

*Mario Collevocchio\**

**L'armonizzazione dei bilanci e  
dei sistemi contabili degli enti pubblici e i  
riflessi sulle autonomie locali**

Viareggio 1 – 2 ottobre 2009.

Convegno Legautonomie  
“Il federalismo alla prova dei fatti”

-----  
**\* Professore a c. di “Contabilità degli enti pubblici” della SPISA – Università degli Studi “Alma Mater” di Bologna. Esperto di Legautonomie.**

### **Sommario**

- 1. Una prospettiva incerta e confusa sulla sorte degli enti locali**
  
- 2. La riforma della contabilità e della finanza pubblica e gli effetti sulle autonomie locali: A) un nuovo sistema di strumenti di programmazione e di bilancio dello Stato - B) il monitoraggio dei conti pubblici - C) la copertura delle leggi di spesa - D) la nuova disciplina del bilancio di previsione dello Stato E) la disciplina del rendiconto generale dello Stato.**
  
- 3. Le deleghe al Governo per la riforma della contabilità e della finanza pubblica**
  
- 4 . I principi dell’armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche e il rispetto delle autonomie locali**
  
- 5. I precedenti tentativi di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali**
  
- 6. I problemi aperti**

## 1. Una prospettiva incerta e confusa sulla sorte degli enti locali

In uno scenario in continuo movimento che riguarda l'attuale situazione politica, economica e sociale, certamente difficile, e le prospettive confuse e incerte sulla sorte degli enti locali nel nostro Paese, il dibattito sull'attuazione dei principi di equiordinazione dei vari livelli di governo, solennemente affermato dall'articolo 114 della Costituzione, sembra infrangersi in una serie di iniziative dirompenti e di una crisi preoccupante dei rapporti tra Stato e autonomie regionali e locali.

Sul fronte della produzione legislativa, che continua ad essere una caratteristica ormai ricorrente nella convinzione diffusa che sia sufficiente cambiare le norme per attuare le riforme, si disputano il campo almeno tre provvedimenti di notevole rilievo che creano sovrapposizioni, interferenze, confusione nella normativa che riguarda gli enti locali:

- la legge 5 maggio 2009, n.42, concernente la delega al Governo in materia di federalismo fiscale;
- il decreto legislativo ormai pronto in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni;
- lo schema di disegno di legge recante disposizioni in materia di organi e funzioni degli enti locali, semplificazione e razionalizzazione dell'ordinamento e carta delle autonomie locali;
- e, per ultimo, il disegno di legge approvato dal Senato il 24 giugno 2009, ora all'esame della Camera (A.C. 2555), che riguarda un'ampia e importante riforma della contabilità e della finanza pubblica.

Esamineremo in sintesi i contenuti di quest'ultimo disegno di legge, ancora poco conosciuto, per soffermarci sui principi attinenti all'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche e per osservare come nelle nuove regole e nei nuovi strumenti, apparentemente tecnici e poco comprensibili, si annidi una potente manovra di accentramento di poteri e di controlli destinata ad oscurare le prospettive dell'attuazione del federalismo istituzionale e fiscale.

Da tutto questo, l'impressione complessiva che se ne trae è ancora una volta quella di una schizofrenica dissociazione tra gli obiettivi del federalismo, già tracciati in una legge della Repubblica, e le tendenze di ogni tipo verso provvedimenti e disposizioni sparse qua e là in vari disegni di legge tra loro non collegati che, in nome dell'unità economica della Repubblica e in presenza di una grave situazione di crisi economica, anziché richiedere il concorso delle autonomie locali alla soluzione dei gravi problemi della società italiana, relegano i comuni e le province in una posizione di subordinazione con buona pace dei principi costituzionali dell'autonomia istituzionale e finanziaria.

Per convincersi, oltre a considerare i limiti e i pericoli dell'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili, oggetto di questa relazione, basta dare uno sguardo al decreto legislativo in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico laddove introduce nuovi processi, come il *ciclo di gestione della performance*, che entra apertamente in conflitto con il vigente sistema della programmazione di

bilancio degli enti locali, o lo schema di disegno di legge sulla “Carta delle autonomie”, che riprende il tema dei controlli con un approccio tradizionale di tipo garantista e che torna a dettare regole sul “Patto di stabilità interno”, moltiplicando le fonti e la confusione della sua disciplina già tormentata e di difficile applicazione.

## **2. La riforma della contabilità e della finanza pubblica e gli effetti sulle autonomie locali**

Il disegno di legge AC 2555, che consta di 54 articoli suddivisi in otto titoli, mira a sostituire la vigente disciplina della contabilità pubblica con un nuovo impianto riformatore da attuare anche mediante una vasta serie di deleghe al Governo sulla base di principi e criteri direttivi numerosi e a volte vaghi e contraddittori.

In sintesi, il provvedimento prevede:

### **A) un nuovo sistema di strumenti di programmazione e di bilancio dello Stato articolato come segue:**

- la ***Relazione sull'economia e la finanza pubblica (RUEF)***, che contiene l'analisi dell'andamento dell'economia, del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche nell'anno precedente e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi della Decisione di finanza pubblica. Contiene, altresì, l'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche, del conto economico e del saldo di cassa, le informazioni sui conti consuntivi delle aziende di servizi e sui risultati di gestione delle aziende controllate dalle amministrazioni pubbliche, altre informazioni con particolare riferimento al debito e ai settori di spesa del pubblico impiego, della protezione sociale e della sanità e al debito. In allegato, la RUEF reca una relazione di sintesi del Ministro dello sviluppo economico sugli interventi realizzati nelle aree sottoutilizzate e sui risultati conseguiti. Sempre in allegato, contiene altresì le risorse destinate alle singole regioni e province autonome distinte in spese correnti e spese in conto capitale.

La RUEF è presentata alle Camere dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 15 aprile di ogni anno e non è prevista alcuna consultazione degli enti locali;

- la ***Decisione di finanza pubblica (DFP)***, che sostituisce l'attuale Documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF) e che assume grande rilievo come strumento di programmazione. Essa “*contiene gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica almeno per il triennio successivo e definisce gli obiettivi articolati per il sottosectori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi all'amministrazione centrale, all'amministrazione locale e agli enti di previdenza*”. Tra i contenuti, molto ampi e ambiziosi, è altresì prevista “*l'evidenziazione, a fini conoscitivi, del*

*prodotto potenziale e degli indicatori strutturali programmatici del conto economico delle pubbliche amministrazioni”* (articolo 10, comma 2, lett.i).

La DFP è presentata alle Camere dal Governo entro il 20 settembre di ogni anno ed è prevista una fase di consultazione delle regioni e degli enti locali del tutto sproporzionata all'importanza e alla portata del documento. Infatti è detto che entro il 20 luglio (in piena estate!) il Governo invia alla Conferenza unificata, per il preventivo parere, non lo schema del documento, ma solo le **linee guida** per la ripartizione degli obiettivi programmatici. Il parere va espresso entro il 10 settembre e quindi trasmesso con le linee guida alle Camere. In questo breve periodo di tempo, la Conferenza è chiamata inoltre a concorrere a definire il quadro di riferimento normativo per il **Patto di stabilità interno** il quale, nella sua nuova, ennesima veste, definisce gli interventi necessari per il conseguimento degli obiettivi stabiliti dalla DFP distintamente per le regioni, le province e i comuni.

Non è difficile osservare, in presenza di detti termini, come il parere delle regioni e degli enti locali sia ridotto ad una mera formalità e come la stessa possibilità di modifica delle linee-guida da parte delle Camere sia compromessa dalla presentazione della DFP entro il successivo 20 settembre;

- la **Legge di stabilità (LS)**, che sostituisce l'attuale legge finanziaria, il cui contenuto viene ridefinito per farne uno strumento più forte di manovra della finanza pubblica. Essa infatti deve contenere esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari nel triennio di riferimento del bilancio pluriennale e non può contenere norme di delega o di carattere ordinamentale o di organizzazione. Il disegno di legge di stabilità è presentato alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno insieme con il disegno di legge del bilancio.

Non è prevista alcuna consultazione preventiva delle regioni e degli enti locali, pur trattandosi di uno strumento particolarmente rilevante per le autonomie.

Tra i contenuti che più direttamente riguardano gli enti locali, sono compresi:

- l'indicazione delle norme di coordinamento, anche dinamico, della finanza pubblica, intese ad assicurare il concorso dei vari livelli di governo al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica;
- le norme necessarie a realizzare il Patto di convergenza, previsto dall'articolo 18 della legge 42/2009 sul federalismo fiscale.

In particolare, la Decisione di finanza pubblica e la legge di stabilità individuano, sentita la Conferenza unificata, la quota di indebitamento delle amministrazioni locali, per il finanziamento delle spese in conto capitale, articolata per regioni, in coerenza con l'obiettivo aggregato individuato per l'intera PA. E' previsto un meccanismo di compensazione a livello regionale di sicuro interesse, mentre il potere attribuito alle regioni di adattare per gli enti locali del proprio territorio le regole e i vincoli di finanza pubblica richiede maggiore attenzione e l'attivazione di forme effettive di partecipazione. Per quanto riguarda poi il **Patto di convergenza**, la normativa contenuta nell'articolo 18 della legge 42/2009 attribuisce un significato concreto alle

norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica. Esse infatti devono essere rivolte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni *standard* dei vari livelli di governo, nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali per ciascun livello di governo territoriale. Si tratta di un contenuto molto impegnativo che richiede, tra l'altro, l'emanazione preventiva di una serie di provvedimenti delegati previsti dalla stessa legge 42.

Riuscirà la futura legge di stabilità a compiere questo miracolo nei tempi così brevi della nuova procedura di presentazione, di esame e di approvazione degli strumenti di bilancio dello Stato? In ogni caso, la materia del coordinamento della finanza pubblica va affrontata in maniera più sistematica, dando concreta attuazione all'articolo 119 della Costituzione, senza disperdersi in una serie di provvedimenti e proposte che si intrecciano e si rincorrono tra di loro;

- la ***Legge di bilancio***, che continua a presentare la caratteristica di legge formale di autorizzazione, ai sensi dell'articolo 81 della Costituzione, in quanto non può stabilire nuovi tributi e nuove spese. Essa è presentata alle Camere dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 15 ottobre di ciascun anno (stesso termine di presentazione del disegno di legge di stabilità) e, in sede di approvazione, reca le variazioni determinate da quest'ultima;
- i ***Provvedimenti collegati alla legge di stabilità***. Al pari delle attuali "leggi collegate", questi provvedimenti mirano a completare la manovra di finanza pubblica in quanto hanno il potere di modificare le leggi vigenti e possono pertanto rivelarsi necessari in considerazione dei limiti posti alla sfera di applicazione della legge di stabilità. Detti provvedimenti sono presentati alle Camere dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 15 novembre di ciascun anno. Anche su di essi non è prevista alcuna consultazione con le autonomie regionali e locali;
- l'***aggiornamento del Programma di stabilità***, da presentare alla Commissione europea da parte del Ministro dell'economia e delle finanze secondo il calendario concordato in sede europea. Sul concorso, sulla partecipazione o sulla semplice consultazione delle autonomie la norma tace;
- gli ***strumenti specifici di programmazione delle altre amministrazioni pubbliche*** diverse dallo Stato. Questa norma nebulosa riguarda anche gli enti locali, ma non si comprende bene il significato da attribuire al termine "*strumenti di programmazione*" in quanto il sistema di bilancio degli enti locali già li comprende (programma di governo, piano generale di sviluppo, relazione previsionale e programmatica, bilancio pluriennale e annuale, piano esecutivo di gestione). Probabilmente la norma si riferisce a strumenti "specifici" che riguardano interventi particolare previsti e finanziati nei documenti di bilancio dello Stato;

B) il **monitoraggio dei conti pubblici**, che prevede, tra l'altro, l'istituzione di una "banca dati unitaria", presso il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, cui far confluire i dati delle amministrazioni pubbliche concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della legge di contabilità e finanza pubblica.

Questa rilevazione così ampia, che riguarda naturalmente anche le regioni e gli enti locali, è finalizzata a consolidare le operazioni delle amministrazioni pubbliche, a valutare la coerenza dei bilanci di previsione con gli obiettivi di finanza pubblica, a valutare la coerenza dell'evoluzione delle grandezze di finanza pubblica con gli obiettivi nel corso della gestione, a verificare a consuntivo il conseguimento degli obiettivi, ad effettuare, tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile delle amministrazioni pubbliche, (ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano).

E' previsto, altresì, il potenziamento del SIOPE attraverso l'obbligo delle amministrazioni pubbliche e dei relativi tesorieri di trasmettere tutti gli incassi e i pagamenti effettuati, pena il blocco dei prelevamenti dai conti aperti presso la tesoreria dello Stato. Infine è prevista la presenza di un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle amministrazioni pubbliche, con esclusione, questa volta, degli enti e organismi pubblici territoriali.

Al riguardo, si osserva che l'istituzione della "banca dati", prevista dall'articolo 14 del disegno di legge, certamente opportuna e utile nel quadro delle esigenze di coordinamento e di controllo dei conti pubblici, si presenta tuttavia pesante nei confronti delle autonomie locali e soprattutto in sovrapposizione, se non in contrasto, con l'analoga normativa contenuta nella legge 42/2009 (articolo 4). Come rilevato anche dall'ANCI nel corso della recente audizione alla Camera, la norma individua nella "Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale" la sede di condivisione delle basi informative e finanziarie, economiche e tributarie e attribuisce alla medesima, tra l'altro, il compito di promuovere la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie a soddisfare ulteriori fabbisogni informativi.

In sostanza, nei rapporti con gli enti locali, gli strumenti di monitoraggio dovrebbero essere maggiormente orientati ad attività condivise e collaborative, anziché a forme implicite di controllo centralistico e sanzionatorio.

C) la **copertura delle leggi di spesa**, attraverso una normativa più stringente rivolta a dare concreta attuazione all'articolo 81 della Costituzione;

D) la **nuova disciplina del bilancio di previsione dello Stato**, che presenta poche novità, ma rilevanti in ordine alla struttura. Il bilancio resta per ora di competenza e di cassa, ma la spesa viene classificata in *missioni e programmi* allo scopo di consentire una migliore visione programmatica degli obiettivi da raggiungere, soprattutto a livello parlamentare. Particolare evidenza viene data alla *nota*

*integrativa* degli stati di previsione dei singoli ministeri che contiene, tra l'altro, una classificazione programmatica della spesa di terzo livello, con l'indicazione e la misurazione degli obiettivi, attraverso indicatori di *performance*, e il *budget dei costi*. Da notare che, in questa parte, l'articolo 35 riprende e conferma la tradizionale definizione degli *impegni di spesa* che appare superata e che tuttavia continua ad essere diversa da quella adottata dalle regioni e da quella contenuta nell'ordinamento contabile dei comuni e delle province. Eppure occorrerebbe considerare anche questo aspetto ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili per evitare che le operazioni di consolidamento degli impegni e dei residui passivi siano incomprensibili e poco significative;

E) la **disciplina del rendiconto generale dello Stato**, che è assolutamente ripetitiva di quella in vigore, tuttora disattesa nella parte più innovativa (dimostrazione dei risultati economici della gestione in base ai costi sostenuti, descrizione e misurazione degli obiettivi raggiunti, effetti della legislazione di spesa, stato di attuazione delle opere pubbliche, ecc.). Si tenta pertanto di rilanciare ancora una volta meccanismi e procedure di analisi e di valutazione della spesa dello Stato (articolo 40).

### **3. Le deleghe al Governo per la riforma della contabilità e della finanza pubblica**

Accanto alle indicate disposizioni di diretta applicazione, il disegno di legge prevede che l'importante processo di riforma della contabilità e della finanza pubblica sia portato a compimento anche attraverso una serie di norme delegate.

In particolare, le deleghe riguardano:

- l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche (articolo 2)
- la razionalizzazione, la trasparenza, l'efficienza e l'efficacia delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale destinati alla realizzazione delle opere pubbliche (articolo 31, comma 8)
- il completamento della riforma del bilancio dello Stato e l'adozione del metodo della programmazione triennale delle risorse (articolo 43)
- la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa. (articolo 51)
- l'emanazione di un testo unico delle disposizioni vigenti in materia di contabilità di Stato e di tesoreria (articolo 52).

Tutte le deleghe, ad eccezione forse dell'ultima, riguardano direttamente o indirettamente gli enti locali.

Della prima ci occuperemo nel successivo paragrafo.

La disciplina della nuova procedura delle spese in conto capitale per la realizzazione di opere pubbliche prevede, tra i principi e i criteri direttivi, processi di valutazione e di verifica chiaramente riconducibili a livello ministeriale.

La delega per il completamento della riforma del bilancio dello Stato prevede, sempre tra i principi e i criteri direttivi:

- il passaggio dal bilancio misto di competenza e di cassa al solo bilancio di cassa
- la sola “*evidenziazione conoscitiva*” delle previsioni di competenza finanziaria ed economica
- il semplice “*affiancamento, ai fini conoscitivi, in via sperimentale*” di sistemi di contabilità economico-patrimoniale.

A parte le considerazioni sull’inadeguatezza della soluzione prescelta in ordine al bilancio di cassa, specie in riferimento ai bilanci degli altri Paesi europei improntati da tempo a sistemi di competenza economica, è facile intuire che queste nuove regole, per ora limitate al bilancio dello Stato, possano estendersi ai bilanci degli enti locali proprio in base al principio dell’armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche. Ciò significherebbe un notevole passo indietro rispetto a strumenti e tecniche innovative introdotte da tempo negli enti locali in base alla vigente normativa sull’ordinamento finanziario e contabile. Semmai la riforma in questo campo dovrebbe collegarsi alla nuova Carta delle Autonomie attraverso una diversa e più ridotta formulazione della parte seconda del testo unico 267/2000, aprendo ampi spazi all’autonomia normativa degli enti locali nella nuova concezione della contabilità intesa in funzione di stimolo e non di freno dell’azione amministrativa.

La stessa considerazione può valere per il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria (già molto stretti) in cui la delega prevede, tra l’altro, la “*graduale estensione del programma di analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni centrali ad altre amministrazioni pubbliche*”, nonché “*il riordino del sistema dei controlli preventivi e successivi sulle spese delegate*”(non meglio precisate).

Dunque, l’orizzonte di affermazione e di espansione delle autonomie locali si fa buio.

#### **4 . I principi dell’armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche e il rispetto delle autonomie locali**

Sul tema dell’armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili, le disposizioni contenute nel disegno di legge di contabilità e finanza pubblica non sono soddisfacenti e soprattutto non tengono conto, per quanto riguarda le regioni e gli enti locali, della recente legge 42/2009 concernente la delega al Governo in materia di federalismo fiscale.

In particolare, l’articolo 1 pone due principi fondamentali mettendo insieme *l’armonizzazione dei bilanci pubblici* e il *coordinamento della finanza pubblica*. Ora, si tratta di principi che, seppure correlati, assumono un significato diverso. In particolare, il coordinamento della finanza pubblica con riferimento alle regioni e agli enti locali rientra nell’ambito dell’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione e

trova la sua disciplina nella suddetta legge 42. Sul tema del coordinamento, dunque, il Governo verrebbe ad essere investito di una duplice delega con una evidente proliferazione e confusione di principi e di criteri direttivi.

In ogni caso, le finalità del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica e della condivisione delle conseguenti responsabilità, espresse nella norma, richiedono la realizzazione di entrambi i principi. Questi ultimi, insieme con altri e con i criteri direttivi indicati all'articolo 2, costituiscono l'ambito di riferimento, ancora una volta troppo ampio, dell'attribuzione della delega al Governo per l'adozione dei relativi decreti.

In particolare, l'oggetto della delega riguarda l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, nonché dei relativi termini di presentazione e di approvazione (già più volte previsti dalla normativa e normalmente disattesi in alcune regioni e negli enti locali). Il fine dell'armonizzazione è individuato nelle *“esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”*. Un'area vasta, dunque, fortemente regolata da una serie di norme primarie e secondarie e da principi di natura tecnico-contabile.

I principi e i criteri direttivi della delega possono sintetizzarsi come segue:

- *l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano di conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti.* Qui l'armonizzazione è orientata verso ulteriori finalità e, insieme con la dizione contenuta nella denominazione dell'articolo 2 (*“adeguamento”*), pone il problema di chiarire i significati e i rapporti dei termini: *adeguamento, armonizzazione, consolidamento, monitoraggio, coordinamento* usati *“a pioggia”* dal legislatore;
- *la definizione di una tassonomia per la riclassificazione di dati contabili delle amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica.* Qui si tratta di comuni sistemi di *crosswalk* che potrebbero essere adottati anche per comparare tra loro i bilanci pubblici, senza ricorrere a schemi strutturali forzatamente uniformi;
- *l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in “missioni” e “programmi”.* Si tratta della più recente struttura del bilancio dello Stato (peraltro ancora abbastanza generica) introdotta nel 2008. Essa può essere estesa a tutte le amministrazioni pubbliche? Il dubbio è legittimo, ma è certo che negli enti locali l'attuale sistema di bilancio previsto dal testo unico 267/2000 consente già una significativa adozione di strumenti nei quali la spesa è classificata per *programmi* e *progetti*;
- *l'adozione di un sistema unico di codifica dei provvedimenti di spesa.* Già esiste ed è il SIOPE ;
- *l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale solo “ai fini conoscitivi e in via sperimentale”.* Con questi limiti, il sistema già esiste nelle amministrazioni dello Stato (sistema unico di contabilità economica per centri di costo) e, in forma più avanzata, in alcune regioni e in diversi enti locali non soltanto a fini conoscitivi, ma anche e soprattutto a fini gestionali;

- *l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni con le proprie aziende, società o altri organismi controllati.* Anche questo obbligo è già previsto per gli enti locali dal vigente TUEL, ma è giusto insistere con strumenti più adeguati in considerazione della diffusa difficoltà di operare in tal senso, anche in considerazione della perdurante incertezza sulla disciplina delle aziende pubbliche e delle partecipate;
- *la definizione di un sistema di indicatori di risultato riferiti ai programmi di bilancio e costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.* Si tratta di un fine ambizioso e di un avanzamento necessario nel processo di modernizzazione di una PA orientata al risultato. Per gli enti locali ciò presuppone la definizione delle funzioni fondamentali e dei costi standard, l'attribuzione di risorse finanziarie adeguate e l'implementazione di modelli di “*governance interna*” in grado di collocare la misurazione dei risultati in un contesto organizzato di programmazione, gestione e controllo. Presuppone in sostanza la piena attuazione dei provvedimenti previsti nella legge 42/2009 sul federalismo fiscale, senza tentare fughe in avanti che resterebbero sulla carta; anzi, la misurazione potrebbe diventare occasionale e strumentale e riferita soltanto alle iniziative di successo.

Altre disposizioni afferenti all'armonizzazione si rinvengono qua e là nel disegno di legge. Come si è già detto, l'articolo 8, comma 1, lett.g), sembra prevedere la definizione a livello statale degli “*specifici strumenti di programmazione delle altre amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato*”. L'articolo 9, comma 1, prevede che le regioni e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla Decisione di finanza pubblica. Ulteriori disposizioni si intrecciano infine con quelle contenute nel titolo IV in tema di *monitoraggio dei conti pubblici*.

## **5 - I precedenti tentativi di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali**

I tentativi di riforma della disciplina del bilancio e della contabilità pubblica hanno interessato l'ultimo trentennio alla ricerca di modelli più adatti ad una PA in via di trasformazione. Si trattava, in sostanza, di scrollarsi di dosso la pesante normativa sulla contabilità generale dello Stato, che aveva dominato per oltre un secolo lo scenario della contabilità pubblica, e cogliere i segnali di profondo cambiamento rappresentati dall'istituzione delle regioni a statuto ordinario. Nasce così la legge 335 del 1976 che detta *principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni* con tre innovazioni di rilievo: 1- il collegamento degli strumenti di bilancio agli strumenti di programmazione, anche attraverso l'introduzione del bilancio pluriennale, 2- la disciplina delle leggi di spesa e della loro copertura, 3 – la nuova configurazione del bilancio annuale in termini di competenza e di cassa.

La legge 468 del 1978, che reca nuove *norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*, applica tali contenuti innovativi al bilancio dello Stato,

avviando un processo di armonizzazione tra gli strumenti di bilancio che trova la sua prima codificazione nel DPR 421 del 1979 il quale estende ai comuni e alle province la disciplina suddetta.

Successivamente ognuno va per conto suo. Lo Stato interviene più volte nel corso del tempo quasi a cadenza decennale (legge 362 del 1988, legge 67 e decreto legislativo 279 del 1997, legge 208 del 1999, ecc.). Le regioni, dopo un primo periodo degli anni '80 caratterizzato dalla promulgazione di leggi regionali di contabilità fortemente innovative e legate alla programmazione, subiscono una stasi in attesa della nuova legge quadro sui principi fondamentali e sulle norme di coordinamento (decreto legislativo 76/2000) che poco si discosta dalla legge precedente. Per i comuni e le province viene dettata nel 1995 una legge statale di contabilità organica, analitica e puntigliosa (decreto legislativo 77 confluito nella parte seconda del TUEL 267/2000) che presenta caratteri interessanti e innovativi, ma anche alcune stranezze (l' "intervento" come unità di base della spesa, la disciplina dei debiti fuori bilancio, il bilancio annuale al centro dell'attenzione, la continua proroga dei termini per l'approvazione del bilancio, ecc.). In quest'ultimo provvedimento l'armonizzazione viene intesa in maniera riduttiva come semplice omogeneità della struttura del bilancio e come adozione di altri documenti contabili omogenei, certificazioni, comunicazioni ai ministeri, modelli di rilevazione extra-bilancio, ecc. Ma soprattutto viene eliminato un elemento fondamentale di armonizzazione con il bilancio dello Stato e delle regioni attraverso la soppressione del bilancio di cassa.

Con l'articolo 1, comma 4, della legge 5.6.2003, n.131, il Governo viene delegato ad emanare decreti meramente ricognitivi dei principi fondamentali contenuti nelle leggi vigenti nelle materie previste dall'articolo 117, comma 3, della Costituzione (come modificato dalla legge Cost. n.3/2001) riservate alla legislazione concorrente. Tra queste materie è compresa l' "*armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*". In attuazione della delega suddetta, è stato emanato il decreto legislativo 12 aprile 2006, n.170 che ha per oggetto "*Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n.131*".

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

I principi fondamentali dell'armonizzazione sono dunque tutti da costruire in un nuovo orizzonte che presuppone chiarezza degli obiettivi e un assetto organico e correlato degli ordinamenti contabili delle amministrazioni pubbliche.

## **6. I problemi aperti**

In tale quadro non certo incoraggiante e con riferimento alle disposizioni richiamate nel disegno di legge di contabilità e finanza pubblica AC 2555, restano aperti molti problemi in tema di armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili, quali:

1. considerare la duplice esigenza di assicurare l'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili all'esterno, a livello europeo e internazionale e, nello stesso tempo, all'interno del nostro ordinamento;
2. approfondire l'analisi dei provvedimenti legislativi emanati e tuttora vigenti per rendersi conto che gli strumenti di bilancio e di contabilità dello Stato, delle regioni e degli enti locali sono diversi tra loro non soltanto nella struttura, ma anche nelle regole. Basti pensare alla diversa disciplina dei "residui passivi" e alla definizione dell'"impegno" di spesa;
3. individuare i motivi di tali diversità che non sono sempre imputabili alla differente fisionomia degli enti, ma che spesso derivano dai diversi soggetti che curano l'elaborazione dei relativi testi normativi e che sono raramente in contatto tra di loro (Ragioneria generale dello Stato, regioni, ministero dell'interno, presidenza del consiglio dei ministri, ecc.);
4. ricercare quali sono gli obiettivi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili dei diversi enti che costituiscono il settore delle amministrazioni pubbliche: *monitoraggio? Controllo a livello centrale? omologazione? comparazione? consolidamento? analisi statistica? coordinamento?* Occorre chiarezza;
5. ricercare i punti di equilibrio tra l'esigenza dell'armonizzazione e la differenziazione delle discipline dei sistemi contabili tenuto conto della diversità degli enti cui si riferiscono;
6. individuare e chiarire i rapporti tra "armonizzazione dei sistemi contabili" e "coordinamento della finanza pubblica" nel rispetto del principio costituzionale dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle regioni e degli enti locali (articolo 119, 1° comma);
7. domandarsi in quali punti e a quali livelli del bilancio deve essere realizzato il principio dell'armonizzazione, ferma restando la funzione fondamentale dei bilanci stessi di costituire strumento di governo a livello di decisione politica e strumento di gestione e di rendicontazione a livello di responsabilità dirigenziale. In altri termini, l'armonizzazione deve riguardare il bilancio soggetto all'approvazione parlamentare o consiliare oppure gli strumenti conseguenti di gestione (quali il PEG degli enti locali e altri documenti analoghi) o entrambi?
8. riflettere sull'esigenza che le regole dell'armonizzazione non devono ledere i necessari collegamenti tra i sistemi contabili e i modelli organizzativi degli enti nella logica della strumentalità dei primi rispetto ai secondi. Questo vale in relazione alla moderna concezione aziendale dell'ente pubblico rivolto a conseguire risultati in favore della collettività amministrata;

9. circoscrivere le parti e gli aspetti sui quali agisce l'armonizzazione in modo da non interferire sull'autonomia degli enti territoriali intesa non soltanto in termini formali, ma soprattutto in termini sostanziali di gestione e di funzionamento (autonomia organizzativa e gestionale).

Nella ricerca di soluzioni valide ai problemi aperti è auspicabile che la partecipazione delle autonomie regionali e locali sia più forte e più sentita, tenendo anche conto delle numerose esperienze innovative maturate sul campo nella gestione e nella erogazione di servizi di prima istanza ai cittadini e alle imprese.

Viareggio, 1° ottobre 2009.

Mario Collevocchio

=====