Allegato 4/1 al Decreto.

[32] A tale proposito, si veda l'art. 10, comma 1 del Decreto e gli artt. 1 e 2, comma 1, lett. m) della Legge n. 42 del 2009.

[33] Il Decreto legislativo prevede che le Regioni e gli Enti locali adottino il bilancio finanziario di previsione, almeno su un orizzonte di un triennio, avente carattere autorizzatorio, costituito dalle previsioni delle entrate e delle spese per competenza e per cassa con riferimento al primo esercizio e per la sola competenza con riferimento agli altri esercizi. (vedasi l'art. 10, comma 1 e seguenti e l'art. 11).



[34] Vedasi l'art. 3, comma 5 del Decreto, che così recita *“Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1 del presente decreto, gli enti di cui al comma 1, a decorrere dall'anno 2015, iscrivono negli schemi di bilancio di cui all'art. 11 comma 1, lett. a) e b), il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti, denominato Fondo pluriennale vincolato”*.

[35] Come è noto, il “contenitore” rappresentato dall'esercizio finanziario può spezzare la rappresentazione contabile su due esercizi anche nel caso di spese a decorso annuale. Il che rende viepiù diversa (e del tutto limitata) la rappresentazione della spesa che offrono le previsioni espresse nel primo esercizio di riferimento del bilancio.

[36] A conferma della maggiore significatività del bilancio finanziario in ottica di programmazione triennale, si richiama anche la disposizione contenuta nel Principio applicato della contabilità finanziaria del Decreto, la quale prevede che in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di provvedimento di assestamento generale, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri per la gestione di competenza (e la gestione di cassa), con riferimento a ciascuna delle annualità contemplate.

[37] Sulla base di consolidata esperienza della Corte di Cassazione, si considera esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione e si possa quindi pretendere l'adempimento, ciò comportando la coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

[38] Si ricorda come la natura autorizzatoria delle previsioni almeno sul triennio, consente di assumere obbligazioni anche con riferimento agli esercizi successivi al primo, sia per le spese correnti (se relative a contratti o convenzioni pluriennali, o se necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, etc.), che per quelle di investimento (a condizione di aver predisposto, prima della nascita dell'obbligazione, la copertura finanziaria



dell'investimento, che può essere costituita dalle risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione come accantonamento del Fondo pluriennale vincolato in spesa, dall'avanzo di amministrazione o da entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione). Vedasi a tale proposito l'art. 10, comma 3 del Decreto e il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, all'allegato A/2 al medesimo Decreto.

[39] La realizzazione di opere pubbliche da parte degli enti pubblici, viene normalmente prevista attraverso la redazione di un documento di programma a valenza pluriennale.

[40] Vedasi l'art. 53, comma 2 del Decreto.

[41] Costituiscono deroga a tale principio gli accertamenti e gli impegni riguardanti i servizi per conto terzi e le partite di giro che sono registrati ed imputati all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata. Al riguardo, si rinvia al principio della competenza finanziaria di cui all'All.1 al Decreto.

[42] Peraltro, sia per le entrate che per le spese si conferma la necessità della corretta imputazione e, per gli impegni, l'obbligo che siano assunti nei limiti dei relativi stanziamenti (per quest'ultimo si veda l'art. 10 del Decreto).

[43] Vedasi a titolo esemplificativo il D. lgs. 76/2000 e il D.P.R. 696/1979.



[44] Per ulteriori approfondimenti operativi circa l'applicazione della competenza finanziaria potenziata e dei connessi adempimenti si rinvia, in particolare per gli Enti locali, al Manuale *"L'armonizzazione dei sistemi contabili. Verso l'attuazione della riforma"* dell' IFEL – Fondazione ANCI (AA.VV).

[45] Il cenno all'impatto operativo riferito nel testo vuole unicamente evocare il ben più vasto sistema degli ulteriori e pervasivi implicati del principio della competenza potenziata che per ragioni evidenti di natura dello scritto non possono trovare compiuta trattazione. In questo senso si crede sia sufficiente ricordare – a misura del resto – la modifica inevitabile degli assetti amministrativo-contabili (in ognuno dei loro aspetti operativi) e del correlato sistema di ruoli/responsabilità necessari per gestire processi di entrata e di spesa i cui stessi nodi fondamentali sono stati pesantemente cambiati dalla Riforma.

[46] Si ricorda che il riferimento a detta tempistica riguarda gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione (art. 3, comma 7 del Decreto). Mentre, per gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione il bilancio di previsione armonizzato è a regime dal 2015 (art.11, comma 12, del Decreto), ovvero con un anno di anticipo rispetto agli altri.

[47] Il riaccertamento straordinario dei residui, disciplinato dall'art. 3, comma 7 del Decreto, è da distinguere dal riaccertamento ordinario da realizzare quando la Riforma è a regime e al quale il legislatore destina le norme contenute nel comma 4 del medesimo articolo del Decreto. Il riaccertamento ordinario si riferisce, infatti, alle operazioni che annualmente devono essere realizzate ai fini del rendiconto.

[48] A seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato in ragione dell'art. 3, comma 7 del Decreto, i residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridiche esigibili. L'adozione del principio della competenza potenziata non consente la formazione di residui derivanti "da accantonamenti contabili" di risorse in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate: *"Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni*



pubbliche di cui al comma 1, escluse quelle che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:

a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015...”.

[49] Vedasi a tale proposito l'art. 46 e l'all. 4/2 al Decreto, sulla scorta dei quali per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione. A tal fine è stanziata nel bilancio di previsione parte spesa un'apposita posta contabile, denominata “*Accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità*”. L'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità non è ovviamente oggetto d'impegno e genera, a fine esercizio, un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

[50] A titolo esemplificativo, si richiamano alcune entrate di dubbia e difficile esazione per i Comuni: quelle relative a sanzioni amministrative, agli oneri di urbanizzazione e alcuni proventi derivanti dalla lotta all'evasione; entrate che, attualmente, sono registrate dai singoli enti in modo piuttosto difforme.

[51] Si richiama, a tal proposito, l'Audizione della Corte dei Conti – Sezione delle autonomie del 27 novembre 2014 alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo fiscale, già citata.

[52] Vedasi l'art. 11, comma 5, lett. a) del Decreto.



[53] A tal proposito, l'art. 3, comma 7, lett. a) del Decreto precisa che “ ... *non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo secondo, quelli relativi alla politica regionale unitaria – cooperazione territoriale, e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto ...*”.

[54] Si hanno minori disponibilità se in un esercizio i residui passivi reimputati sono di importo superiore al Fondo pluriennale vincolato (stanziato in entrata) sommato ai residui attivi reimputati; mentre si determinano maggiori disponibilità se in un esercizio i residui attivi reimputati sono di importo superiore alla somma del Fondo pluriennale vincolato (stanziato in entrata) e dei residui passivi reimputati. Le minori disponibilità possono sfociare in disavanzi “tecnici” (se non adeguatamente finanziate con risorse utilizzabili nel medesimo esercizio), da coprirsi con le somme eccedenti dei bilanci degli esercizi successivi. Mentre qualora si determinassero maggiori disponibilità, queste devono essere necessariamente destinate al Fondo pluriennale vincolato, per compensare le carenze di risorse degli esercizi successivi. Si veda a tale proposito l'art. 3, commi 13 e 14 del Decreto.

[55] Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, anche tenuto conto delle difficoltà prospettate, sono stati assistiti da un gruppo di lavoro, appositamente costituito nell'ambito della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF), con esiti positivi circa il superamento di una buona parte delle problematiche di carattere tecnico e organizzativo emerse.

[56] Al riguardo, per le Regioni si ricorda che l'art. 56, comma 6 del Decreto recita: “*Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario della Regione che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi*”. Equivalente statuizione vale per gli Enti Locali (vedasi l'art. 183, comma 8 del D. lgs n. 267/2000, emendato



nel 2014).

[57] A tal proposito, si rinvia all'art. 3, comma 7, lett. a) del Decreto. Con riferimento al perimetro della sanità si richiama come il Decreto destini specifiche disposizioni nell'ambito del Titolo II.

[58] Di passaggio, si fa notare come la convivenza nello stesso documento contabile di quantità corrispondenti a logiche e criteri di determinazione diversi rappresenta un punto negativo sul fronte dell'obiettivo di maggiore chiarezza, trasparenza e confrontabilità dei bilanci della Pubblica Amministrazione.

[59] Vedasi l'art. 3, comma 9 del Decreto.

[60] A tal proposito, si richiama l'art 3, commi 7 e 8 del Decreto.

[61] Si veda, a tal proposito, l'art. 60, comma 3 del Decreto. Con riferimento alla necessaria copertura da individuare ai fini dello smaltimento del pregresso, il medesimo articolo, al comma 7, recita " ... *A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reiscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti*".



[62] Per maggiori approfondimenti si rinvia all'art. 49 del D.L. n. 66/2014 (convertito con modificazioni dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89).

[63] D'altra parte, l'adeguata sistemazione di dette poste è condizionante anche in corrispondenza dell'attuazione del principio contabile applicato del bilancio consolidato, ma più in generale, risulta determinante in relazione alle generali esigenze di uniformità ed omogeneizzazione contabile, di consolidamento e maggiore trasparenza dei conti pubblici, molto sentite, come già visto, dal nostro legislatore (oltre che rappresentare punti fermi della visione della materia a livello comunitario).

[64] Vedasi l'art. 3, comma 16 del Decreto e la Legge di stabilità 2015.

[65] Sul punto si richiama la deliberazione del 17 febbraio 2015, n. 4 della Corte dei Conti – Sezione delle autonomie, già citata.