

Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali(*)

del Dott. STEFANO POZZOLI

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Le deleghe "contabili" della "legge La Loggia". 3. L'art. 7 del disegno di legge sulla competitività. 4. Il processo di armonizzazione contabile. 5. autonomia di scelta agli enti locali.

ABSTRACT: The local governments financial and accounting system is going to have a radical change, even if the draft act bringing about the so-called «Legge La Loggia» pre-announces a reform already born old. This reform, if it intends to be efficacy, will have to take in consideration what is happening in Europe and, in any case, to present two slogans: financial statements harmonization and local governments autonomy.

1. Premessa

L'Ordinamento Finanziario e Contabile degli Enti Locali, nato con il d.lgs. 77/1995 e riproposto senza sostanziali modifiche nel testo unico degli enti locali, ha per lungo tempo rappresentato una delle formule più avanzate di regolamentazione degli enti locali di tutta Europa⁽¹⁾.

Ad oggi, però, l'esigenza di una sua profonda riforma appare evidente. E questo sia per motivi sostanziali, quali il mutato contesto in cui comuni e province si trovano ad operare, sia per considerazioni di diritto, a causa delle modifiche introdotte nel titolo V della Costituzione, attuato con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3⁽²⁾.

L'attuale dettato dell'art. 117 c. 2, infatti, relega nell'ambito della legislazione concorrente le competenze dello Stato in materia di ordinamento finanziario e contabili, e solo in via indiretta, con riferimento all'armonizzazione dei bilanci pubblici ed al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

È questo l'unico riferimento ad una competenza statale in argomento. Una scelta infelice, probabilmente suscettibile di una prossima modifica, ma che ad oggi limita le competenze legislative dello Stato, come recita l'art. 117, c. 3, alla determinazione dei soli "principi fondamentali" in materia di armonizzazione.

Chiaramente, una tale concezione dell'ordinamento finanziario e contabile, ove sia mal governata, può portare ad una grave frammentazione dell'informativa contabile. Al contrario, sarebbe proprio nell'interesse di un federalismo compiuto, a livello nazionale come comunitario, proprio un ampliamento della qualità e della uniformità dell'informativa contabile pubbli-

(¹) Il presente scritto è frutto della rielaborazione dell'intervento tenuto alla giornata di studi su *Contabilità e controlli negli enti locali*, Prato, 13 aprile 2005. Pertanto, i riferimenti normativi, in parte rappresentati in parte da bozze e disegni di legge, sono da considerare tali in riferimento a detta data.

(²) Si veda: F. CARINGELLA-A. GIUNCATO-F. ROMANO, *L'ordinamento degli enti locali nel testo unico*, Milano, Ipsoa, 2001; G. FARNETI, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Rimini, Maggioli, 2004.

(³) Si veda: G. D'AURIA, *Funzioni amministrative e autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali. (Le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione. Tre anni dopo)*, in «Il Foro Italiano», 9/2004.

ca e privata, che altro non rappresentano se non due facce della medesima medaglia, quella della trasparenza e legalità del sistema finanziario.

Non è un caso, infatti, se in Europa si sta chiedendo alle imprese di applicare i principi contabili internazionali (gli IAS/IFRS) e se il Parlamento Europeo ha imposto alla Commissione europea e ad altre Istituzioni UE di seguire i principi contabili internazionali per il settore pubblico (gli IPSAS) dal 2005⁽³⁾.

È del settembre 2004, per altro, una *press release* della FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) dove si afferma che in un incontro tra Commissione Europea e la FEE stessa si sia concordato che gli IPSAS, come noto principi fondati esclusivamente sulla competenza economica e molto simili agli IAS/IFRS, dovranno essere adottati da tutti gli Stati dell'Unione Europea.

In Italia, invece, se non verranno introdotti adeguati correttivi, all'orizzonte si prospetta il pericolo di una regolamentazione contabile localistica e inconfrontabile perfino su base nazionale. Un risultato paradossale, tanto più se confrontato con il generale processo di armonizzazione in atto.

In sostanza, mentre l'Europa, e con essa il mondo intero, mira ad una standardizzazione delle regole contabili, la prospettiva delle amministrazioni pubbliche italiane potrebbe essere quella di disintegrare quel poco di uniformità che ad oggi è presente nell'ordinamento e di trovarsi costretta, in tempi brevi, a dovere affrontare una ennesima riforma della riforma, anche questa volta eterodiretta. Questo, del resto, è quanto già accaduto con la riforma dei servizi pubblici locali, non voluta in Italia ma imposta, dopo alterne vicende, dalla normativa e dalle Autorità comunitarie⁽⁴⁾.

Si configura quindi uno scenario che sarebbe comico, se non riguardasse la vita dei nostri enti locali: emanazione di una riforma a termine, suscettibile di breve vita in ragione delle ulteriori riforme costituzionali, e poi nuovamente da modificare a causa delle pressioni comunitarie.

Purtroppo in Italia troppo spesso si sottovaluta il fatto che una riforma non si esaurisce in un gioco parlamentare, ma produce effetti e costi enormi. Una continua altalena di interventi normativi paralizza il sistema, e deve essere perciò in ogni modo evitata⁽⁵⁾.

2. Le deleghe "contabili" della legge La Loggia

La legge 5 giugno 2003, n. 131, c.d. "legge La Loggia", è intervenuta in materia di ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, nel quadro delle necessità di adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 3/2001.

La legge in questione ha previsto due tappe nel processo di adeguamento, da attuarsi attraverso appositi decreti legislativi.

Ai sensi dell'art. 1 della 131/2003, infatti, dovranno essere, "in sede di prima applicazione,

⁽³⁾ Si veda: M. MULAZZANI, *Lineamenti generali dell'ordinamento contabile e principi contabili dell'Unione Europea*, in G. FARNETI-S. POZZOLI, «Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia», Milano, Franco Angeli, 2005; M. MULAZZANI-E. GORI, *Il bilancio generale e I finanziamenti dell'Unione Europea*, Franco Angeli, Milano, 2003. Gli IPSAS, per altro, sono stati di recente pubblicati in italiano, a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. Si veda: IFAC, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Milano, Egea, 2004. Sul bilancio della Comunità Europea si veda, invece

⁽⁴⁾ Si veda: M. MULAZZANI-S. POZZOLI, *Le aziende dei servizi locali*, Rimini, Maggioli, 2005.

⁽⁵⁾ Si veda: E. BORGONOV, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2004.

per orientare l'iniziativa dello Stato e delle Regioni fino all'entrata in vigore delle leggi con le quali il Parlamento definirà i nuovi principi fondamentali, il Governo è delegato ad adottare ... uno o più decreti meramente ricognitivi dei principi fondamentali che si traggono dalle leggi vigenti ...".

L'art. 2, però, stabilisce che "il Governo è delegato ad adottare ... uno o più decreti legislativi diretti alla individuazione delle funzioni fondamentali, ai sensi dell'articolo 117 secondo comma della Costituzione, essenziali per il funzionamento di Comuni, Province e Città Metropolitane". Con tali decreti, "si provvede, altresì, nell'ambito della competenza legislativa dello Stato, alla revisione delle disposizioni in materia di enti locali, per adeguarle alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3".

In sostanza, dovrebbero riguardare l'ordinamento contabile e finanziario degli enti locali due serie di decreti legislativi, ed entrambi avranno come fine quello dei principi fondamentali finalizzati alla armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

In realtà il Governo ha pensato di emanare solo due decreti legislativi, uno in ossequio all'art. 1 ed uno in ragione della delega di cui all'art. 2 della L. 131/2003. Il primo decreto è stato sottoposto da tempo al parere consultivo della Corte dei Conti e ciò nonostante non è mai stato emanato. Essendo già predisposta la bozza del secondo è anche possibile che esso non veda mai la luce, visto che la sua funzione dovrebbe essere quella di dare indicazioni per il periodo di transizione e quindi, in ultima analisi, in attesa che venisse emanato il secondo decreto legislativo che è ormai anch'esso già pronto.

Come si è detto, il primo decreto legislativo, meramente ricognitivo, dovrebbe avere la funzione di "decreto ponte", cioè il compito di individuare i principi fondamentali nell'ambito delle norme preesistenti, così da orientare il lavoro legislativo di Stato e Regioni nella prima fase di applicazione della Costituzione riformata.

Il secondo, invece, potrà – ovviamente nei limiti delle competenze legislative dello Stato – innovare il sistema, seppure limitatamente agli enti locali.

Sulla delega prevista dall'art. 1 della La Loggia, peraltro, si è di recente espressa anche la Corte Costituzionale, che ne ha perfino rafforzato la lettura "minimale"⁽⁶⁾.

È importante sottolineare che nelle motivazioni della sentenza della Corte Costituzionale si afferma che la lettura minimale della delega è attribuibile anche e soprattutto al fatto che una riforma di questo tipo dovrebbe essere fatta per legge e non per decreto legislativo.

L'affermazione della Corte Costituzionale, presa alla lettera, non avrebbe senso – un decreto "meramente ricognitivo" cosa altro può essere se non un decreto meramente ricognitivo? – se non si leggesse in essa una sostanziale critica al fatto che la legge La Loggia difetta, e questo all'art. 1 di una adeguata indicazione delle linee di indirizzo che, in una legge di delega, non possono mancare.

A nostro parere, se tale interpretazione è corretta, il problema si riproporrà anche per l'art. 2, che di fatto ripete le medesime lacune. Cosa vuol dire procedere ad una revisione delle disposizioni in materia di enti locali, nel quadro della definizione della individuazione delle "funzioni fondamentali"? Quali sono le linee di indirizzo entro le quali il governo dovrebbe esercitare la delega?

È un dettato che lascia troppa libertà all'esecutivo e che è destinato a cadere non appena una qualsiasi Regione si deciderà a fare appello alla Corte Costituzionale, che ha già chiarito il suo pensiero in proposito.

(6) Si veda la Sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 28 luglio 2004.

Ci sembra che ci sia poco spazio, pertanto, per una effettiva riforma dell'Ordinamento Finanziario e Contabile, nel quadro della applicazione della l. 131/2003.

Questa lettura, del resto, trova conferma anche in sede di Governo della Repubblica, dal momento che l'art. 7 del disegno di legge sulla competitività prospetta un nuovo ed assai più interessante percorso, di cui parleremo in seguito.

In ogni caso il primo decreto legislativo, che pure tarda ad essere emanato nonostante abbia già ottenuto il parere consultivo della Corte dei Conti⁽⁷⁾, dovrà comunque avere solo effetti temporanei e potrà limitarsi a ritrovare, in un quadro estremamente frammentato, i punti di omogeneità esistenti tra ordinamento finanziario e contabile dello Stato, delle Regioni e degli Enti Locali.

Ove ciò non sia, evidentemente, si perderebbe la logica dell'armonizzazione, oggetto della delega. Ed è questa la critica che viene mossa da più parti alla bozza di decreto, il quale, non potendo innovare, evidentemente non è in grado di esercitare una azione armonizzatrice.

È chiaro che un processo di armonizzazione contabile non è cosa banale, e richiede una serie di passaggi che vanno seguiti e monitorati con cura, e che non possono certo essere delineati in un decreto di così modesta portata e funzione.

Non solo, il processo di armonizzazione dovrebbe essere frutto di una norma, quanto meno, pensata come un *unicum*. Meglio ancora, visti i ritardi e le proroghe nei tempi di emanazione, che sia figlia di un solo dettato di legge, che nasca dalla delega di cui al c. 2, e comunque figlia di una riflessione complessiva, che tenga conto dei risultati a cui si vuole arrivare, quale che sia lo strumento legislativo che verrà adottato.

Infine è importante che questa riforma venga pensata come compatibile non solo con la Costituzione vigente, ma anche con le ipotesi di ulteriore modifica della Carta fondamentale, così da non costringere gli enti locali a continui cambiamenti di rotta.

Queste tesi, però, non hanno trovato ascolto. Ed il secondo decreto legislativo, di "individuazione delle funzioni fondamentali e adeguamento dell'ordinamento degli enti locali", sostanzialmente non muta il quadro anzi, se possibile, lo peggiora. Nella bozza ad oggi formulata semplicemente si ignora il fatto che la competenza dello Stato sia relativa alla armonizzazione contabile e si ripropone, all'art. 20, una versione appena rivista del vecchio Ordinamento Finanziario e Contabile.

I limiti di costituzionalità del decreto, al di là del difetto di delega, sono del tutto evidenti e non fanno che confermare il fatto che non sarà da qui che nascerà la riforma dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

3. L'art. 7 del disegno di legge sulla competitività

Il Consiglio dei Ministri, come si è detto, a conferma di questa lettura delle "deleghe" della legge La Loggia, sta di fatto superando il problema attraverso l'introduzione di una norma sull'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, fatta rientrare nell'ambito del disegno di legge sulla competitività che dovrebbe convertire il decreto legge da poco emanato in materia di competitività.

⁽⁷⁾ E la Corte dei Conti, per altro, non ha risparmiato critiche al contenuto della bozza di decreto legislativo, contestandogli, per quanto riguarda la parte che si riferisce agli enti locali, un sostanziale mancato rispetto dei limiti di competenza che spettano allo Stato.

In tale disegno di legge, all'art 7 "adeguamento dei sistemi contabili pubblici", si delega appunto il Governo affinché gli enti pubblici di cui all'art. 1 del d.lgs. 165/2001 adeguino il sistema contabile ed i relativi bilanci secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) promuovere la normalizzazione dei sistemi contabili degli enti ed organismi pubblici al fine di consentire il monitoraggio, le verifiche ed il consolidamento delle risultanze da essi emergenti;
- b) contribuire a rendere più razionali, trasparenti e significative le politiche di bilancio attraverso l'articolazione delle entrate e delle spese in unità previsionali di base, stabilendo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità, cui è affidata la relativa gestione delle risorse;
- c) individuare, in relazione all'assetto organizzativo dell'ente o organismo pubblico, il responsabile dell'unità previsionale di base;
- d) fissare le linee di indirizzo per la elaborazione di un sistema unitario di principi contabili per la redazione e la revisione del bilancio di previsione e del rendiconto generale degli enti ed organismi pubblici, nonché per la iscrizione e la valutazione degli elementi patrimoniali in relazione all'evoluzione delle tecniche contabili e delle fonti normative, incluso il processo di omologazione nel sistema giuridico nazionale dei principi contabili internazionali se ed in quanto applicabili agli enti ed organismi pubblici;
- e) favorire, attraverso idonei prospetti di raccordo, l'acquisizione delle informazioni fondamentali per la costruzione del conto economico delle amministrazioni pubbliche secondo le regole dettate dal regolamento (CE) n. 2223/96, del Consiglio del 25 giugno 1996, relativo al sistema dei conti nazionali e regionali della Comunità".

In effetti la formulazione di alcuni punti del dettato della norma lascia alcuni margini di incertezza e si presta a critiche di tipo tecnico. Essendo un disegno di legge, comunque, esso è ancora suscettibile di miglioramenti in sede di conversione. Come, per altro, corre il rischio di non diventare mai legge dello Stato.

Queste, in estrema sintesi, alcune riflessioni critiche:

- alla lettera a) si parla di "normalizzare i bilanci". Non si tratta, però di un termine tecnico riconoscibile. In tutto il mondo, infatti, il dibattito è tra sostenitori della armonizzazione e chi propende per la standardizzazione⁽⁸⁾. Usare una terminologia diversa genera solo confusione;
- si predilige un approccio finanziario – le unità previsionali di base, previste alla lettera b) e c) – e se ne prefigura un ruolo organizzativo e non solo contabile. Questo fa temere che si voglia proporre un modello non solo contabile ma anche organizzativo e gestionale degli enti. Se ne è avuto un esempio, del resto, con il d.p.r. 97/2003, relativo agli enti pubblici non economici⁽⁹⁾. Per quanto riguarda gli enti locali, però, una scelta di tale portata non rientra nelle competenze previste per lo Stato all'art. 117 della Costituzione;
- con le unità revisionali di base, si è detto, si propone un orientamento che privilegia la contabilità finanziaria ma al tempo stesso – alla lettera d) – si richiama la "omologazione" nel sistema giuridico nazionale dei principi contabili internazionali, che al contrario hanno fatto una chiara scelta di campo in senso *accrual basis*⁽¹⁰⁾. In sostanza si ha in mente un

⁽⁸⁾ Si veda: M. POZZOLI, *Elementi di international accounting*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2001.

⁽⁹⁾ Si veda: L. FIORENTINO-R. PEREZ, *Il regolamento sull'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici*, Milano, Giuffrè, 2005.

⁽¹⁰⁾ Si veda: S. POZZOLI, *I principi contabili internazionali in materia di enti pubblici*, in G. FARNETI-S. POZZOLI, «Finalità

sistema dove coesistano contabilità finanziaria e contabilità economica, e quindi un sistema così detto duale. È vero che un approccio analogo è stato seguito dalla Commissione Europea, ma è difficile non cogliere, in approcci del genere, il rischio di conflitti e l'esistenza di contraddizioni, oltre che la certezza di un generale appesantimento del sistema contabile⁽¹¹⁾.

- si parla di valutazione degli elementi patrimoniali – sempre alla lettera d) – ma non si fa cenno diretto ad un obbligo di redazione di uno “stato patrimoniale” e di una nota integrativa. La successiva lettera e), poi, parla della “acquisizione delle informazioni fondamentali per la costruzione del conto economico” solo “attraverso idonei prospetti di raccordo”, lasciando temere che non si reputi necessaria la tenuta di una contabilità generale ma solo di una sorta di prospetto di conciliazione⁽¹²⁾.

Queste considerazioni, che ci è parso doveroso effettuare, non devono però indurre a pensare che chi scrive sia contrario all'idea di riforma che si ritrova nell'art. 7.

Anzi, è bene sottolineare che siamo di fronte ad un disegno di legge che, per la prima volta, sembra aprire la strada ad una significativa innovazione del sistema contabile pubblico nel suo complesso e nel senso di una armonizzazione che pare ogni giorno più necessaria.

L'art. 7, in sostanza, si fonda su idee forti:

1. l'armonizzazione dei bilanci pubblici;
2. l'elaborazione di un “sistema unitario di principi contabili” coerenti con gli IPSAS;
3. la generalizzazione, in chiave finanziaria ed organizzativa, delle unità previsionali di base.

Diciamo subito che le prime due proposte sono senza dubbio pienamente condivisibili, la terza lo è in modo condizionato.

Vediamo dunque di affrontare alcuni punti a nostro parere essenziali del disegno di legge.

Anzitutto la *superficie dell'intervento*: secondo l'art 1 del d.lgs. 165/2001, a cui fa riferimento l'art. 7, si intendono per amministrazioni pubbliche “tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale”.

Indubbiamente l'estensione dell'intervento è destinato a suscitare non poche polemiche e forse legittima anche i dubbi di costituzionalità da qualcuno già manifestati – si pensa davvero, ad esempio, di modificare il regime contabile delle aziende sanitarie, che ormai ha preso una propria e consolidata strada di tipo prettamente economico-patrimoniale?

e postulati dei principi contabili degli enti locali», in «Azienditalia», n. 12/2002; C. MEGALI-M. POZZOLI, *Le proposte del Public Sector Committee (Psc) dell'Ijac di principi contabili internazionali per il settore pubblico con particolare riferimento agli enti locali*, in «Azienda Pubblica», n.3/2003; S. POZZOLI, *Principi contabili internazionali e nazionali: una riflessione*, in «Azienditalia», n. 9/2003.

⁽¹¹⁾ Lo stesso Farneti propende ormai con decisione nel senso di un sistema contabile full accrual anche nelle pubbliche amministrazioni. Si veda: G. FARNETI, *Il sistema informativo dell'«azienda ente locale» impone specifici sistemi contabili*, in G. FARNETI-S. POZZOLI, «Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia», Milano, Franco Angeli, 2005.

⁽¹²⁾ Sull'utilizzo del prospetto di conciliazione si veda: G. FARNETI, *Ragioneria Pubblica*, Milano, Franco Angeli, 2004.

Resta però un progetto tanto ambizioso quanto necessario.

La scelta, sul piano finanziario, di introdurre a tutti i livelli le unità previsionali di base è assolutamente ragionevole. E ci trova del tutto concordi, a condizione che, però, per questa via non si voglia regolamentare i processi gestionali ma solo quelli di accountability esterna⁽¹³⁾.

In altre parole, che il bilancio di previsione contenga dei prospetti finanziari e che nel consuntivo ci sia anche un rendiconto finanziario è assolutamente condivisibile e si ritrova negli ordinamenti di tutti i paesi europei e perfino negli USA⁽¹⁴⁾.

Quello che si deve evitare, però, è di rendere obbligatoria la vecchia contabilità finanziaria, vista come strumento al tempo stesso di informazione e di gestione⁽¹⁵⁾. Infatti è legittimo richiedere una documentazione che, come recita il disegno di legge, serva per “consentire il monitoraggio, le verifiche ed il consolidamento delle risultanze”. E però molto diverso indicare come debba essere governato, in termini di contabilità direzionale, il singolo ente pubblico⁽¹⁶⁾.

Per essere più espliciti. È vero che il concetto di unità previsionale di base nasce e si sviluppa, nell'abito della contabilità finanziaria, quale unità non solo contabile ma anche organizzativa. Ciò però non significa che debba trovare analoga applicazione in tutti gli enti pubblici, a meno che non siano essi stessi – e non lo il legislatore nazionale – a deciderlo.

Allo Stato centrale – così come a tutti gli utilizzatori del bilancio, perché deve essere chiaro che una armonizzazione dei documenti contabili è un elemento di chiarezza per chiunque e quindi favorisce, di per sé, l'affermarsi di una logica di accountability esterna – è necessario e sufficiente avere la ragionevole certezza che i dati di preventivo e quelli di consuntivo, anche in riferimento alle unità previsionali di base, siano veritieri e corretti.

Ma non è opportuno – né costituzionalmente legittimo – pretendere che tutte le amministrazioni pubbliche seguano omogenee regole di gestione contabile interna. Questa pretesa di uniformità in un mondo di aziende, naturalmente ed inevitabilmente diverse, è anzi uno dei motivi della crisi del sistema pubblico e dell'approccio normativo da sempre seguito in Italia⁽¹⁷⁾.

Sui principi contabili unitari siamo d'accordo, e non da oggi, ed è per noi anzi una soddisfazione vedere in una norma che si inizi a parlare concretamente di questa prospettiva⁽¹⁸⁾. Come si è detto, in una Europa che tende progressivamente alla standardizzazione, pensare di poter continuare ad avere una frammentazione dei sistemi contabili a livello di pubbliche amministrazioni è irragionevole. E non ha senso, in particolare, permettere alle Regioni di redigere i principi contabili per le aziende loro sottoposte. Basta guardare al mondo della Sanità pubblica per rendersi conto delle ovvie ed inevitabili conseguenze di questa scelta, paragonabile a quella, nel caso di un derby calcistico, di affidare al capitano di una delle due squadre anche il ruolo di arbitro.

⁽¹³⁾ Sul concetto di accountability si veda: F. FARNETI, *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, Milano, Franco Angeli, 2004.

⁽¹⁴⁾ Si veda, in proposito, A. PAVAN-E. REGINATO, *Programmazione e controllo nello stato e nelle altre amministrazioni pubbliche*, Milano, Giuffrè, 2004.

⁽¹⁵⁾ Si veda: S. POZZOLI, *Quale riforma per l'ordinamento finanziario e contabile*, in «Azienditalia», n. 12/2004.

⁽¹⁶⁾ Si veda: R. MUSSARI, *La contabilità pubblica locale in Europa: tendenze in atto e difficoltà operative*, in «Azienditalia», n. 10/2003.

⁽¹⁷⁾ Si veda: BORGONOVÌ, *Principi*, op. cit.

⁽¹⁸⁾ Si veda: S. POZZOLI, *Un nuovo percorso per l'accountability negli enti locali: i principi contabili*, in G. FARNETI-S. POZZOLI, «Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia», Milano, Franco Angeli, 2005.

Lo standard setter, in altre parole, deve possedere la caratteristica della *terzietà* rispetto agli enti di cui deve regolamentare i documenti contabili, in caso contrario, a seconda delle esigenze politiche del momento, si assisterà – e purtroppo si assiste – a principi e regole contabili emanati per far fronte ai desiderata del politico di turno, con buona pace del rispetto dei postulati di bilancio e del principio di accountability.

4. Il processo di armonizzazione contabile

Ciò detto implementare un processo di armonizzazione non è cosa semplice, e non deve essere effettuato con improvvisazione e senza avere a mente quali siano le problematiche tecniche che comporta. Sofferamoci quindi su questo aspetto così da rendere chiaro in che modo sia necessario procedere e, soprattutto, dimostrare che prospetti di bilancio e principi contabili non siano che parti del medesimo processo.

- In proposito, i punti fondamentali che vanno affrontati, devono riguardare:
- la definizione dei postulati del sistema di bilancio⁽¹⁹⁾, che dovranno essere i medesimi in tutti gli ordinamenti di qualsivoglia ente e pubblica amministrazione, dallo Stato alle Regioni ed agli Enti Locali;
 - la definizione di prospetti contabili di previsione e di consuntivo il più possibile uniformi, e che mantengano possibilmente una struttura obbligatoria, cioè non modificabile, almeno a livello di voci aggregate;
 - l'indicazione di quali siano i corretti principi contabili da adottare, perché appare sempre meno realistico ipotizzare che le norme di legge possano rispondere alle varie esigenze dell'informativa del sistema di bilancio.

I *postulati*, in economia aziendale, sono come le tavole dei dieci comandamenti ed hanno quindi valenza universale⁽²⁰⁾. È impensabile che possano essere diversi a seconda del tipo di ente, pubblico o privato che esso sia. È per questo che gli IPSAS, a differenza dei principi contabili emanati dall'Osservatorio, non propongono un loro autonomo *Framework*, ma fanno diretto ed esplicito riferimento al documento dello IASB⁽²¹⁾.

Tali postulati cambiano solo, ed entro certi limiti, se si seguono religioni diverse (contabilità economica versus contabilità finanziaria), ma all'interno della stessa visione questo non può e non deve accadere, tanto più quando si cerca di incamminarsi per la via maestra della "armonizzazione"⁽²²⁾.

Il lavoro del legislatore, quindi, dovrà iniziare da qui, perché ben note sono le differenze tra ordinamento ed ordinamento. Nel nostro paese, tanto per fare un esempio, i postulati del bilancio delle Regioni sono significativamente diversi da quelli degli enti locali, anche se nell'uno caso come nell'altro ci si trova di fronte a bilanci di competenza finanziaria.

⁽¹⁹⁾ Si utilizza la dizione di "sistema di bilancio" così come formulata nel documento *Finalità e Postulati dei Principi Contabili degli enti locali*, prodotto dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali. Si veda: OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI, *I principi contabili per gli enti locali*, Roma, Ministero dell'Interno, 2004.

⁽²⁰⁾ Si veda: S. TERZANI, *Il sistema dei bilanci*, Milano, Franco Angeli, 2002.

⁽²¹⁾ Il Framework è nella tradizione aziendale il documento che statuisce i principi fondamentali, cioè i postulati di bilancio. L'omologo italiano può essere ritrovato nel Principio Contabile n. 11 per le imprese private e, per gli enti locali, nel documento *Finalità e Postulati*.

⁽²²⁾ In proposito si veda: L. ANSELMI, *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino, Giappichelli, 2003.

I *prospetti contabili* sono il primo aspetto di una armonizzazione che necessariamente ha contenuto sia formale – i modelli di bilancio appunto – sia sostanziale – le modalità di misurazione delle voci che si ritrovano nei prospetti⁽²³⁾

I prospetti contabili devono quindi essere uniformi e confrontabili. In genere si segue la strada di proporre una struttura obbligatoria almeno fino a un certo grado di “profondità”, mentre oltre si lasciano dei margini, motivati, di discrezionalità. Ne è un chiaro esempio il bilancio di esercizio come risulta dal Codice Civile agli artt. 2423 e ss.⁽²⁴⁾

I *principi contabili* rappresentano le regole tecniche di misurazione delle singole poste contabili – ad esempio gli impianti, i brevetti e le rimanenze – e sono l’indicazione uniforme di come si applicano i succitati “dieci comandamenti” alle fattispecie concrete. Essi rappresentano, quindi, le regole su come misurare e rappresentare il contenuto del bilancio, che deve essere reso confrontabile in termini di denominazione delle poste ma anche di loro valorizzazione. In altre parole, chi legge deve avere la certezza che se alla voce “immobilizzazioni materiali” si attribuisce il valore 100 è perché si sono seguite certe regole. I principi contabili, in sostanza, sono il “metro” in mano al chi deve misurare il valore dei beni e delle obbligazioni.

È opportuna, dunque, la scelta del legislatore di istituire uno *standard setter* nazionale, anche se viene previsto in forma non permanente. Infatti, per il c. 5 dell’art. 7, “ai fini della predisposizione dei decreti legislativi di cui al comma 1 è istituito, con decreto del Ministro dell’Economia e Finanze, il Comitato per i principi contabili delle Amministrazioni pubbliche, composto da sedici membri interni e da tre membri esterni alla pubblica Amministrazione esperti in materia giuridico-contabile”.

Ci si domanda i motivi, semmai, di una composizione così sbilanciata, con soli 3 esterni su 19 membri. E, ci sia permesso, vogliamo esprimere un auspicio: che non siano solo e soltanto giuristi coloro che faranno parte di tale organismo.

I principi contabili sono patrimonio universale delle professioni contabili, e sarebbe opportuno che anche in Italia si inizi a tenere conto di queste competenze. Le conseguenze inevitabili, altrimenti, saranno quelle di avere postulati e principi privi di contenuto tecnico, figli di concetti mal digeriti quando non del tutto ignoti.

Ci pare positiva, invece, l’indicazione di cui al c. 7, dove si prevede che “il Comitato si avvale del contributo dell’Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all’articolo 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni”. Questo da una parte conferma il generale apprezzamento dell’opera di Antonio Giuncato, Presidente dell’Osservatorio, dall’altra dovrebbe rassicurare il mondo degli enti locali, comunque rappresentato nel Comitato da sei membri su 19, del fatto che il cambiamento non vuole essere fatto a danno di nessuno, anche se inevitabilmente inciderà profondamente nel mondo delle Autonomie Locali.

5. Quale sistema di bilancio per gli enti locali

Il processo di armonizzazione, come del resto la riforma del titolo V della Costituzione, incidono in particolare sul mondo delle Autonomie Locali, ed è chiaro che questa riforma

⁽²³⁾ Si veda: TERZANI, *Sistema*, op. cit.

⁽²⁴⁾ Si veda: A. QUAGLI, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Torino, Giappichelli, 2005.

influenzerà sui rapporti tra Stato, Regioni ed Enti Locali.

Abbiamo detto che le due bozze di decreto legislativo, prodotte in ragione delle deleghe previste dalla legge La Loggia assumono una direzione assolutamente inconciliabile con la Costituzione che limita, appunto, le competenze dello Stato ai soli principi fondamentali di armonizzazione dei bilanci.

Per arrivare al cuore del problema, come giustamente ha rilevato anche la Corte dei Conti nel suo parere alla bozza del primo decreto legislativo ex art. 1 della l. 131/2003, non rientra nella potestà normativa dello Stato alcuna norma relativa alla gestione del bilancio.

In sostanza, un ordinamento contabile e finanziario proposto dallo Stato, dovrebbe limitarsi a stabilire l'articolazione del sistema di bilancio, senza formulare alcunché in materia di gestione e di organizzazione.

A tutelare la correttezza dell'informativa contabile, infatti, devono provvedere i principi contabili e, chiaramente, il loro rispetto.

Assicurare la produzione di quei flussi informativi richiesti dall'appartenenze all'Unione Europea, verificare che il processo di crescente autonomia si sviluppi secondo lo spirito solidale di cui parla l'art. 119 e, in generale informare i cittadini dell'andamento della pubblica amministrazione.

A questo deve provvedere l'azione dello Stato. Tutto il resto, sistema contabile compreso, non riguarda il legislatore nazionale – e, a parere di chi scrive, non dovrebbe essere regolamentato, per opportunità, neppure da parte delle Regioni – bensì il singolo ente locale, che deve vedere riconosciuta la propria autonomia gestionale ed organizzativa.

In estrema sintesi, si ritiene sia necessario:

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

Si propone, in sostanza, uno schema non molto distante, anche se certo meno analitico, di quello sviluppato negli Stati Uniti, dove i modelli contabili di riferimento non si trovano in un testo di legge ma in un principio contabile, il GASB 34⁽²⁵⁾.

Il *bilancio (rendiconto) finanziario*, è un prospetto, anche nel mondo delle imprese, molto vicino alla logica del bilancio finanziario. Dovrà prevedere una articolazione tale da permettere di accertare il mantenimento degli equilibri ed una suddivisione in unità previsionali di base, per renderlo compatibile e confrontabile con i bilanci di Stato e Regioni.

I prospetti di *stato patrimoniale* e di *conto economico*, sia previsionali che consuntivi devono essere del tutto uniformi a quelli privati, salvo la necessità di precisare in nota integrativa i dettagli necessari.

In questo modo, si ritiene, è possibile rispettare le due esigenze di armonizzazione che l'ente locale ha:

- verso il sistema pubblico, e quindi Stato e Regioni;
- verso il suo sistema territoriale.

Sul primo non è necessario spendere altre parole. Sul secondo basta osservare che la strada

⁽²⁵⁾ Si veda: M. POZZOLI, *I principi contabili statunitensi per gli enti locali*, in in G. FARNETI-S. POZZOLI, «Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia», Milano, Franco Angeli, 2005.

presa dall'art. 113 del Tuel – e nonostante la recente dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 113 bis, che non prospetta un ritorno alla gestione in economia ma richiede che i servizi privi di rilevanza economica vengano regolamentati dalle regioni – lascia prevedere che il processo di esternalizzazione dei servizi subirà una ulteriore e forte accelerazione e che di molte attività e servizi, pure proprie dell'ente locale non resterà traccia nei bilanci di comuni e province⁽²⁶⁾.

Un dato per tutti: il Comune di Firenze spende nel ciclo dei rifiuti oltre 50 milioni di euro. Da quest'anno, però, è stato perfezionato il passaggio da tassa a tariffa e di tale importo non si avrà più notizia, nemmeno come partita di giro, nei documenti contabili comunali. Lo stesso è ormai per il servizio idrico, lo è all'80% per il trasporto pubblico locale, lo sarà presto – si dice – anche per i servizi culturali.

Il bilancio dell'ente locale, in sostanza, informa e informerà sempre meno su quanto l'ente effettivamente gestisce.

L'implementazione di un bilancio consolidato, che dia una adeguata rappresentazione del "gruppo ente locale"⁽²⁷⁾ è perciò necessario, e questo si può concretamente fare solo realizzando un bilancio dell'ente che sia compatibile con quello delle società per azioni controllate e collegate⁽²⁸⁾.

5. Una battaglia di autonomia. Scelgono gli enti locali il proprio regime contabile.

Il problema della comunicazione di bilancio, sia previsionale che consuntiva, va tenuto ben distinto da quelle che sono le modalità tecnica di rilevazione dei fatti di gestione e, ancora di più, dalle problematiche di contabilità direzionale.

La contabilità finanziaria, in particolare, è un mostro a due teste, che da una parte pretende di informare i terzi – ma lo fa malamente, producendo documenti pletorici e incomprensibili – dall'altra influenza i ritmi ed i tempi della gestione, limitando così l'autonomia degli enti.

La valenza autorizzatoria in senso giuridico, attribuita a tale contabilità dall'ordinamento, comporta non solo un'autorizzazione programmatica o "politica", ottenibile con la semplice approvazione di un bilancio di qualsivoglia tipo, ma anche una autorizzazione sui singoli atti, la qual cosa rende così il processo di gestione burocratico e inefficace⁽²⁹⁾.

Anche nelle aziende sanitarie si approva un bilancio di previsione a contenuto programmatico; così accade anche in molte S.p.A. pubbliche e nelle aziende di molte Regioni. Questo non investe però le singole azioni gestionali.

Per altro, se ci si può consentire una battuta, non ci pare che trasferire i difetti della contabilità finanziaria sulla contabilità analitica – così come sembra ora in voga in certe pubbliche amministrazioni – possa essere una buona soluzione⁽³⁰⁾. Si tengano pure le unità previsionali di base, si utilizzi nei sistemi di contabilità direzionale i concetti di centro di responsabilità e di centro di costo. Ma che ogni ente li possa gestire ed amministrare come meglio crede, al pari di quanto accade, per la contabilità direzionale, nel mondo delle imprese.

⁽²⁶⁾ Si veda, sul gruppo ente locale: L. ANSELMI, *L'azienda «comune»*, Rimini, Maggioli, 1995.

⁽²⁷⁾ Si veda: S. TERZANI, *Il bilancio consolidato*, Padova, Cedam, 1992.

⁽²⁸⁾ Si veda, in argomento: G. GROSSI, *Il bilancio consolidato negli enti locali*, Padova, Cedam, 2002.

⁽²⁹⁾ Si veda: BORGONOVÌ, *Principi*, op. cit.

⁽³⁰⁾ Si veda: S. POZZOLI, *Gli enti pubblici non economici*, in G. FARNETI, «Ragioneria Pubblica», Milano, Franco Angeli, 2004.

Ciò detto, si ritiene che questo non debba riguardare la normativa statale ma investire l'autonomia degli enti locali. L'armonizzazione riguarda l'informativa esterna, non i processi contabili e di gestione dell'ente, che, a parere di chi scrive, dovrà essere libero di scegliere la contabilità, ed i modelli di gestione che ritiene più idonei alla sua maturità ed al suo stile di management.

L'importante, in sostanza, è che ogni ente presenti un bilancio uniforme, che poi al suo interno abbia un sistema integrato economico-finanziario, uno solo finanziario od uno di contabilità direzionale sarà sua scelta. Ne verificherà l'efficienza e sarà libero di cambiare quando lo riterrà opportuno. Il "mercato degli enti locali" determinerà se ci saranno più o meno enti che si muoveranno verso una logica economica o meno, ed i tempi di questo possibile ma non probabile e certo non repentino cambiamento. Ove si ritenga opportuno potranno essere studiati incentivi al cambiamento ma sarebbe un errore affrontare il tema in modo "ideologico".

Si tratta, semmai, di immaginare dei controlli che siano efficaci. Ma è difficile anche per il più strenuo sostenitore della contabilità finanziaria sostenere che oggi, a contabilità finanziaria obbligatoria, il sistema risponda alle esigenze di tutela del denaro pubblico.

Un problema rilevante, appunto, è quello di assicurare l'effettivo rispetto delle norme di contabilità. Nella pubblica amministrazione, infatti, l'irrilevanza del rendiconto come fatto gestionale e la sostanziale impunità di cui da sempre godono gli enti in termini di informativa contabile ha prodotto una generale indifferenza nei confronti della veridicità dei documenti prodotti.

Questo è grave sotto tutti i punti di vista, ed in particolare:

- nei confronti dei cittadini, che non sono in grado di giudicare l'operato della propria amministrazione, e si trovano quindi ad essere privati di un loro diritto democratico;
- rispetto agli enti rispettosi delle norme, verso i quali viene esercitata una sorta di "concorrenza sleale", ogni qual volta, in ragione di dati falsi, vengano decisi i trasferimenti statuali o regionali;
- nei riguardi degli investitori che, fidandosi di informazioni alterate e di rating di conseguenza errati, prestano i loro risparmi a operatori – ed il debito degli enti territoriali supera ormai il 10% del prodotto interno lordo nazionale – che ostentano risultati non veri.

Non si capisce per quale ragione il falso in bilancio sia un reato penale, e ne è ricca la casistica anche recente, mentre il falso ideologico non debba, di fatto essere perseguito.

Per questo è auspicabile che accanto ad una azione più consapevole della magistratura ordinaria si affianchi anche un intervento di auditing da parte delle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti, così come una più intensa attività delle Procure della magistratura contabile in tale direzione.

STEFANO POZZOLI

Università di Napoli "Parthenope"