

## ***SEZIONI RIUNITE***

*in sede consultiva*

**OGGETTO:** Richiesta di parere, pervenuta dal Ministero dell'Interno – Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali, sulla bozza di documento recante la revisione dei “Principi contabili per gli enti locali” .

Visto il decreto del Presidente della Corte dei conti n. 9 in data 16 marzo 2009 con il quale sono state convocate le Sezioni Riunite in sede consultiva per deliberare sullo schema recante “I principi contabili per gli enti locali”.

Uditi nell'adunanza del 20 marzo 2009 i relatori Cons. Francesco Petronio e Cons. Aldo Carosi.

## ***PREMESSO***

Con lettera del 28 novembre 2008 del Vice Presidente dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali sono stati trasmessi alla Corte dei conti gli elaborati relativi alla revisione dei principi contabili per gli enti suddetti.

L'invio alla Corte è finalizzato ad avviare un momento di confronto con i soggetti istituzionali per raccogliere utili contributi e suggerimenti sui nuovi contenuti che dovrebbero costituire un punto di riferimento per gli enti locali, al fine di realizzare un sistema contabile improntato alla massima efficienza e legalità.

Con successiva nota del 16 febbraio 2009 è stata esplicitata una richiesta di parere sul documento recante la revisione de "I principi contabili per gli enti locali".

Per inquadrare il tema oggetto della richiesta di parere è necessario premettere che l'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali trova disciplina nell'art. 154 del Testo Unico enti locali d.lgs n. 267 del 2000; si tratta di un organo tecnico del Ministero dell'Interno cui è affidato il compito di "promuovere la corretta gestione delle risorse finanziarie strumentali ed umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili". La stessa norma prevede che l'Osservatorio adotti iniziative di divulgazione e di approfondimento finalizzate ad agevolare l'applicazione ed il recepimento delle norme. Nell'ambito delle funzioni assegnate all'Osservatorio è altresì previsto che esso riferisca annualmente al Ministro dell'interno sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione delle stesse e di principi contabili di generale applicazione.

La materia oggetto dell'odierno parere trova, quindi, specifico riferimento in norma primaria che sostanzialmente affida ad un organo tecnico incardinato nel Ministero dell'Interno, nell'ambito dei compiti ad esso assegnati in materia di finanza locale, una peculiare funzione che travalica gli ordinari compiti affidati nei confronti degli enti (essenzialmente volti al trasferimento dei fondi erariali ed alle connesse procedure di verifica), per porsi su un piano più generale riferito all'ortodossia contabile dei comportamenti degli enti.

Questa funzione è rivolta sostanzialmente a favorire una corretta attuazione dell'ordinamento contabile contenuto nello stesso d.lgs 267 del 2000 ed opera nell'ambito della salvaguardia della legalità della gestione del bilancio, che deve essere redatto rispettando scrupolosamente le norme che ne disciplinano la formazione.

I principi contabili svolgono, quindi, una funzione interpretativa e integrativa delle norme che disciplinano la gestione economico-finanziaria, al fine di favorire una

rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'ente; essi hanno il carattere di norme tecniche che vengono accettate e applicate come vincolanti dagli operatori contabili per redigere, certificare ed analizzare un bilancio, in modo da garantirne la correttezza del contenuto informativo.

Tanto premesso sul contenuto tecnico e la valenza degli elaborati trasmessi alla Corte al fine di ottenere il parere delle SS.RR., va aggiunto che il documento all'esame non assume i connotati di un atto formalmente normativo, né provvedimento, ma riveste il chiaro carattere di insieme organico di regole tecniche. D'altra parte le prescrizioni normative relative all'attività dell'Osservatorio non si spingono a stabilire indicazioni in ordine alla procedura attraverso la quale i principi contabili devono essere emanati e tantomeno si rinviengono prescrizioni sulla loro forma documentale.

Sul punto può risultare opportuno un richiamo all'art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003 che, nell'ambito delle disposizioni relative al controllo esterno sugli enti territoriali affidato alla Corte dei conti, prevede che, per la determinazione dei parametri di gestione relativi al controllo interno, la Corte possa avvalersi degli studi condotti in materia dal Ministero dell'Interno. In tal modo viene tracciata una linea di collaborazione tra tale Amministrazione, tradizionalmente affidataria di compiti relativi al monitoraggio della finanza locale, e la Corte dei conti. Si tratta di una forma di collaborazione che può essere per certi versi accostata a quella che lega la Corte agli organi di controllo interno, volta a corroborare l'azione dell'organo di controllo esterno ed a stabilire utili sinergie. Nel caso in esame tra gli studi che possono concretizzare questa forma di collaborazione ben si collocano le elaborazioni prodotte in materia di principi contabili, in quanto dichiaratamente rivolte alla individuazione di canoni di interpretazione ed integrazione delle norme contabili atti a promuovere comportamenti corretti. I principi contabili possono quindi rivolgersi agli organi di controllo interno di regolarità amministrativa e contabile oltre che agli organi delle amministrazioni chiamati a vario titolo a svolgere la funzione di programmazione e di gestione del bilancio.

Una siffatta finalizzazione risulta contigua alla funzione attribuita alla Corte dei conti dai commi 166 e ss. dell'art. 1 della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006), laddove, attuando i principi contenuti nell'art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 5 giugno 2003 (c.d. legge La Loggia), viene assegnato, con disposizione di carattere permanente, alle Sezioni regionali, un controllo sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione degli enti locali. La verifica, che si focalizza sull'equilibrio finanziario del bilancio di previsione e del rendiconto degli enti, viene attuata sulla base delle relazioni degli organi di revisione, impostate secondo criteri e linee guida definiti unitariamente dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

Il Giudice delle leggi ha osservato, nella sentenza n. 179 del 2007, in merito a tale ultimo intervento normativo, che il nuovo tipo di controllo affidato alla Corte dei conti è “dichiaratamente finalizzato ad assicurare, in vista dell’unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria degli enti locali, nonché il rispetto, da parte di questi ultimi, del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento posto dall’ultimo comma dell’art. 119 Cost.”. La Corte, nell’esercizio di questa funzione, svolge il ruolo di organo posto al servizio dello Stato-comunità quale garante dell’equilibrio economico finanziario del settore pubblico, risultando rafforzata l’indipendenza dell’istituzione di controllo dall’indirizzo politico.

Il controllo è funzionale al coordinamento della finanza pubblica, funzione questa che spetta, quanto alla finanza pubblica nel suo complesso, allo Stato e può richiedere l’adozione di misure tecniche con l’esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione dati e di controllo, senza attribuire all’esecutivo il potere di incidere sulle scelte autonome degli enti quanto alla provvista o all’impiego delle loro risorse.

L’attività di verifica si inserisce nel contesto della funzione *audit* contabile e coinvolge la posizione del singolo ente, anche nell’ottica più ampia di assicurare che i bilanci degli enti locali siano veritieri e corretti e si pongano in linea con le norme fondamentali in tema di finanza pubblica. A questo riguardo va rilevato che molte delle disposizioni finanziarie che disciplinano l’attività degli enti locali vengono dallo stesso legislatore qualificate come principi di coordinamento della finanza pubblica, in quanto i risultati attesi si collocano nell’ambito di obiettivi di carattere generale che attengono al rispetto dei vincoli posti all’Italia dall’ordinamento comunitario.

Il contenuto delle linee guida annualmente approvate dalla Sezione delle autonomie si sostanzia, quindi, in un complesso di indicazioni rivolte agli organi di revisione, finalizzate a stabilire i fondamentali parametri di riferimento per l’esercizio del controllo. Questi sono essenzialmente costituiti dal rispetto del quadro delle compatibilità generali di finanza pubblica determinate dall’Unione europea, alle quali è finalizzata la manovra statale di bilancio.

Le finalità perseguite dall’Osservatorio attraverso la predisposizione dei principi contabili risultano convergenti rispetto a quelle affidate a questa forma di controllo esterno; infatti l’applicazione di corrette regole di impostazione e di gestione del bilancio dovrebbe di per sé scongiurare il rischio di comportamenti, tali da porre a rischio l’equilibrio di bilancio ed evitare la violazione di precetti normativi.

Le nuove modalità di controllo, introdotte dalla legge finanziaria per il 2006, esplicano potenzialità già insite nella legge n. 131, attraverso il rafforzamento del ruolo degli organi

di revisione degli enti locali che, pur conservando la natura giuridica di organi di controllo interno dell'ente locale, sono chiamati dal legislatore a partecipare al procedimento di controllo, attraverso la redazione di relazioni elaborate sulla base di una metodologia unitariamente stabilita dalla Sezione delle autonomie.

In questo contesto un ruolo di rilievo può essere assegnato anche ai principi contabili ora trasmessi all'esame di queste SS.RR., in quanto si tratta di strumenti a carattere tecnico, recanti proposizioni generali ed astratte volte a far convergere verso prassi di buona gestione finanziaria i comportamenti degli enti locali, in modo che si venga ad instaurare un substrato di pratiche contabili appropriate e tali da garantire la correttezza dei comportamenti ed il rispetto dei principi. Sotto il profilo teleologico e con riguardo all'intrinseco collegamento tra la funzione di controllo assegnata alla Corte dall'art. 1, comma 166 e seg., legge 266/05, emerge l'inerenza dei principi redatti dall'Osservatorio agli obiettivi parametri della sana gestione finanziaria degli enti locali, sindacati dal magistrato contabile. Come già sottolineato dal Giudice delle leggi con la sentenza n. 179/07, a proposito del nuovo controllo intestato alla Corte di cui alla legge finanziaria 2006, anche la redazione sistematica di queste regole contabili è finalizzata a garantire – attraverso la puntuale applicazione delle stesse – la stabilità dei bilanci e il rispetto degli obblighi assunti in sede unitaria. Dunque esse si pongono in modo strumentale rispetto a quel valore tutelato attraverso il sindacato esterno della Corte sugli enti locali, consistente nella sana gestione finanziaria, nella funzionale allocazione delle risorse, nella corretta struttura e gestione del bilancio.

Con riguardo alle pratiche contabili di pertinenza degli enti locali può dirsi, parafrasando gli enunciati della Corte costituzionale nella predetta sentenza, che i principi dell'Osservatorio si pongono come strumenti operativi e il sindacato della Corte come custode dei medesimi valori di legalità e regolarità della gestione contabile, nella “prospettiva non più statica ma dinamica di finalizzare il confronto tra fattispecie (concreta) e parametro normativo (tecnico)”, in tal modo concorrendo, attraverso i comportamenti conformativi dei destinatari, ad una configurazione unitaria della finanza pubblica e ad una osmosi tra buone pratiche contabili e gestionali.

In questi termini la richiesta di parere si appalesa ammissibile ai sensi del R.D. n. 273 del 1939, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739, disciplinante la funzione consultiva della Corte dei conti a Sezioni riunite nei confronti dei provvedimenti normativi che importino il conferimento di nuove attribuzioni alla Corte dei conti, la soppressione o modificazione di quelle esistenti, ovvero riguardino comunque l'ordinamento e le funzioni dell'Istituto.

I punti nodali, che nel quadro della regolamentazione che disciplina la materia valgono ad incardinare la funzione consultiva delle Sezioni Riunite, sono costituiti dal carattere sostanzialmente normativo degli atti che formano l'oggetto del parere e, per altro verso, dall'incidenza di questi sulle funzioni della Corte dei conti.

Agli elaborati in esame va riconosciuto un contenuto oggettivamente normativo in quanto essi si compongono di enunciati di generale applicazione agli enti di riferimento, che svolgono anche una funzione di completamento del sistema, favorendo comportamenti omogenei e corretti.

Quanto all'incidenza di tali regole sulle funzioni della Corte non sussistono dubbi, sia per l'espreso richiamo contenuto nell'art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003, sia per l'oggettiva rilevanza dei principi contabili nell'ambito delle gestioni sottoposte al controllo.

\* \* \*

Per quanto argomentato gli schemi recanti "I principi contabili per gli enti locali" possono essere sottoposti al vaglio delle Sezioni Riunite, in quanto rilevanti per l'esercizio della funzione di controllo svolta nei confronti degli enti locali.

L'esame dell'elaborato pone in evidenza una ricostruzione attenta del sistema complessivo di bilancio, alla luce della normativa vigente e delle indicazioni interpretative.

Il quadro normativo di riferimento viene ricostruito alla luce della complessiva regolamentazione, non limitandosi alla disamina delle norme contabili, ma estendendo l'esame a quelle relative all'organizzazione, alla programmazione, agli investimenti, alla revisione economico-finanziaria.

La complessità di tale ordito comporta passaggi delicati meritevoli di un'attenta riflessione, anche alla luce degli spazi di autonoma regolamentazione che lo stesso testo unico enti locali assegna agli enti e del variegato quadro interpretativo, desumibile dall'attività deliberativa delle sezioni regionali di controllo.

### **Il sistema dei principi contabili per gli enti locali nel più ampio contesto dei principi contabili internazionali.**

L'adozione di principi contabili internazionali per la redazione del bilancio è un fenomeno che si è avviato nell'ambito privatistico, al fine di assicurare l'armonizzazione dei conti annuali e consolidati delle imprese (sulle piazze finanziarie mondiali in taluni casi viene richiesto di redigere i bilanci secondo i principi contabili internazionali - IAS<sup>1</sup> - mentre in altri, come gli USA, sono richiesti i principi nazionali - US GAAP<sup>2</sup>). Peraltro le

---

<sup>1</sup> International Accounting Standards.

<sup>2</sup> Generally Accepted Accounting Principles in the United States.

stesse problematiche di armonizzazione, in un'epoca di imperante globalizzazione dell'economia, interessano anche le amministrazioni pubbliche, sia nei rapporti con le proprie società, sia nei rapporti transnazionali, per tutti quei profili di diritto internazionale, comunitario e comparato, che interessano il settore pubblico, in quanto "protagonista del mondo economico".

Queste esigenze di collegamento e confronto dei bilanci hanno dato luogo ad un ampio dibattito dottrinario, il quale ha affrontato non solo il problema dell'applicabilità dei principi contabili internazionali privatistici alle pubbliche amministrazioni, ma anche quello del loro adattamento alle esigenze del settore pubblico.

I principi contabili internazionali per il settore pubblico sono emanati dal Public Sector Committee, il Comitato permanente del Consiglio dell'IFAC<sup>3</sup>. Essi riguardano i sistemi contabili degli Stati nazionali, degli enti e delle aziende territoriali e locali, con l'unica esclusione delle imprese a controllo pubblico, che per loro natura e forma giuridica sono già destinatarie dei principi contabili internazionali del settore privato (IAS/IFRS<sup>4</sup>). Da questi principi contabili l'IFAC ha elaborato gli IPSAS<sup>5</sup>, regole specifiche per gli enti pubblici che tengono conto delle loro peculiarità. La redazione degli IPSAS non è stata ancora ultimata, ma per i principi già emanati la struttura e i contenuti non si discostano significativamente dagli IAS.

Occorre specificare che l'adozione degli IAS o degli IPSAS avviene su base volontaria da parte degli Stati e delle Autorità interessate: al momento, in Italia, essi possono essere applicati alle amministrazioni pubbliche solo se recepiti da specifiche disposizioni di legge. Nel caso degli enti locali ciò è possibile solo attraverso la utilizzazione della autonomia regolamentare contabile, nei limiti consentiti dall'articolo 152 del T.U. 267/2000.

Oltre al profilo giuridico, osta al loro integrale recepimento la difficile adattabilità ai caratteri fondamentali del nostro ordinamento contabile. Da sempre la contabilità pubblica del nostro Paese ha fatto riferimento a principi nel senso semantico della parola, ossia enunciati molto sintetici sussunti da regole più dettagliate, delle quali si coglie l'essenza ed il significato: principio della competenza, dell'annualità, di universalità, di integrità, di specificazione ecc.

Nell'esperienza dei Paesi anglosassoni, da cui deriva essenzialmente la nascita dei principi contabili internazionali, questi ultimi appaiono connotati da un forte carattere di dettaglio, il quale coglie gli aspetti applicativi dei vari enunciati generali, nella

---

<sup>3</sup> International Federation of Accountants.

<sup>4</sup> International Financial Reporting Standards

<sup>5</sup> International Public Sector Accounting Standards.

illustrazione dei diversi e variegati fenomeni che costituiscono i contenuti della gestione contabile. Nel sistema anglosassone gli enunciati sintetici, che caratterizzano il nostro sistema, esistono e sono denominati *conceptual framework*, vale a dire “intelaiatura concettuale” di un sistema che trova la definizione applicativa dettagliata negli altri “principles”.

L’esperienza dell’Osservatorio degli enti locali, fin dalle prime emanazioni di norme all’inizio degli anni 2000, si è ispirata a questo modello, cercando tuttavia di rendere le prassi applicative proposte più conformi alle problematiche afferenti al mondo amministrativo degli enti locali (in tal senso vanno inquadrati i principi contabili per gli enti locali, che l’Osservatorio ha prodotto a partire dal 2002, cominciando con l’approvazione del quadro di riferimento (framework) intitolato “finalità e postulati dei principi contabili locali”, seguito dai principi contabili, n. 1, dedicato alla “programmazione e previsione”, n. 2, relativo alla “gestione”, e n. 3, al “rendiconto degli enti locali”, dei quali i documenti sottoposti a questa Corte costituiscono il naturale aggiornamento alle tematiche sopravvenute).

Ne è nata, nella materia oggetto della presente adunanza, una attività di specificazione-integrazione delle varieguate disposizioni normative contenute nel Testo Unico degli enti locali (d.lgs n. 267 del 2000) ed in altre leggi finanziarie e di settore, nonché dei principi sintetici tradizionali, in rapporto alle diverse fattispecie, di volta in volta oggetto di illustrazione contabile.

Considerata la esistenza in capo agli enti locali di una autonomia normativa contabile, consentita fin dal d.lgs n. 77 del 1995, la quale rende facoltativa la piena adesione alle buone pratiche attuative dei principi contabili dell’Osservatorio, ne deriva che gli stessi principi devono subire una divulgazione capillare e ricevere anche una appropriata valutazione da parte della Corte dei conti, quale supremo organo di deliberazione della contabilità pubblica, sia in sede di controllo che in sede giurisdizionale.

Peraltro le tematiche oggetto dei tre principi sottoposti a questa Corte affrontano anche la materia della *governance* e dei controlli interni delle amministrazioni locali, in ordine ai quali esiste una specifica competenza della Corte dei conti sulla base dell’art. 3, comma 4, della legge 20/94, del d.lgs 267/2000 e dell’art. 7 della legge 31/2003.

Sotto questo profilo, tali dettagliate regole di buona amministrazione possono costituire canoni operativi e deontologici per i funzionari degli enti locali preposti alla gestione, anche al fine di valutarne le responsabilità in modo chiaro ed obiettivo.

I principi contabili, descritti nel documento all’esame, rispondono alla finalità di ricavare dalla legislazione vigente regole tecnico-applicative, atte a costituire la matrice del sistema generale “di bilancio”.



Il documento prende in esame specificamente i singoli istituti contabili e indica gli adempimenti per una loro corretta attuazione.

Esso è articolato in tre distinti elaborati.

Il primo, dedicato alla “programmazione nel sistema di bilancio”, ha lo scopo di promuovere l’armonizzazione delle connesse procedure contabili, in modo da garantire una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dell’andamento economico, finanziario e patrimoniale dell’ente e un agevole consolidamento dei conti pubblici, come richiesto dall’art. 157 del citato testo unico degli enti locali.

Il secondo, “gestione nel sistema del bilancio”, è finalizzato a migliorare l’attività dei dirigenti, dei funzionari preposti agli uffici e ai servizi e dei responsabili del servizio finanziario.

Il terzo, “il rendiconto degli enti locali”, ha lo scopo di migliorare e uniformare l’attività dei revisori. Una corretta e uniforme rendicontazione consente anche a tutti i portatori di interesse qualificato di conoscere in modo appropriato le risultanze economico-patrimoniali della gestione del bilancio.

I documenti presentati all’esame forniscono un quadro interpretativo specificativo delle norme contabili e delle fonti secondarie esteso e completo; indicano, inoltre, comportamenti e prassi che non hanno preciso riscontro nelle disposizioni, ma che costituiscono un’utile declinazione dei principi nelle fattispecie esaminate.

E’ da sottolineare, peraltro, come, in alcuni casi, le regole indicate risultano piuttosto minuziose così da perdere in termini di generalità e ampiezza di applicazione; per questo motivo – come più specificamente indicato nei paragrafi successivi – per alcune fattispecie si propone un minore livello di dettaglio.

Analogamente, per quel che concerne il richiamo di specifici termini temporali relativi ad alcuni adempimenti, si suggerisce un rinvio dinamico alle disposizioni di legge, che hanno generalmente cadenza annuale, in modo da evitare, sul punto, l’obsolescenza del documento.

### **Principio contabile n. 1 – La programmazione del sistema di bilancio.**

Con riguardo al primo elaborato relativo alla programmazione di bilancio va premesso che l’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, contenuto nel testo unico n. 267 del 2000, raccoglie le disposizioni del d.lgs n. 77 del 25 febbraio 1995 ed è stato sottoposto nel tempo ad una serie di modificazioni ed integrazioni. In materia di programmazione del bilancio deve altresì essere presa in esame la disciplina contenuta nel d.lgs 13 aprile 2006, n. 170, relativo all’armonizzazione dei bilanci pubblici, che nel capo III contiene principi di armonizzazione dei bilanci degli enti locali, dedicando una serie di articoli al sistema della

programmazione finanziaria. Relativamente a tale provvedimento si richiama il parere di queste Sezioni Riunite n. 2/2004/CONS del 1° luglio 2004.

L'ordinamento contabile, che si inserisce nel disegno di rinnovamento amministrativo avviato negli anni novanta del secolo scorso, esplica effetti che non si limitano al piano delle tecniche contabili, ma investono i processi decisionali, introducendo tendenze razionalizzatrici. E' stata rafforzata la funzione programmatica del bilancio di previsione, prevedendo espressamente una lettura per programmi e un sistema di classificazione della spesa, articolato su unità elementari denominate "interventi". Il sistema di programmazione consta anche della relazione previsionale e programmatica, del bilancio pluriennale e del piano esecutivo di gestione.

In conformità al T.U. degli enti locali, la programmazione è collegata ai processi di controllo. In questo schema logico si inquadrano anche una maggiore responsabilizzazione della dirigenza e la separazione tra la sfera di attività del livello politico rispetto a quella dell'amministrazione. Il processo decisionale segue la logica budgetaria, partendo da un piano di obiettivi ripartito per servizi e concludendosi con le fasi di rilevazione e valutazione dei risultati.

Il documento prodotto dall'Osservatorio tende, quindi, a chiarire e sistematizzare le indicazioni che provengono dal complesso normativo relativo alla programmazione, che è propedeutica al rispetto e alla corretta impostazione dell'attività economico finanziaria degli enti.

La corretta applicazione della funzione di programmazione provoca effetti anche sul circuito dell'attività politico-amministrativa, attraverso un processo che prende le mosse dal programma amministrativo e dalle linee programmatiche comunicate all'organo consiliare e viene esplicitato nel piano generale di sviluppo dell'ente (che può essere inteso come programma di mandato). Tale processo trova poi riscontro nei documenti della programmazione, relazione previsionale e programmatica e bilancio pluriennale, nella previsione del bilancio annuale e, infine, nel piano esecutivo di gestione.

Il sistema di bilancio non è esclusivamente rivolto alla funzione economico-finanziaria ed alla connessa finalità di autorizzazione, ma svolge un ruolo di indirizzo e di guida dell'azione esecutiva, di coordinamento dell'attività stessa e della sua rendicontazione. Esso favorisce l'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e della verifica del loro corretto impiego ed inoltre soddisfa le esigenze informative comuni alla gran parte degli utilizzatori.

In particolare l'art. 13 del d.lgs n. 170 del 2006 attribuisce al sistema di bilancio la finalità di fornire ai soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed

economico-finanziaria, informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento complessivo dell'ente.

Il documento proposto all'esame compie un notevole sforzo di analisi e di razionalizzazione dei processi che compongono il complesso intreccio delle procedure di programmazione e previsione, nell'intento di stabilire momenti di coerenza tra i diversi adempimenti procedurali.

Tra le norme influenti nella materia della programmazione viene fatto riferimento anche a quelle che recano la disciplina del patto di stabilità interno per gli enti locali. Nella sede della disciplina annuale del patto di stabilità interno vengono stabiliti, attraverso una disciplina in continua evoluzione, limiti di carattere finanziario alla gestione degli enti per esigenze di coordinamento indotte dal rispetto dei vincoli comunitari. Si tratta di limitazioni che hanno l'effetto di costituire vincoli alla programmazione, ma non indirizzano in positivo il processo programmatico.

Il principio in esame elenca i documenti che stabiliscono il sistema di bilancio, precisando gli elementi chiave posti dall'ordinamento finanziario: valenza pluriennale, dimensione non solo contabile dei documenti, coerenza ed interdipendenza delle componenti del sistema di bilancio.

Vengono quindi poste in evidenza le categorie di declinazione dei contenuti della programmazione tra le quali sono annoverate: la visione futura, i valori di riferimento, le finalità e gli obiettivi di gestione e i profili di risultato attesi.

Questi valori di riferimento per gli operatori influiscono nella determinazione delle finalità e degli obiettivi del programma e nella definizione dei doveri e responsabilità nei confronti dell'ente e dei soggetti portatori di interessi.

Con riguardo ai modelli di bilancio, destinati a raccogliere in modo omogeneo le informazioni contenute nel set di documenti di programmazione, si richiama l'applicazione del principio di chiarezza, in modo da consentire l'intelligibilità e comparabilità dei documenti che compongono il sistema di bilancio.

Tra gli strumenti della programmazione di mandato viene fatto riferimento al piano generale di sviluppo, menzionato solo incidentalmente nel Testo Unico enti locali (art. 165, comma 7) ed espressamente prescritto dall'art. 18 del d.lgs n. 170 del 2006, ove è inserito tra i documenti di programmazione ai quali il bilancio pluriennale deve ispirarsi. Se è vero che non dovrebbero sussistere dubbi sulla necessità di tale strumento di programmazione, va considerato che, alla assoluta laconicità della normativa che lo riguarda, fanno riscontro indicazioni relative alla struttura di tale documento che appaiono di notevole dettaglio. Può pertanto correttamente ritenersi che esso possa essere modulato secondo schemi semplificati,

in relazione alle dimensioni dell'ente ed alle sue necessità operative. Resta fermo che il valore informativo del documento è di notevole rilievo, in quanto già ad un livello previsionale di ampio respiro vengono messi in campo fattori concreti con i quali il decisore politico deve confrontarsi. La focalizzazione riguarda in particolare la gestione degli investimenti e quella dei servizi pubblici locali, anche se non gestiti direttamente o affidati ad organismi totalmente partecipati. Ciò postula uno sguardo attento sulle prospettive future alla luce delle esigenze della collettività amministrata, che tenga conto dei vincoli strutturali e finanziari del contesto. Tra tali vincoli vi è anche il riferimento a quelli derivanti dal patto di stabilità interno che, in un orizzonte temporale ampio e nell'incertezza delle discipline annuali, vanno considerati secondo logiche di prudenza, ma non possono essere puntualmente determinati.

La relazione previsionale e programmatica, strumento di supporto alla programmazione triennale, trova disciplina, oltre che nell'art. 170 del Testo Unico enti locali, nell'art. 17 del d.lgs n. 170 del 2006 che ne stabilisce il contenuto minimo. La relazione ha un carattere generale dovendo racchiudere l'intero panorama programmatico, sia quanto al periodo in esame che per gli aspetti non solo finanziari ed economici, ma anche relativi a fattori fisici, demografici organizzativi e politici.

Le indicazioni nel documento sono molto diffuse e puntuali e si spingono ben oltre il dato normativo di partenza. Il procedimento tracciato tiene in considerazione le esigenze di correttezza contabile e di coerenza che vengono perseguite attraverso il riferimento a tutti i postulati di bilancio. Ritene il Collegio che tali regole, attualmente non cogenti per i motivi precedentemente espressi, debbano trovare conferma in future prescrizioni normative, che aggiornino e specifichino la vigente modulistica, invero schematica.

In linea generale le prescrizioni relative alla programmazione, oltre a recepire le disposizioni che compongono il quadro normativo, devono focalizzarsi sulla coerenza dei documenti che compongono il sistema di bilancio, sulla loro costruzione logica e sulla leggibilità e confrontabilità dei dati rappresentati.

In questo caso, alle esigenze di correttezza contabile, di coerenza e di rispetto dei limiti che il documento persegue si contrappongono quelle della ampiezza degli schemi programmatici e del respiro delle scelte di programma effettuate dagli enti; pertanto tali indicazioni costituiscono un utile strumento, ma non possono limitare eccessivamente le modalità di rappresentazione dei programmi.

Queste considerazioni possono essere rivolte anche alle parti relative agli altri strumenti di programmazione.

Per il bilancio pluriennale si nota, nella parte in cui ci si riferisce alla modulistica, una indicazione, e cioè quella di adottare comunque il modello approvato con il D.P.R. n. 194 del 1996, che incide sulla facoltà assegnata agli enti di modificare con regolamento di contabilità il modello suddetto. Si suggerisce una maggiore definizione degli elementi essenziali dei modelli.

La parte relativa ai documenti di programmazione annuale si sofferma sul correlato bilancio di previsione, evidenziandone la essenziale funzione autorizzatoria, la finalità politico-amministrativa ed informativa e lo stretto collegamento tra mezzi finanziari e servizi, secondo un assetto che trova ulteriore specificazione nel piano esecutivo di gestione.

Al punto 52 nel quale, nell'ambito dell'analisi della spesa, si fa riferimento ai servizi quali ulteriore ripartizione della funzione, vi è anche un riferimento alla struttura organizzativa. A ciascun servizio è affidato con il bilancio di previsione un complesso di mezzi finanziari: si tratta di un aggregato contabile al quale dovrebbero fare riscontro corrispondenti modelli organizzativi atti a sintetizzare profili di gestione e responsabilità congruenti con lo schema standard di bilancio. Il documento esprime l'auspicio che al servizio (quale unità organizzativa) sia affidata anche la gestione dell'entrata e del patrimonio. Queste indicazioni, pur non potendo travalicare l'autonomia organizzativa degli enti locali, suggeriscono buone pratiche nel senso di collegare la responsabilità gestionale ai correlati profili della entrata e della spesa, che caratterizzano diversi servizi.

Il documento si conclude con la disamina del piano esecutivo di gestione che costituisce un momento di cerniera tra la programmazione dell'ente e la struttura organizzativa. Il piano individua capitoli e articoli da attribuire ai centri di costo in raccordo con il bilancio pluriennale e annuale; esso realizza anche il collegamento ai centri di responsabilità sotto il profilo organizzativo e quello, sotto il profilo programmatico, tra obiettivi e direttive.

In questo caso inevitabilmente agli aspetti contabili si affiancano questioni organizzative: in particolare viene stabilito che la responsabilità di un servizio di tipo trasversale può essere ripartita tra gestore e responsabile del procedimento; in tale ipotesi il PEG deve definire chiaramente i rispettivi ruoli; diversamente tale ripartizione deve essere affidata ad un atto regolamentare. Per tale fattispecie vengono distinte le responsabilità del soggetto ordinatore della spesa rispetto a quelle del responsabile della gestione del servizio, il quale, indipendentemente dall'assunzione dell'impegno, deve garantirne il buon andamento.

Si tratta di questioni che vanno oltre il piano di ortodossia contabile che i principi si propongono di perseguire.

## **Principio contabile n. 2 – Gestione nel sistema del bilancio.**

Il principio traspone in moduli operativi le regole che devono ispirare, con riguardo alla informazione contabile, un corretto rapporto tra direzione politica ed amministrativa, anche in relazione alle connessioni intercorrenti tra l'informazione stessa e le situazioni giuridiche cui deve conformarsi.

La regola n. 2 enfatizza la perdurante importanza del principio autorizzatorio che pervade il bilancio finanziario, in stretta colleganza con quello della previa copertura della spesa.

Il successivo punto 3 precisa che i profili economici della gestione devono essere sempre tenuti in considerazione, con riguardo all'istruttoria propedeutica alle decisioni da assumere.

La regola n. 4 afferma con chiarezza il principio della competenza, in relazione alla illustrazione contabile delle situazioni giuridiche attive e passive inerenti ai contratti con valenza pluriennale.

La regola n. 5, in ossequio al principio di specificazione, sollecita il rispetto della classificazione funzionale, sconsigliando l'adozione di partite di spesa omnibus, ove la trasparenza delle singole gestioni accorpate verrebbe a mancare.

Assai importante è la regola della "adeguata istruttoria", esposta al punto 8, consistente nella ricognizione delle alternative decisionali consentite e della loro valutazione economica ai fini di scelte ponderate, del cui percorso logico-argomentativo possa rimanere inequivocabile tracciabilità.

Il punto 9 afferma il canone del monitoraggio dinamico delle situazioni giuridiche sottese alle obbligazioni pecuniarie e della incidenza dei fatti gestionali di origine non finanziaria, cosicché una diligente registrazione delle fasi evolutive possa consentire una rappresentazione aggiornata ed attendibile delle situazioni economico-patrimoniali.

Quanto al punto 10 si consiglia di riformulare i commi 2 e 3. In relazione al comma 2 occorre distinguere l'influenza, sugli accertamenti di entrata, delle situazioni giuridiche comprovanti la fondatezza del credito dalla "comunicazione a terzi" (che per definizione non sono debitori). In ogni caso, la comunicazione, fatta salva la fattispecie di interruzione di fenomeni prescrittivi, non incide sul fondamento delle situazioni giuridiche interessate alla rappresentazione contabile. Per quel che riguarda il comma 3, si consiglia una formulazione più sintetica ed incisiva, prevedendo l'obbligo di disciplinare, nel pertinente regolamento, il procedimento contabile in modo chiaro e tempestivo.

Riguardo al punto 11 si consiglia di sostituire la locuzione «atti documentali» con la locuzione «la pertinente documentazione, anche in formato elettronico».

In relazione al punto 12 si consiglia una riformulazione più chiara, in riferimento agli scopi che la norma intende raggiungere.

E' da sottolineare positivamente, al punto 13, la riaffermazione dei principi di universalità e di integrità che comportano l'iscrizione in bilancio, nella loro interezza, delle somme accertate, al lordo degli oneri di riscossione, senza alcuna compensazione.

La regola n. 14 costituisce una importante applicazione del principio di prudenza, contemplando che, per i crediti di difficile realizzazione, la previsione di entrata sia compensata da una specifica partita di spesa a titolo di "fondo svalutazione crediti". In tal modo, si pongono le basi per una buona pratica finalizzata a garantire in modo sostanziale il pareggio finanziario e l'equilibrio tra i flussi di entrata e spesa del bilancio. La regola di cui al punto 14 precisa che la stima, in termini di probabilità della riscossione, non deve comportare (come purtroppo emerge da situazioni accertate dalle Sezioni regionali di controllo nell'esercizio della funzione di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 266/2005-finanziaria 2006) l'abbandono o il ridimensionamento delle attività di esazione, prescrivendo un attivo monitoraggio delle azioni di recupero. Peraltro, si suggerisce una formulazione più chiara e sintetica del principio al fine di separare la sorte dei crediti assolutamente inesigibili, del tutto inconsistenti ai fini della stima delle risorse disponibili, da quelli di dubbia o difficile esazione, per i quali vale appunto l'applicazione del principio della prudenza.

A corollario della precedente regola, il punto 15 afferma il divieto di sottostimare potenziali squilibri del bilancio stesso. Peraltro anche questa formulazione potrebbe essere più precisa e sintetica.

Il punto 16 ribadisce l'applicazione del principio di speculare correlazione tra poste di entrata e di spesa legate da vincolo di destinazione delle risorse. Nondimeno, detto principio andrebbe integrato con altra prescrizione inerente alla verifica del rispetto del vincolo di destinazione, nei casi in cui si sia in presenza di risorse dell'ente locale destinate a società proprie e partecipate. In questi casi apposite note integrative dovrebbero dar conto delle procedure di verifica e riscontro dell'effettivo rispetto, da parte delle società beneficiarie, del vincolo di destinazione.

In relazione al punto 18, si suggerisce di espungere la locuzione «sulla base di specifica comunicazione da parte dei medesimi enti», dal momento che norme di legge e atti amministrativi sono sufficienti a concretare in termini giuridici l'accertamento.

Sotto il profilo della salvaguardia degli equilibri, si sottolinea come il punto 20 prescriva la utilizzazione dei proventi di carattere straordinario od eccezionale solo per spese di investimento o correnti di carattere straordinario. Ciò previene l'insorgere di aspettative ingiustificate, in termini di risorse disponibili, per gli anni a venire.

Altresì significativa appare la previsione del punto 21, laddove si disciplina l'iscrizione al titolo IV delle entrate derivanti dalla accensione di prestiti, il cui ammortamento è direttamente a carico di un altro soggetto. In tal modo si favorisce la veridicità e trasparenza del calcolo dell'indebitamento, il quale viene effettuato – come è noto – consolidando i pertinenti dati dei bilanci dell'intero settore pubblico. Ciò consente di evitare duplicazioni o imprecisioni, imputando il debito all'ente che se ne assume l'onere (cfr. sul punto delibere della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato n. 8/2005/G, 21/2007/G).

Analogamente, il punto 22 affronta, sotto il profilo operativo, problematiche connesse ai nuovi strumenti creditizi, quali le aperture di credito e la ristrutturazione dei prestiti. Con riguardo all'apertura di credito, si prescrive l'iscrizione di questo contratto a formazione progressiva al titolo V dell'entrata, in ragione del valore nominale dello stesso. Con lo stesso criterio devono essere allocate le relative rate di ammortamento, calcolate sulla quota del contratto consolidata nell'esercizio finanziario. In osservanza del medesimo parametro sostanziale, viene statuito che le spese inerenti all'estinzione anticipata dei prestiti debbano essere allocate al titolo III della spesa (rimborso quota capitale) mentre gli indennizzi e le penalità vengono iscritti tra le spese correnti e, quindi, non possono essere inclusi, come avviene in alcune prassi patologiche degli enti locali, tra le spese finanziate con il nuovo indebitamento (a ciò osterebbe direttamente l'art. 119 della Costituzione così come novellato dalla legge costituzionale n. 3/2001).

Con riguardo al punto 23 si suggerisce l'espunzione dell'aggettivo «durevoli» nella prima proposizione. Per quel che concerne il terzo comma si consiglia l'espunzione delle parole «oggetto di finanziamento con l'attivazione dell'indebitamento». Nel comma successivo le parole «deve consentire» possono essere sostituite dall'espressione «favorisce». Nella regola in questione l'ultimo comma stabilisce un'importante applicazione del principio dell'equilibrio economico del bilancio, laddove correla la durata degli ammortamenti al ciclo di vita del bene acquisito. Questa raccomandazione, oltre a rivestire un'importante valenza in termini economici, soddisfa anche esigenze di equità intergenerazionale, non ancora codificate a livello di diritto positivo, ma ben presenti nel dibattito politico-istituzionale, laddove si sottolinea l'esigenza che gli oneri di ammortamento degli investimenti siano tendenzialmente sopportati dalle generazioni che ne beneficiano.

Molto importante la prescrizione del punto 24 in materia di contabilizzazione dei flussi finanziari provenienti dai contratti derivati, la quale deve essere registrata in modo separato dai contratti principali. Sotto il profilo economico, particolarmente opportuna appare la contabilizzazione delle entrate tantum provenienti dai derivati nel titolo IV dell'entrata, in modo da evitare un impiego per spese correnti dei proventi “provvisori” di questi contratti



di lunga durata, che lascerebbe scoperti oneri sopravvenienti negli esercizi futuri, per effetto delle formule matematiche applicate al rendimento dei contratti stessi. La impossibilità di destinare i flussi una tantum a spese correnti consente di mantenere inalterata la consistenza patrimoniale dell'ente, nel caso di loro utilizzazione per spese di investimento. La stessa norma prescrive correttamente l'iscrizione dei flussi di interessi attivi tra le entrate extra-tributarie e passivi tra le spese correnti, tutelando la salvaguardia degli equilibri di bilancio, mediante l'accantonamento dell'eventuale saldo attivo in apposito fondo destinato a garantire i rischi futuri del contratto o a finanziare investimenti. L'assetto complessivo della regola di cui al punto 24 appare congruente con le importanti pronunce che sul tema dei derivati sono state emanate dalle Sezioni regionali (cfr. in particolare la giurisprudenza della Sezione Lombardia).

Per quel che concerne il punto 25, comma 3, e il punto 60, comma 2, si suggerisce la espunzione delle speculari espressioni «l'eventuale diminuzione o cancellazione di residui passivi riguardanti le spese per conto terzi deve essere adeguatamente motivata in sede di rendiconto», dal momento che potrebbero ingenerarsi equivoci circa l'assoluta correlazione tra consistenza di accertamenti ed impegni, la quale non può essere derogata da alcuna motivazione, poiché si inciderebbe comunque in modo non consentito dalla legge sugli equilibri di bilancio.

Con riguardo al punto 45 si propone una riformulazione che tenga conto della distinzione tra forniture e lavori di somma urgenza e quelli semplicemente urgenti. Riguardo ai secondi occorre ribadire il principio della previa copertura economica; per quel che concerne i primi la norma può essere sostanzialmente confermata, se del caso integrandola con il procedimento ricognitivo della spesa che si ricava dal combinato disposto dell'articolo 125 del d.lgs 163/06 e dell'art. 147 del D.P.R. 554/1999, i quali sono puntualmente ripresi nella bozza di regolamento dei contratti pubblici attualmente in itinere.

Al punto 46 si potrebbe eliminare la locuzione «l'impegno è il momento finale della prima fase del procedimento di spesa». Si potrebbe aggiungere, dopo i due punti del primo comma, «la specificazione» mettendo al genitivo le successive lettere a) - d).

Sotto il profilo gestionale appare molto importante il punto 53, laddove si prescrive la conservazione a residui delle somme finalizzate ad onorare i contratti passivi, la cui esecuzione pecuniaria non è ancora scaduta al termine dell'esercizio. Tale pratica, oltre ad essere pienamente conforme alle norme in tema di obbligazioni, è utile ad evitare fenomeni patologici come nell'ambito dell'Amministrazione statale, nella quale i tempi di riallocazione delle risorse ingenerano, non di rado, oneri risarcitori a carico della parte pubblica.

Analogamente, appare rilevante la prescrizione del punto 63 laddove si vieta la copertura di spese relative all'anno di competenza con impegni pluriennali a valere su esercizi futuri: essa appare un indispensabile presidio degli equilibri di bilancio.

Corollario del principio di tutela degli equilibri, non solo finanziari, ma anche economici, è la regola 64, la quale invita a tener conto, nei pareri di regolarità contabile, dei profili dinamici delle componenti attive e passive: in fattispecie contrattuali innovative (per esempio project finance) e atipiche la valutazione estesa al profilo economico consente di cogliere, nella vera sostanza, l'impatto sul bilancio e sul patrimonio.

E' da apprezzare la parte dedicata, nella regola 73, alla inammissibilità e improcedibilità degli atti deliberativi che decampano dalle linee strategiche programmatiche e gestionali dell'amministrazione. In questo modo si prevengono vizi funzionali e di coerenza interna delle attività che, pur non presentando intrinseche patologie, hanno indiretto impatto modificativo e/o riduttivo sulla pianificazione concordata.

E' da sottolineare, infine, la regola 78, che collega la gestione del vincolo di destinazione alla utilizzazione dell'avanzo di amministrazione.

### **Principio contabile n. 3 – il rendiconto degli enti locali.**

Nella premessa relativa al quadro giuridico di riferimento è necessario rivedere le indicazioni relative alle attribuzioni di controllo (non giurisdizionali) della Corte dei conti in considerazione del mutamento del quadro normativo intervenuto a seguito della emanazione della legge n. 131 del 2003, che prescrive che la Corte dei conti, ai fini di coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte dei comuni, province, città metropolitane e regioni, in relazione al patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea

Tra le funzioni di controllo assegnate alla Corte dalla legislazione vigente, come costantemente interpretata dalla Corte costituzionale, assume particolare rilievo, ai fini del monitoraggio della finanza locale, quella di referto al Parlamento sui pertinenti andamenti complessivi. Viene così riaffermata la funzione del controllo della Corte dei conti nei confronti degli enti di autonomia territoriale, già assegnata alla Sezione enti locali ed esplicitata, sia con riferimento alla salvaguardia della gestione finanziaria che sul piano dell'attività di gestione.

L'esame dei rendiconti degli enti locali è finalizzato ad una relazione al Parlamento volta a fornire informazioni sugli andamenti delle gestioni finanziarie. Il modello di controllo mirato ad una relazione al Parlamento, che all'epoca dell'istituzione della sezione enti locali risultava innovativo, si colloca in un quadro di principi compatibili

con le innovazioni introdotte dalla riforma costituzionale, che non hanno prodotto elementi di discontinuità rispetto al pregresso sistema.

La relazione al Parlamento è rivolta a rendere elementi di conoscenza sull'equilibrio finanziario complessivo del sistema delle autonomie. Informativa ritenuta connaturata al funzionamento di un sistema policentrico, nella considerazione che l'ampliamento dell'ambito delle funzioni e dell'autonomia di entrata e di spesa accresce obiettivamente il rischio che il sistema delle autonomie possa produrre disavanzi.

Il controllo generale a carattere finanziario deve concentrarsi principalmente sugli equilibri di bilancio e sul rispetto del patto di stabilità interno; tuttavia altri ambiti di analisi, anche non espressamente menzionati dalla legge, risultano funzionali alla conoscenza dei fenomeni. Infatti l'analisi sui differenziali di bilancio e sul patto interno non può essere appropriatamente condotta senza passare attraverso la rilevazione dell'andamento dei comparti dell'entrata e della spesa.

Il controllo, che ha come destinatario naturale il Parlamento, svolge anche una funzione di indirizzo nei confronti degli enti, incentivandoli a rimuovere disfunzioni e a privilegiare modelli dell'azione amministrativa coerenti con gli indirizzi generali di finanza pubblica. Infatti per espressa previsione normativa la relazione deve soffermarsi sul rispetto, da parte dei comuni e delle province, degli equilibri di bilancio e sulla verifica della tenuta del "patto di stabilità interno". In questo caso l'attenzione deve focalizzarsi, più che sui comportamenti del singolo ente, sui risultati complessivi del comparto, verificando se gli obiettivi stabiliti dalla manovra finanziaria annuale siano o meno stati raggiunti.

Il quadro dei controlli introdotto dalla legge n. 131 del 2003 è stato completato attraverso l'emanazione della legge n. 266 del 2005, che ai commi 166 e seguenti ha stabilito una forma di controllo necessario sui bilanci e rendiconti degli enti locali. Tale argomento è già stato trattato nella parte introduttiva del presente parere.

In sostanza la definizione del principio in esame costituisce un utile strumento per migliorare la qualità dei documenti contabili prodotti dagli enti locali, sui quali si concentrano le attività di controllo delle diverse articolazioni della Corte. Appare quindi opportuna la premessa inserita nel principio contabile relativo alla rendicontazione, che metta in evidenza le attività di controllo esterno rispetto alle quali le regole contabili esplicitate nei principi svolgono un'azione sinergica.

Il rendiconto, infatti, ha un notevole contenuto informativo, rappresentando un coacervo di dati sulla gestione finanziaria e patrimoniale; esso assolve anche la doverosa funzione informativa dell'organo esecutivo nei confronti di quello rappresentativo.

Il rendiconto, nella sua composita struttura, consente di verificare lo svolgimento della fase autorizzatoria finanziaria ed il conseguimento dei risultati, secondo un approccio finanziario economico e patrimoniale.

Il documento relativo alla rendicontazione risulta completo ed articolato; le regole poste forniscono un importante contributo alla realizzazione di maggiori livelli di *accountability* da parte degli enti.

Di rilievo per l'esercizio delle funzioni di controllo referente è il passaggio (punto 15) nel quale si afferma che il rendiconto sia ispirato al principio di comparabilità, vale a dire che i dati forniti consentano il raffronto tra risultati e indicatori nel sistema di bilancio di diversi enti. L'uniformità dei comportamenti contabili sottostanti alla redazione dei documenti di rendiconto è un valore da preservare, specie in vista dell'attuazione delle nuove regole di finanziamento che dovranno essere introdotte allorché sarà compiuto il complesso disegno di "federalismo fiscale", laddove si fa perno su elementi quali costi standard che richiedono accurate rilevazioni e comparazioni.

Ai punti 17 e 18 il termine per la deliberazione è indicato nella data del 30 giugno, non tenendo in considerazione le modifiche introdotte dall'art. 2 quater, comma 6, della legge n. 189 del 4 dicembre 2008. Peraltro potrebbe risultare preferibile menzionare la scadenza senza fare riferimento ad una specifica data, in modo che il principio riguardante la deliberazione del rendiconto e gli effetti della mancata tempestiva approvazione dello stesso possa resistere nel tempo, senza risentire delle frequenti modificazioni che interessano la materia.

Tra le considerazioni generali in tema di rendicontazione è anche riportata l'esigenza di evidenziare che il rendiconto sia redatto in conformità ai principi, oppure indicare in quale aspetto se ne discosti. Si tratta di prescrizioni che risultano di notevole utilità per i revisori ed in genere per lo svolgimento delle funzioni di controllo. Tuttavia esse postulano una cogenza delle regole in argomento che allo stato riposa sull'effetto di *moral suasion* e, quindi, sulla intenzione di adeguamento espressa dall'ente.

Passando alla struttura e al contenuto del rendiconto, il documento prende in esame il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio.

La parte relativa al conto del bilancio evidenzia come gli schemi del conto e le allegate tabelle, distinte per categoria di ente, stabiliscano un contenuto obbligatorio in relazione alla classifica del bilancio, rilevando come sia indispensabile rispettare la struttura indicata dal legislatore. In tal modo i dati di rendiconto si prestano ad effettuare comparazioni sul territorio e a costruire banche dati atte a rappresentare la complessiva situazione della finanza locale.

Sul punto vale richiamare il disposto dell'art. 227, comma 6, del d.lgs n. 267 del 2000, nel testo introdotto dall'art. 28 della legge 27.12.2002, n. 289, come modificato dall'art. 1 quater della legge 20.5.2003, n. 50, che ha stabilito procedure di trasmissione telematica dei rendiconti degli enti locali alla Corte dei conti. L'attuazione di tale norma, che presuppone la standardizzazione dei dati contabili, è resa possibile dalla struttura omogenea dei modelli di rendiconto, per cui il portato del D.P.R. n. 194 del 1996, corroborato dalle regole poste nella sede dei principi contabili, risulta elemento indispensabile per lo svolgimento della funzione di controllo esterno, specie nell'angolazione della relazione al Parlamento.

Nella parte relativa al processo di rendicontazione, al punto 42, viene indicato in due mesi dalla chiusura dell'esercizio finanziario il termine entro il quale deve essere completata la fase preliminare di parificazione delle scritture; tale termine è stato ridotto a 30 giorni ad opera dell'art. 2 quater, comma 6, della legge n. 189 del 4.12.2008. Si tratta di una modificazione collegata all'abbreviazione del termine entro il quale deve essere adottata la deliberazione di approvazione del rendiconto. Sul punto si richiamano le considerazioni espresse relativamente ai punti 17 e 18 del principio n. 3.

Al punto 45 vengono enunciati rigorosi criteri per effettuare l'operazione di riaccertamento dei residui attivi da iscrivere nel conto del bilancio, al fine di prevenire inappropriate risultanze in termini di equilibrio finanziario.

La verifica da effettuare riguarda la permanenza dei requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate (indicati nel Principio contabile n. 2) e deve essere svolta obbligatoriamente per ciascun singolo accertamento della gestione di competenza e per ciascun residuo attivo proveniente dagli anni precedenti.

Al successivo punto 46 viene effettuata una accurata disamina delle fattispecie da individuare nell'ambito di tali verifiche, che costituisce un valido presupposto per indurre gli enti a comportamenti corretti e prudenti.

Al punto 49 vengono fornite indicazioni relativamente ai crediti inesigibili o di dubbia esigibilità che devono essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti. Viene quindi segnalata l'opportunità, in sede di redazione del bilancio preventivo, di destinare parte delle risorse di entrata all'intervento di spesa "fondo svalutazione crediti" al fine di garantire la conservazione del pareggio finanziario.

La cancellazione dei residui passivi (punto 53) deve avvenire solo quando vi sia la certezza che l'obbligo di pagare sia venuto meno, per motivi di insussistenza (minore spesa sostenuta rispetto all'impegno assunto) o prescrizione.

Le procedure indicate appaiono di indubbia utilità per la regolarità e coerenza del processo e per promuovere una migliore qualità nei documenti degli enti locali. Si tratta di indicazioni a volte minuziose la cui validità, al fine di uniformare i comportamenti e scongiurare rappresentazioni non ortodosse, appare indubbia.

Anche la parte dedicata ai risultati finanziari risulta di interesse al fine di assicurare una lettura degli equilibri di bilancio che sia effettiva e non basata su artifici che possano consentire l'esposizione di situazioni di equilibrio solo apparente. Queste regole costituiscono un valido supporto all'attività di controllo di regolarità amministrativa e contabile, con particolare riguardo alle analisi sui rendiconti condotte in attuazione dei commi 166 e seguenti della legge n. 266 del 2005.

Nell'ambito del risultato di amministrazione risulta di interesse la disciplina dei fondi vincolati. Viene affermata la permanenza dei vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione anche ove esso non sia capiente a sufficienza o negativo (disavanzo di amministrazione). In tali ipotesi l'ente dovrà attivarsi per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione.

Il conto economico, introdotto dal dlgs n. 77/95, ha rappresentato una delle maggiori novità del vigente ordinamento finanziario e contabile nell'ottica del rinnovamento dei criteri ispiratori della gestione orientati al raggiungimento dei risultati. Tale documento contabile rappresenta e dimostra le operazioni di gestione, mediante una sintesi dei componenti positivi e negativi che hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio.

Il valore negativo del risultato economico dell'esercizio (in particolare se depurato dalle componenti straordinarie - classe E) attesta uno squilibrio economico che impone l'adozione di provvedimenti per ripristinare l'equilibrio. La tendenza al pareggio economico è, infatti, un obiettivo essenziale ai fini della funzionalità dell'ente.

Anche per il conto economico è previsto dal D.P.R. 194 del 1996 uno schema di contenuto obbligatorio che prende in esame le aree funzionali, in base alla cui analisi vengono stabiliti i valori da compendiare nei risultati parziali, finalizzati a determinare il risultato economico d'esercizio.

Il documento procede, quindi, all'esame delle aree funzionali, sulla base dei proventi e dei costi.

L'elaborato inerente all'area funzionale, in tema di proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate (punto C), tratta anche dei trasferimenti per ripiano perdite, i quali devono essere classificati alla voce E28. L'argomento viene ripreso nel punto relativo ai proventi ed oneri straordinari (E), laddove si precisa che detta voce ha un carattere residuale, dovendo esservi allocati i valori economici negativi, non catalogabili in altra voce di natura

straordinaria. Non è richiesto che di tali oneri venga fatta dettagliata esposizione nella relazione al rendiconto, in modo da consentire agli operatori di verificare la composizione degli stessi.

Il riferimento operato nel punto 92 ai trasferimenti per ripiano perdite non sembra coerente con la sistematica del documento, in quanto ci si riferisce ad una voce (E28) allocata nell'area funzionale relativa agli oneri straordinari; pertanto trattarne nell'ambito degli oneri ordinari derivanti da aziende e partecipate potrebbe ingenerare dubbi sulla natura straordinaria dell'onere.

Sul punto si rileva anche che non è stato effettuato nella sede dei principi sul conto economico l'esame della natura delle spese per ripiano perdite (tale analisi ha particolare incidenza sul piano finanziario), in merito alla quale l'orientamento delle sezioni regionali di controllo va consolidandosi nel senso di assegnare a tali spese la natura corrente.

In tema dei collegamenti necessari tra i bilanci dell'ente locale e quelli degli organismi partecipati si è diffusa la "relazione sullo stato dei controlli della Corte dei conti sugli organismi partecipati dagli enti locali" approvata con la deliberazione n. 13/AUT/2008 della Sezione delle autonomie.

In tale occasione, in presenza di una crescente perdita di significatività delle poste contabili iscritte nei bilanci degli enti territoriali, è stata auspicata l'introduzione di analisi di bilancio, aventi ad oggetto i risultati consolidati della gestione di enti ed organismi partecipati, così da rappresentare in modo veritiero ed esaustivo l'effettiva situazione finanziaria dell'ente. La materia del bilancio consolidato è oggetto di un ulteriore principio in corso di redazione da parte dell'Osservatorio.

L'elaborato relativo al conto del patrimonio si occupa poi degli schemi fondamentali all'uopo previsti dal D.P.R. 194 del 1996, il quale indica i contenuti obbligatori del conto del patrimonio sulla base di macroclassi per la parte attiva e passiva.

Il documento si sofferma sulla indicazione delle macroclassi dell'attivo, partendo dalle immobilizzazioni, analizzando la natura delle stesse e indicando i criteri per una corretta e veritiera rappresentazione. Vengono altresì indicate le modalità per la determinazione dei valori. Seguono quelle del passivo con analoga disamina ed indicazioni.

Nella parte relativa al prospetto di conciliazione vengono in evidenza i rapporti tra contabilità finanziaria e contabilità generale, con indicazione di metodi e tecniche contabili, per dimostrare le relazioni tra i risultati espressi in termini finanziari ed economico-patrimoniali.

Il prospetto di conciliazione, che costituisce un allegato del conto economico, dimostra le relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, a fronte di unico insieme di fatti gestionali.

Le indicazioni proposte si concentrano sulla necessità di mettere in campo un sistema di scritture contabili, in grado di integrare contestualmente la rilevazione finanziaria, economica e patrimoniale, nel rispetto dei principi tipici di ciascuna di esse.

Si tratta di un'analisi di notevole interesse, dal cui esito possono derivare effetti positivi in termini di miglioramento delle procedure utilizzate per la realizzazione del sistema di bilancio.

Il documento si conclude con le indicazioni inerenti alla relazione al rendiconto: essa mira a fornire elementi integrativi, esplicativi e complementari, a corredo delle informazioni sintetiche del rendiconto.

Le indicazioni fornite in ordine ai contenuti della relazione sono improntate ad uno schema logico di notevole coerenza che tuttavia potrebbe risultare di eccessivo dettaglio per gli enti di minori dimensioni.

***P.Q.M.***

nelle considerazioni che precedono è il parere delle Sezioni Riunite della Corte dei conti

IL PRESIDENTE

f.to Fulvio BALSAMO

I RELATORI

f.to Francesco PETRONIO

f.to Aldo CAROSI

Depositata in segreteria in data 31 Marzo 2009

IL DIRIGENTE

f.to Umberto Piccinin