



Corte dei conti

Audizione informale nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (Atto n. 589).

Camera dei Deputati – Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione
Mercoledì, 8 febbraio 2006

INDICE

1. L'armonizzazione dei bilanci degli enti di autonomia nello schema di decreto legislativo di attuazione della delega *ex art.* 1, comma 4, della legge n. 131/2003.
2. Note in materia di individuazione dei principi fondamentali per l'armonizzazione dei bilanci.
3. L'armonizzazione dei bilanci delle Regioni nello schema di decreto legislativo.
4. L'armonizzazione dei bilanci degli enti locali nello schema di decreto legislativo.

1. L'armonizzazione dei bilanci degli enti di autonomia nello schema di decreto legislativo di attuazione della delega ex art. 1, comma 4, della legge n. 131/2003.

1.1. Sull'originario schema di decreto legislativo inteso alla ricognizione dei principi fondamentali per l'armonizzazione dei bilanci pubblici, predisposto ai sensi dell'art. 1, commi 4, 5 e 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, la Corte dei conti si è ritualmente pronunciata con il parere delle Sezioni riunite n. 2/2004/Cons. del 5 luglio 2004.

Delle considerazioni in tale sede espresse, il nuovo schema di decreto, sottoposto al parere parlamentare, risulta aver tenuto ampio conto, come dichiarato dall'inerente relazione illustrativa. Deve ulteriormente premettersi, tuttavia, che le modifiche nel frattempo intervenute relativamente al supporto legislativo della delega, che oggi chiama in causa il solo comma 4 del citato articolo 1, rendono da un lato necessaria una riconsiderazione dei limiti della disciplina delegata e, dall'altro, suggeriscono alla Corte di individuare sin d'ora prospettive di armonizzazione dei bilanci pubblici non perseguibili con il decreto qui considerato, ma da tener presenti in altre e future occasioni legislative.

1.2. Va ricordato che, al momento del parere della Corte, erano in corso ma non ancora conclusi giudizi di legittimità costituzionale avverso i commi 4, 5 e 6 dell'art. 1 della legge n. 131, con motivazioni (sostanziale contraddittorietà tra natura ricognitiva ed effetti apparentemente innovativi del decreto) ovviamente non prese in considerazione dal parere delle Sezioni riunite. Con sentenza n. 280 del 2004, tuttavia, la Corte costituzionale si è al riguardo pronunciata, non soltanto sancendo l'incostituzionalità delle disposizioni recate dai commi 5 e 6, giudicate incompatibili con le riaffermate finalità ricognitive, ma anche condizionando la legittimità costituzionale dello stesso comma 4 ad una interpretazione davvero "minimale" di una delega legislativa, non a caso definita del tutto particolare e sostanzialmente assimilata a quelle concernenti la predisposizione di testi unici di mera compilazione.

Secondo tale interpretazione, che ora fortemente restringe i possibili contenuti del decreto, la delega mirava, nella fase di prima applicazione della legge n. 131 (e, pertanto, con limiti di temporaneità poi contraddetti dalla successiva proroga dei termini e con il tempo effettivamente trascorso), ad una mera ricognizione dei principi fondamentali già vigenti in materia di impostazione dei bilanci pubblici, con la finalità esclusiva di orientare (ma non vincolare) l'attività legislativa regionale, nelle more della individuazione, con legge dello Stato, dei nuovi principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci pubblici.

L'utilità della delega, in altre parole, era legata alla necessità di evitare, in sede di prima applicazione della riforma, ritardi e incertezze nell'esercizio della competenza legislativa regionale nelle materie di legislazione concorrente di cui all'art. 117, 3 comma. La legge delegata, che, secondo la previsione legislativa originaria avrebbe dovuto essere adottata nel breve termine di un anno, doveva delineare – come ha ribadito la Corte costituzionale – “soltanto un quadro di primo orientamento destinato ad agevolare, contribuendo al superamento di possibili dubbi interpretativi, il legislatore regionale”. C'è da chiedersi, conclusivamente, se e in che misura perduri ancora, a quasi tre anni dalla legge n. 131 e a quattro anni e mezzo dalla riforma costituzionale, la originaria ragion d'essere della delega; tenendo conto che il suo esercizio, a seguito del giudizio di costituzionalità, e l'abrogazione dei commi 4 e 5 dell'articolo in esame, dovrebbe dar luogo ad un'attività quasi automatica, senza alcuna discrezionalità.

1.3. Da una siffatta interpretazione, nonché dalla limitazione della delega al solo (ed ora più ristretto) profilo dell'armonizzazione dei bilanci, appare inibito al decreto legislativo in esame:

- a) produrre effetti innovativi rispetto alla vigente legislazione: le finalità di armonizzazione dei bilanci pubblici, per quanto urgenti esse siano, possono soltanto essere perseguite da una legge dello Stato che ne determini i principi fondamentali, ai sensi del richiamato art. 117, comma terzo, della Costituzione, in coerenza con le esigenze derivanti dall'ordinamento comunitario e tenendo anche conto, auspicabilmente, delle connessioni che necessariamente legano l'armonizzazione dei bilanci al coordinamento della finanza pubblica, nonché al coordinamento informativo, statistico ed informatico dei dati delle amministrazioni pubbliche, come diffusamente segnalato dal parere espresso dalla Corte nel 2004;
- b) ovviare, in particolare, alle divergenze oggi riscontrabili tra i criteri di impostazione dei bilanci dello Stato, delle Regioni e degli enti locali ed alle conseguenti difficoltà in materia di raffrontabilità dei dati contabili e di completezza delle inerenti rappresentazioni;
- c) disciplinare materie (come quella attinente alla gestione del bilancio) per l'appunto connesse, ma in questa sede estranee, all'armonizzazione dei bilanci pubblici;
- d) dettare norme che non siano intese alla individuazione di principi fondamentali, ma, ad esempio, alla riaffermazione di disposizioni di dettaglio o anche alla definizione di istituti;
- e) individuare, seppur transitoriamente, quali principi fondamentali, profili che in una futura e definitiva riorganizzazione della materia potrebbero essere

superati o subire modifiche in nome proprio delle finalità di armonizzazione dei bilanci pubblici.

Nel prosieguo dell'esposizione, si evidenzieranno, per i capi II e III dello schema di decreto (il capo I contiene affermazioni introduttive e di carattere generale, peraltro sottratte alla disponibilità della legislazione regionale), le disposizioni teoricamente compatibili con quanto sopra affermato.

1.4. Il parere espresso dalla Corte nel 2004 assegnava al decreto legislativo di ricognizione, all'epoca ancora sorretto dai criteri di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 1 della legge n. 131, il compito di individuare, nei vigenti ordinamenti finanziari e contabili, i tratti essenziali su cui costruire, in prospettiva, una "intelaiatura informativa idonea ad offrire un quadro affidabile degli andamenti generali della finanza pubblica" e raccomandava l'adozione di criteri contabili "che consentano metodi di riclassificazione in linea con il sistema di contabilità economica nazionale, di rilievo anche in sede comunitaria per la verifica del rispetto delle regole di convergenza".

La Corte, dopo aver ripercorso le tappe già compiute dal processo di armonizzazione (legge n. 94 del 1997, decreto legislativo n. 279 del 1997, legge n. 208 del 1999, decreto legislativo n. 76 del 2000, nonché, per gli enti locali, T.U. n. 267 del 2000), sottolineava le difficoltà del processo di normalizzazione dei conti e del loro adeguamento agli schemi di contabilità nazionale, attesa anche l'autonomia riconosciuta ai differenti ordinamenti. Sin da allora riconosceva, tuttavia, che nella fase della ricognizione dei principi era necessario limitarsi ad una individuazione e sistematizzazione delle regole vigenti.

Gli ulteriori limiti di contenuto riconoscibili oggi alla fase eventuale e temporanea della ricognizione spronano la Corte ad esprimere alcune aggiuntive considerazioni sulle possibili direzioni in cui potrà muoversi, nelle sedi opportune, una effettiva azione di armonizzazione dei bilanci pubblici e delle regole contabili connesse, idonee a garantire il coordinamento della finanza pubblica.

2. Note in materia di individuazione dei principi fondamentali per l'armonizzazione dei bilanci.

2.1. Il processo di armonizzazione contabile nell'ambito della pubblica amministrazione risponde ad esigenze di governo del sistema e di coordinamento della finanza pubblica nazionale e comunitaria.

I passaggi chiave da affrontare possono così riassumersi:

- la definizione dei postulati del sistema di bilancio, che dovranno essere i medesimi in tutti gli ordinamenti (Stato, Regioni ed enti locali), posto che avere principi fondamentali e criteri di competenza difformi porta inevitabilmente ad un sistema eterogeneo e introduce delle forti limitazioni ad un corretto processo di consolidamento dei conti;
- la definizione di prospetti contabili di previsione e di consuntivo il più possibile uniformi, e che mantengano una struttura obbligatoria, cioè non modificabile, almeno a livello di voci aggregate;
- l'indicazione dei corretti principi contabili da porre a base, secondo le prassi ormai diffuse nei principali paesi europei, dei precetti tecnici di dettaglio;
- l'organizzazione di controlli interni ed esterni, quest'ultimi affidati ad un organo della Repubblica, investito, come attualmente è la Corte dei conti, di funzioni di garanzia degli equilibri finanziari del settore pubblico, in grado di verificare il rispetto dei postulati ed assicurare la trasparenza delle gestioni e l'attendibilità dei dati contabili.

Più in particolare l'individuazione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci degli enti locali dovrà perseguire i seguenti obiettivi:

- un impianto di previsione impostato su: stato patrimoniale, conto economico e bilancio finanziario, tutti annuali e pluriennali, oltre ad una relazione previsionale e programmatica;
- un rendiconto che comprenda: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, relazione sulla gestione e nota integrativa.

Sia il bilancio che il rendiconto finanziario dovrebbero prevedere un grado di dettaglio tale da permettere di accertare il mantenimento degli equilibri ed una articolazione in unità previsionali di base compatibile e confrontabile con i bilanci degli altri enti territoriali.

Al di là di questo, si ritiene che le scelte interne di sistema contabile non possano essere disciplinate dalla legislazione statale e che ampi margini di autonomia debbano essere in materia demandati, non solo alle Regioni, ma anche agli enti locali.

Un problema particolare che la Corte ritiene di segnalare, tuttavia, riguarda la possibilità di pretendere, quantomeno per gli organismi pubblici di più ampie dimensioni, procedure di consolidamento dei bilanci idonee a rendere trasparenti le connessioni tra dati contabili ed ambito effettivo della gestione.

Sembra oggi facile prevedere che, per gli enti locali di rilevanti dimensioni, il processo di esternalizzazione dei servizi subirà una ulteriore e forte accelerazione e che di molte attività e servizi non resterà traccia, in particolare, nei bilanci di comuni e province. Già oggi il bilancio di alcuni enti rappresenta solo in parte - e rappresenterà sempre meno in futuro - quello che l'ente effettivamente fa.

L'opportunità di prevedere l'obbligatoria redazione di un bilancio consolidato può prospettarsi - pur non sottovalutandosi le relative difficoltà - anche per le Regioni, con particolare riferimento alle connessioni con i bilanci degli enti sanitari.

3. L'armonizzazione dei bilanci delle Regioni nello schema di decreto legislativo.

3.1. L'art. 7 dello schema di decreto prevede l'obbligo di una riclassificazione, anche economica, delle entrate e delle spese in armonia con i criteri di contabilità nazionale adottati in sede comunitaria. Sulla necessità di tale obbligo s'era anche soffermato il parere delle Sezioni riunite, sottolineando che il decreto legislativo n. 76/2000 aveva per le Regioni già previsto espressamente una struttura di bilancio parzialmente allineata con i principi di riforma del bilancio dello Stato; ma che la possibilità, in relazione alle differenti realtà organizzative, di optare tra una struttura del bilancio ispirata ad una logica programmatica e una struttura fondata su una logica di tipo organizzativo, ha consentito di effettuare scelte regionali difformi, più rispondenti alle proprie esigenze conoscitive.

La necessità, ineludibile, di adottare una riclassificazione delle poste contabili che consenta il raccordo con il bilancio dello Stato e con la contabilità nazionale potrà coniugarsi con l'autonomia riconosciuta, in materia, alle Regioni a statuto ordinario, sempre che vengano adottate misure idonee a consentire una esposizione confrontabile dei dati, di bilancio e di rendiconto, in funzione di una corretta applicazione dei principi contenuti nell'art. 119 della Costituzione.

Rispetto ad una armonizzazione basata su una nuova riforma dei bilanci sembra, pertanto, preferibile muovere con maggior incisività verso una classificazione omogenea delle componenti elementari della gestione per garantire la disponibilità di elementi comparativi più significativi e utili al monitoraggio della spesa e delle entrate regionali.

In tale direzione si sono già mosse le stesse Regioni avviando l'attuazione del progetto SIOPE di cui all'art. 28, commi 3, 4 e 5 della legge n. 289/2002, previsto anche nell'art. 7, comma 3 dello schema di decreto legislativo e condiviso in sede di parere dalla Conferenza Stato-Regioni.

Tale disposizione, al fine di garantire la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'art. 104 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, prevede che siano codificati in modo uniforme gli incassi, i pagamenti e i dati di competenza economica rilevati dalle amministrazioni pubbliche, senza tuttavia incidere sui diversi sistemi di bilancio adottati dagli enti.

Per le Regioni, gli enti locali e le università la legge n. 311/2004 (art.1, comma 79) ha previsto per il 2005 l'avvio di una sperimentazione della codificazione da avviare in via definitiva nel 2006 e in attuazione di tale disposizione

è stato adottato dal ministero dell'economia e delle finanze (con l'approvazione della Conferenza Stato-Regioni) il decreto 18 febbraio 2005 contenenti la codificazione, le modalità e i tempi di attuazione.

Tale codificazione, ai sensi dell' art. 1, comma 162 della recente legge finanziaria per il 2006 è infine divenuta obbligatoria per tutte le amministrazioni inserite nel conto consolidato e individuate nell'elenco annualmente pubblicato dall'ISTAT.

Con l'entrata a regime delle nuova banca dati si pongono le condizioni per un significativo miglioramento delle informazioni sulla gestione delle amministrazioni pubbliche sotto il profilo, in particolare, del rispetto del saldo di cassa.

E' tuttavia l'estensione della classificazione ai dati di competenza che permetterà una migliore leggibilità dei bilanci pubblici degli enti anche in chiave comparativa; ciò, peraltro, richiederà anche da parte degli enti un nuovo intervento sulla struttura dei propri bilanci gestionali, limitando l'uso di capitoli promiscui o prevedendo un maggior dettaglio degli oneri sostenuti per gli obiettivi programmati.

3.2. Ancora in tema di bilanci regionali (capo II dello schema di decreto), la rilevata impossibilità di introdurre in tale sede norme a carattere innovativo induce ad osservare che l'art. 3 dell'articolato, nell'individuare i principali documenti contabili prevede, accanto al bilancio annuale e pluriennale, il *budget* economico nel quale evidenziare i costi e i proventi della gestione. Il successivo art. 4 dispone, di conseguenza, che i risultati della gestione debbano essere dimostrati nel rendiconto generale annuale, secondo la stessa struttura del bilancio di previsione e del *budget* economico.

L'applicazione alle realtà regionali della logica di *budget* e della connessa introduzione della contabilità analitica per centri di costo, trova limitate indicazioni nel decreto legislativo n. 76/2000. Un richiamo indiretto può infatti rinvenirsi solo nell'art. 4, comma 9, ove viene stabilito che la Giunta contestualmente alla approvazione della legge di bilancio, provvede "ad assegnare ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi" e nell'art. 4, comma 10 che, in sede di quantificazione degli stanziamenti di spesa, si limita a richiedere l'adozione di misure organizzative idonee a consentire l'analisi e il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa.

Pur condividendo, pertanto, l'estensione del processo di *budget*, definito nel Sistema unico di contabilità economica di cui all'art. 10 e seguenti del decreto legislativo n. 279/97, occorre tener conto dello spazio lasciato alle Regioni dal decreto legislativo n. 76/2000 in coerenza con la natura essenzialmente di programmazione dell'attività svolta e con un bilancio prevalentemente di trasferimento.

Analoghe considerazioni possono esprimersi in ordine all'art. 6 che enuclea espressamente, tra i tradizionali principi del bilancio, il principio di trasparenza e di confrontabilità. Principio quest'ultimo che, pur sotteso a tutto il complesso delle riforme amministrative e costituzionali intervenute negli anni '90, non trova un immediato riscontro tra i principi indicati nel decreto legislativo n. 76/2000.

4. L'armonizzazione dei bilanci degli enti locali nello schema di decreto legislativo.

4.1. In relazione al capo III (enti locali), il nuovo testo dello schema di decreto continua a dimostrarsi eccessivamente dettagliato rispetto ad una essenziale esposizione di principi fondamentali. Sul punto va d'altronde ricordato che tale normativa, essendo stata redatta in contemporanea allo schema per la revisione del testo unico enti locali, nella parte relativa alla contabilità tendeva ad essere complementare rispetto a tale testo.

Peraltro, in sede di esame dello schema di decreto legislativo in Commissione, il relatore ha evidenziato come non vengano dettati principi relativamente al regolamento di contabilità, alle certificazioni di bilancio, al riconoscimento di debiti fuori bilancio, al controllo di gestione, alla tesoreria ed alla revisione economico-finanziaria.

In proposito, è da considerare se possano o meno essere elevate al rango di principi fondamentali quelle disposizioni del Tuel che contengono la relativa disciplina.

Tra gli argomenti segnalati, quello della revisione economico-finanziaria avrebbe potuto, in effetti, trovare maggiore considerazione al fine di trarne indicazioni di principio.

Quanto alle altre materie segnalate dal relatore, non possono che confermarsi le considerazioni già espresse circa l'oggetto della delega, che impedisce di riaffermare disposizioni non aventi carattere di criteri guida o che, comunque, attengano più propriamente alla gestione del bilancio, piuttosto che alla sua struttura.

In particolare, per quanto attiene alle disposizioni relative ai debiti fuori bilancio - sulle quali il parere della Corte si è espressamente soffermato - si ribadisce che non potrà mai costituire criterio di armonizzazione un istituto a carattere eccezionale in contrasto con il principio della universalità del bilancio.

Avrebbe potuto, invece, ravvisarsi l'opportunità di elevare a principi, in coerenza con le scelte adottate dalla legge n. 131/2003, sia l'assoggettamento degli enti al controllo esterno della Corte dei conti (art. 148 del Tuel), che la necessità di un organo interno di revisione contabile.

Tale ultima previsione, presa anche in considerazione dallo schema proposto dalla Conferenza Stato-Città, troverebbe anche supporto nei meccanismi di sinergia

tra controlli interni e controllo esterno disciplinati dalla legge finanziaria per il 2006 (commi 166 e seguenti).

Nello schema all'esame non si rinviene la norma, originariamente prevista, che consente agli enti locali la facoltà - già accordata dall'art. 232 del Tuel - di adottare, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, il sistema di contabilità che ritengono più idoneo per le loro esigenze. L'attuale stesura si è conformata al parere della Corte che aveva espresso l'avviso che ammettere l'impiego di sistemi disomogenei di contabilità economica da parte degli enti locali non possa costituire un principio di armonizzazione.

Si rileva, poi, che alcune disposizioni elevate nel testo al rango di principi costituiscono oggi, a mente del vigente Tuel, previsioni "cedevoli" e cioè suscettibili di essere derogate dal regolamento di contabilità. Vero è che l'elencazione attuale delle norme cedevoli merita una revisione, ma vero è anche che essa non può provenire dalla fonte in esame. La maggior parte delle disposizioni cui tale osservazione si riferisce, d'altra parte, sono estranee alla materia del bilancio, anche per tale motivo meritando d'esserne espunte.

Per quanto concerne la presenza di norme che possono essere considerate di dettaglio si rileva che uno sforzo nella direzione dello sfondamento del testo è stato effettuato attraverso la stesura proposta dalla Conferenza Stato-Città che in più punti ha operato accorpamenti e semplificazioni.

Anche rispetto a tale schema, tuttavia, appaiono estranee alla materia della delega, oltre che eccessivamente dettagliate, le norme sulla gestione dell'entrata e della spesa, mentre una semplificazione ulteriore potrebbero subire quelle riguardanti le variazioni di bilancio.

Si rileva, in conclusione, che lo schema proposto, per la parte riguardante gli enti locali, resta ancorato nella sua impostazione al modello tracciato dal Tuel a sua volta sottoposto a revisione.

D'altra parte i limiti che caratterizzavano la portata della delega difficilmente avrebbero consentito di raggiungere risultati appropriati, infatti non potendosi innovare non è possibile esercitare un'effettiva azione armonizzatrice.