



Struttura Territoriale Emilia-Romagna, Toscana, Umbria e Marche

CORSO

Le disposizioni della Legge Finanziaria 2010 in rapporto al processo attuativo del Federalismo Fiscale.

Francesco Delfino

Il principio contabile sulla gestione: analisi e aspetti evolutivi

San Benedetto del Tronto (AP), 29 gennaio 2010

Il principio contabile sulla gestione: analisi e aspetti evolutivi

Sommario: **1.** Il principio contabile sulla gestione nel complessivo sistema di bilancio **2.** I fondamenti generali del principio contabile sulla gestione **3.** Acquisizione delle entrate: l'accertamento **4.** La riscossione e il versamento **5.** Effettuazione della spesa: criteri generali dell'impegno **6.** Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile **7.** Riaccertamento degli impegni riportati a residuo **8.** Liquidazione, ordinazione e pagamento **9.** Il parere delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti in sede consultiva in data 20 marzo 2009 **10.** Il principio contabile sulla gestione nel quadro dell'evoluzione normativa: il federalismo fiscale e la delega sul lavoro pubblico **11.** Una fattispecie concreta di applicazione del principio contabile sulla gestione: " La tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni" **12.** Misure organizzative per garantire la tempestività dei pagamenti e profili di responsabilità **13.** Analisi e revisione delle procedure di spesa: referto alla Corte dei Conti **14.** Conclusione.

Allegato:

UPI – Audizione alla Commissione Bilancio – Camera dei deputati – 22.09.2009
A.C. 2555 – Proposta di legge di contabilità e finanza pubblica. (Stralcio)

Francesco Delfino

Commissione tecnica paritetica per l'attuazione
del federalismo fiscale – COPAFF – Ministero
Economia e Finanze.

Esperto di finanza locale dell'UPI.

1. Il principio contabile sulla gestione nel complessivo sistema di bilancio.

Il riferimento al sistema di bilancio rappresenta fondamento di questo principio come dell'intero quadro dei principi contabili approvati dall'Osservatorio.

Tale orientamento nasce dalle finalità e postulati dei principi contabili, ove si introduce la categoria cognitiva del "sistema di bilancio" che si sostanzia in una serie di atti e di documenti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali riguardanti, in particolare, la programmazione, gestione, rendicontazione, revisione economico - finanziaria e controllo interno.

L'introduzione di una visione "sistemica" richiama gli aspetti e le componenti diversificate della complessa attività degli enti locali e tende a realizzare una visione unitaria, integrata e coerente, sia internamente all'ente, sia esternamente:

- nell'esercizio della funzione politico - amministrativa: dal programma amministrativo del Sindaco o Presidente, tradotto nelle linee programmatiche di mandato, sino agli strumenti di programmazione pluriennale e annuale, al piano esecutivo di gestione, ove obbligatorio, alla gestione, controllo e rendicontazione. Il processo si realizza nel rispetto del principio di coerenza interna ed esterna, quest'ultima riferibile anche agli obiettivi di finanza pubblica e alle connessioni programmatiche e gestionali con gli altri livelli di governo;
- nell'esercizio della funzione economico - finanziaria mediante l'impiego di un sistema informativo contabile, completo e integrato, che associ alla funzione autorizzatoria economico - finanziaria, come guida dell'azione esecutiva, la resa di informazioni in merito alla situazione patrimoniale - finanziaria e ai cambiamenti della situazione medesima, nonché sugli andamenti economici programmati dell'ente. La logica economica è prioritaria sia nella formulazione degli strumenti di programmazione, sia per la salvaguardia, nella gestione, dell'equilibrio economico a valere nel tempo a fondamento della funzionalità dell'ente e della capacità dello stesso di gestire le "funzioni fondamentali" e garantire i livelli essenziali delle prestazioni;
- nell'esercizio di una generale funzione informativa a beneficio dell'ampia serie di utilizzatori, relativa non soltanto ai dati contabili, ma anche all'insieme delle informazioni, anche extra - contabili, utili per la migliore gestione dell'azione pubblica locale (Postulati n. 16 e seguenti nell'ambito delle finalità del sistema di bilancio).

Di qui nasce la chiara formulazione dell'espressione sintetica n. 6, nell'ambito del principio n. 2, secondo la quale "la gestione dell'ente locale e le operazioni che la caratterizzano si devono realizzare in una visione unitaria e integrata per garantire il raggiungimento di risultati globali efficienti ed efficaci. Gli strumenti contabili nelle proprie finalità devono garantire la visione unitaria e integrata della gestione".

E' chiaro il concetto espresso da Borgonovi (1) "la natura aziendale impone agli organi di amministrazione di programmare il sistema gestionale interno (Le esigenze di programmare la gestione). Su quest'ultimo fronte la programmazione appare come l'insieme di strumenti logici e tecnici tramite cui si cerca:

- di porre rimedio all'eccessiva e crescente frammentazione e settorializzazione della gestione;
- di realizzare un più elevato grado di coordinamento nell'uso delle risorse;
- di governare la crescente complessità derivante dal fatto che le decisioni e le azioni hanno sempre più frequenti e rilevanti effetti su altri settori di attività (interdipendenza orizzontale) e sul futuro (interdipendenza temporale): ciò può avvenire con processi decisionali guidati dal principio dell'unitarietà nel tempo e nello spazio della gestione;
- di rivalutare il principio dell'ottimo (o del più conveniente e più soddisfacente equilibrio) generale di azienda rispetto al principio degli ottimi parziali riferiti alle valutazioni di convenienza delle singole decisioni;
- di superare i limiti intrinseci del modello decisionale incrementale."

1) Elio Borgonovi - Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni Pubbliche – Egea Editore
Milano – 2002

2 - I fondamenti generali del principio contabile sulla gestione.

Il contenuto autorizzatorio quale caratteristica peculiare del bilancio finanziario è richiamato nei fondamenti generali del principio contabile sulla gestione. L'autorizzatorietà degli stanziamenti rappresenta:

- garanzia del rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio;
- strumento a disposizione e supporto degli organi competenti, sia politici, sia direzionali, sia di controllo, per realizzare il governo della gestione correttamente ed efficacemente.

Il principio valorizza il contenuto del bilancio finanziario autorizzatorio ma nel contempo definisce gli ambiti e la perimetrazione giuridico - operativa in cui si esplica la funzione autorizzatoria.

Il bilancio finanziario non si struttura per finalità informative che non deve e non può fornire: pensiamo all'analiticità e frammentazione improprie dei capitoli del bilancio finanziario, ai tentativi di trovare informazioni a valenza economica dai dati del bilancio finanziario. La corretta e rigorosa definizione delle caratteristiche e delle finalità della funzione autorizzatoria finanziaria rappresenta la migliore valorizzazione dello strumento.

Le finalità riguardano ad esempio:

- la valutazione di coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica come quelli riferiti sia alla competenza, sia alla cassa, del patto di stabilità interno;
- la valutazione dell'indebitamento netto della pubblica amministrazione locale;
- la corretta definizione delle "entrate finali" quale ammontare delle risorse acquisite in via definitiva al bilancio e alla gestione operativa dell'ente;
- la corretta, correlata, definizione delle "entrate strumentali" che rappresentano fonte di finanziamento del disavanzo tendenziale e realizzato;
- la rigorosa determinazione delle allocazioni finanziarie e degli impieghi effettivi sia riferiti alla spesa corrente, sia alla spesa d'investimento;
- la puntuale determinazione delle risorse allocate e autorizzate nell'impiego per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali secondo il principio Costituzionale: pensiamo alla valenza strategica di tali informazioni in vista dell'attuazione del federalismo fiscale di cui alla legge 42/2009;
- la corretta definizione delle risorse autorizzate nell'impiego per l'esercizio delle "altre funzioni" diverse da quelle fondamentali;

- la rigorosa determinazione delle risorse di entrata da acquisire all'ente in un'ottica di autonomia e responsabilità quali fonti di finanziamento degli impieghi e quale manifestazione dei principi Costituzionali di cui all'art. 119 della Carta fondamentale della Repubblica;
- la visione completa, storica e tendenziale, dei saldi differenziali di natura finanziaria rilevanti anche nell'ottica dei complessivi saldi di finanza pubblica;
- la determinazione dei dati di riferimento per la definizione delle entrate standard e dei fabbisogni standard rilevanti per l'attuazione del federalismo fiscale;
- la valutazione della gestione di cassa quale fase finale attuativa delle autorizzazioni di competenza e fondamentale per la determinazione dei saldi di finanza locale significativi per i dati aggregati di finanza pubblica;
- l'analisi e la valutazione della relazione tra informazioni formulate in termini di competenza e informazioni "scolpite" in termini di cassa.

Sono solo alcuni dei contenuti delle finalità del bilancio autorizzatorio finanziario.

Il principio afferma peraltro che, pur fondandosi sulla competenza finanziaria, deve orientare la rilevazione dei fatti di gestione alla valutazione dei costi ed oneri e dei correlati proventi e ricavi: occorre cioè ottenere informazioni secondo il principio della competenza economica e della relativa inerenza tra ricavi e costi, proventi e oneri.

E' essenziale il riferimento all'aspetto economico della gestione e alla situazione patrimoniale – finanziaria, nonché agli andamenti economici programmati dell'ente (postulati dei principi contabili - espressioni n. 21,22 e 23) . Il raggiungimento del pareggio del bilancio finanziario non è sufficiente per formulare un giudizio completo sugli andamenti futuri e sui futuri equilibri economico - finanziari.

Il controllo e il mantenimento dell'equilibrio economico durevole nel tempo è obiettivo essenziale dell'ente da verificare costantemente.

Ciò impone una visione integrata e capace di fare sintesi sui fondamenti dell'andamento gestionale dell'ente sia riferito al passato, per valutare al meglio le cause della situazione rilevata al momento dell'indagine e del controllo, sia prospettico e tendenziale per governare i futuri andamenti e valutare in via previsionale le azioni da prevedere e predefinire, per il mantenimento di una sana ed equilibrata gestione.

Particolarmente significativa è l'affermazione che anche nella gestione l'aspetto finanziario deve esprimere al meglio la dimensione di fatti economici. Cioè l'aspetto finanziario deve rappresentare la "misura" di fatti economici complessivamente e singolarmente valutati.

E' garantita, ove possibile, la correlazione tra gli aspetti finanziari ed economici della gestione. A questo fine "i documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva" (Postulati dei Principi contabili – espressione n.83).

Ciò significa, tra l'altro:

- attenzione ai tempi di impiego delle risorse sia per spesa corrente, sia per spesa di investimento quali momenti dell'effettivo consumo dei fattori predefiniti per l'impiego;
- acquisizione delle risorse correnti di entrata, correlata agli impieghi di spesa, e riferita alla realizzazione effettiva dei proventi economicamente valutati nell'esercizio di riferimento perché in scadenza nello stesso;
- gestione della spesa d'investimento secondo l'effettiva realizzazione degli interventi nell'anno di riferimento con effetti diretti sul patrimonio dell'ente;
- gestione delle fonti di finanziamento della spesa d'investimento, riferite all'indebitamento, secondo l'effettiva esigenza di finanziare gli impieghi: si finanziano con il "tiraggio" sul debito gli effettivi fabbisogni e non i progetti d'intervento a realizzazione pluriennale;
- valutazione rigorosa degli effetti sul patrimonio delle operazioni gestionali di esercizio.

Il principio sulla gestione si collega strettamente al principio della "coerenza interna" (espressione n.58 dei postulati): deve essere garantito che le decisioni e gli atti gestionali non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi di cui alla Relazione Previsionale e Programmatica. Il Regolamento di Contabilità dell'ente prevede i casi di inammissibilità e improcedibilità per le deliberazioni che non sono coerenti con le previsioni della Relazione Programmatica (art.170, comma 9 TUEL).

Devono essere salvaguardati anche gli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali della complessiva gestione dell'ente.

Il richiamo al rispetto delle classificazioni previste dal D.P.R. 194/96 è funzionale al raccordo, consolidamento e verifica della gestione dell'ente in termini di finanza pubblica e di contabilità nazionale.

Ma non solo, è utile per la costruzione di indicatori destinati ad analizzare la gestione, per il controllo dei bilanci e per la verifica dei limiti di settore (ad esempio il comparto del personale). Le classificazioni di bilancio sono essenziali per il rispetto delle attribuzioni degli organi che sono responsabili della gestione: la classificazione per natura dell'entrata e per natura e destinazione della spesa, rappresentano uno strumento indispensabile per il migliore esercizio della funzione autorizzatoria del bilancio che viene ulteriormente richiamata e valorizzata.

In questa ottica occorre evitare l'accorpamento nella funzione relativa ai servizi generali, di tutte le attività gestionali che riguardano invece altre funzioni. Purtroppo i dati aggregati della finanza locale forniscono una rilevazione che determina un'alta incidenza della funzione n.1 "Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo" rispetto alle altre funzioni del bilancio degli enti locali.

Tale incidenza che in qualche caso raggiunge e supera il 40% può rappresentare un problema per la corretta determinazione delle risorse che gli enti allocano per l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui alla legge delega in materia di federalismo fiscale.

La mancanza di una corretta contabilizzazione delle risorse destinate alle funzioni specifiche con particolare riferimento a quelle fondamentali (art.21 della legge delega), determina un'assimetria informativa che incide sulla copertura finanziaria delle stesse funzioni. Tale copertura dovrà essere garantita con l'attribuzione del gettito delle nuove entrate riferite ai tributi propri, compartecipazioni ai tributi erariali e regionali e addizionali a tali tributi (art.11 della legge delega).

Per garantire la migliore rilevazione dei flussi finanziari effettivi che gli enti destinano alla gestione delle funzioni fondamentali, è stata richiesta al Ministero dell'Interno, tramite l'apposito gruppo di lavoro costituito presso il Ministero dell'Economia, un'integrazione del certificato del consuntivo 2008 per richiedere agli enti le spese che sono state allocate in termini gestionali nella prima funzione e che invece sono da riferire alle funzioni specifiche con particolare riferimento a quelle "fondamentali".

L'ultimo principio dei fondamenti generali è di particolare rilevanza perché richiama la lettura "sistemica" della gestione e delle operazioni che la caratterizzano: queste ultime si devono realizzare in una visione unitaria ed integrata.

Solo in questo modo si potranno garantire risultati globali efficienti ed efficaci.

Gli strumenti contabili devono realizzare la visione sistemica, integrata ed unitaria.

La realizzazione di tale importante finalità nell'attività gestionale dell'ente locale ha dei riflessi organizzativi rilevanti sul modello di struttura delle responsabilità direzionali e sulle relazioni tra la medesima e i responsabili delle politiche e degli indirizzi. La frammentazione organizzativa e l'irrigidimento delle strutture in ambiti ristretti e caratterizzati da un'alta vischiosità comunicativa, rappresenta ancora una criticità diffusa da superare negli enti locali: si comunica per atti e documenti, che diventano impropriamente finalità, e non per gestire in termini globali processi che conducano a realizzare risultati finali rilevanti, in termini di efficienza e soprattutto di efficacia, per la comunità amministrata.

La visione "sistemica", come già analizzato in precedenza, rappresenta così il fondamento del complessivo processo decisionale e gestionale pubblico. In questo ambito nel quadro giuridico di riferimento introduttivo si richiama il principio della differenziazione tra i compiti di direzione politica e quelli di direzione amministrativa, con l'affidamento ai dirigenti di autonomi poteri di direzione, di vigilanza e di controllo, con particolare riferimento alla gestione di risorse finanziarie, attraverso l'adozione di idonee tecniche di bilancio, e alla gestione di risorse umane e strumentali (art. 2 - legge 23.10. 1992, n. 421 recante "Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale). Altri riferimenti normativi obbligati sono quelli all'art. 4 del D. Lgs. 30.3.2001, n. 165 (Testo unico sul pubblico impiego) che reca "Indirizzo politico amministrativo. Funzioni e responsabilità" e all'art. 107 del TUEL.

Il principio contabile sulla gestione non può trascurare di fare riferimento ai responsabili degli uffici e dei servizi, quali responsabili diretti, in via esclusiva, della correttezza amministrativa,

dell'efficienza, dei risultati della gestione e della realizzazione degli obiettivi di cui agli strumenti di programmazione appartenenti al complessivo sistema di bilancio.

Ma riferirsi all'attività gestionale comporta necessariamente di dover affrontare l'argomento dell'organizzazione nell'ente locale.

Il principio è destinato a supportare l'attività dei responsabili dei servizi per l'adozione dei modelli organizzativi ritenuti più funzionali nell'esercizio delle funzioni istituzionali e per il migliore raggiungimento dei risultati rispetto agli obiettivi predefiniti.

Il modello organizzativo dell'ente è fondamentale per l'esercizio dell'attività di gestione: nella definizione della struttura delle responsabilità direzionali e del raccordo tra i responsabili delle politiche, e degli indirizzi programmatici, e i responsabili della gestione.

Il principio deve:

- favorire la migliore acquisizione di conoscenze, anche contabili, nella fase informativa;
- permettere l'esecuzione di confronti e l'analisi delle alternative;
- consentire la valutazione economica dell'azione pubblica.

L'ultimo fondamento del principio si riferisce alla rilevazione delle operazioni gestionali:

- per assicurare la puntuale attuazione dei contenuti autorizzatori del bilancio e tenere sotto controllo costantemente gli equilibri del medesimo;
- per garantire la corretta assunzione e rilevazione dei processi di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese;
- per operare la registrazione delle diverse fasi evolutive delle obbligazioni pecuniarie, che integrata dalla rilevazione dei fatti gestionali di origine non finanziaria, deve consentire la rappresentazione di una veridica situazione economico – patrimoniale;
- per rappresentare la trasformazione della situazione economico – patrimoniale e formulare un giudizio completo sui futuri equilibri a beneficio degli utilizzatori delle informazioni.

3 - Acquisizione delle entrate: l'accertamento.

La definizione di accertamento si fonda sulla rilevazione di un diritto di credito "sorto nell'esercizio finanziario" e presuppone idonea documentazione che contiene gli elementi specificamente richiamati dall'espressione n. 10 del principio.

Il principio affronta in via definitiva la questione della maturazione del credito che deve realizzarsi nell'esercizio finanziario in cui l'accertamento si rileva. In questo senso occorre fare riferimento all'espressione n. 16 in base alla quale l'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria:

- un'entrata è accertabile nell'esercizio in cui è sorto il diritto di credito;

- il diritto di credito deve essere connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità;
- è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico che lo supporta;
- è liquido se ne è determinato l'ammontare;
- è esigibile se maturato nell'esercizio: questo è l'elemento innovativo.

La nozione di accertamento trova il suo fondamento anche nella Sentenza della Corte Costituzionale n. 213 del 2008 emessa in sede di esame della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 7, della legge regionale della Sardegna n. 21 del 2006, sollevata dalla Corte dei Conti Sezioni Riunite per la Regione Sardegna.

La Sentenza della Corte Costituzionale afferma, tra l'altro:

"...omissis..l'art. 81 della Costituzione pone il principio fondamentale della copertura delle spese, richiedendo la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle spese.

In questo quadro è evidente che la copertura di spesa mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale, ed è tanto più irrazionale quanto più si riferisce a crediti futuri, lontani nel tempo.

Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di "accertamento dell'entrata" poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell'esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro."

Il regolamento di contabilità degli enti prevede tempi e modi a cui si attengono i responsabili dei servizi per trasmettere al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili: il contenuto delle norme regolamentari destinate a disciplinare la diffusione della responsabilità nell'acquisizione delle entrate nell'organizzazione dell'ente è particolarmente importante. La documentazione deve essere idonea a consentire la mera "annotazione" nelle rilevazioni contabili, perché il processo di acquisizione mediante accertamento dell'entrata si è perfezionato, a cura e responsabilità del responsabile del competente servizio.

In questo senso è molto esplicita l'espressione n. 11 del principio in base alla quale l'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi "cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata".

La fase di attribuzione della responsabilità di acquisizione dell'entrata deve essere perfezionata mediante gli strumenti di programmazione operativa (Piano esecutivo di gestione) o che sostituiscono i medesimi per gli enti minori: è essenziale l'individuazione corretta e specifica del soggetto responsabile per assegnare ad esso l'intero processo acquisitivo dell'entrata. In mancanza si ha indefinizione e confusione organizzativa con probabile imputazione impropria al servizio economico finanziario di compiti allo stesso non spettanti.

Le espressioni 13 e 14 affrontano l'argomento delle possibili patologie delle posizioni creditorie che hanno condotto alla rilevazione dell'accertamento.

I principi dell'universalità e dell'integrità sono a fondamento dell'obbligatorietà e della corretta rilevazione dell'accertamento: esso va operato in corrispondenza e per l'ammontare del singolo credito maturato nell'esercizio di riferimento, ancorché incerto perché giudiziariamente controverso, ovvero di dubbia o difficile esazione.

Il principio toglie ogni discrezionalità tecnica nella decisione di non rilevare l'accertamento di entrate, qualora incerte, per qualsiasi ragione. Affronta poi nell'espressione 14 in modo analitico il problema della rilevazione di tali entrate ponendo come finalità principale l'informazione veritiera sulla gestione delle risorse preventivate o in ogni caso acquisibili dall'ente: il principio della veridicità impone di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e implica che tutti i crediti anzidetti vengano egualmente riportati nelle evidenze contabili dell'ente. Si tratta dei crediti incerti perché giudiziariamente controversi, quelli dichiarati assolutamente inesigibili e quelli riconosciuti di dubbia o difficile esazione.

Il principio della prudenza è invocato per richiedere l'istituzione del Fondo svalutazione crediti, provvedendo allo stralcio dal conto del bilancio di tali tipologie di crediti e la loro iscrizione nel conto del patrimonio, al netto del Fondo.

L'ultima parte dell'espressione è tutta dedicata alla cura delle azioni di recupero e di esazione dei crediti che presentano situazioni di "sofferenza": la veridicità nella rappresentazione della reale situazione creditoria e la "preoccupata" e costante azione di monitoraggio nella realizzazione dei crediti, elimina dalla gestione ogni comportamento difforme nella cura delle entrate da parte dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio economico - finanziario in sede di vigilanza, sollecitatoria e di impulso.

Evidente la conseguenza in termini di risultati di gestione e di amministrazione: se la situazione presenta un avanzo, occorre che le risorse siano certe e definite, se si rileva un disavanzo, occorre evitare sottostime determinate da accertamenti e residui attivi sovrastimati e non correttamente "svalutati". Si noti il riferimento al risultato sia di gestione, sia di amministrazione.

In termini innovativi si affronta l'argomento delle entrate aventi vincolo di destinazione.

L'accertamento di entrate aventi vincolo di destinazione comporta, come noto, la costituzione di impegno di corrispondente ammontare.

In tali casi il successivo rispetto del vincolo di destinazione viene opportunamente verificato, anche se la concreta realizzazione degli interventi finanziati venisse attuata da altri soggetti (enti o società proprie o partecipate). Si rafforza l'elemento del controllo sull'osservanza del vincolo di destinazione che rileva anche sui tempi di utilizzo delle entrate in termini di impiego, essendosi originato un impegno di "stanziamento o improprio" nella fase iniziale.

L'effettività del mantenimento degli equilibri finanziari del bilancio impone che i proventi di carattere straordinario o eccezionale, anche derivanti da locazioni, concessioni e autorizzazioni ultrannuali, devono essere finalizzati a spese di investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario. La straordinarietà ed eccezionalità dei proventi deve pertanto essere

predefinita e analizzata ex – ante negli strumenti di programmazione e di bilancio e non “confusa” nei generali flussi previsionali di entrata.

Le espressioni da 21 a 24 affrontano in termini molto innovativi l’argomento dell’indebitamento e dei contratti per strumenti finanziari derivati.

Di particolare importanza, ai fini dell’osservanza dell’art. 119 della Costituzione, l’affermazione chiara che in caso di rinegoziazione dei prestiti, l’indennizzo o la penalità non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, perché oneri da considerare nella spesa corrente connessi all’atto e al momento temporale in cui si realizza l’operazione di rinegoziazione.

Il riferimento ai finanziamenti attivati mediante “aperture di crediti” apre l’argomento della flessibilità nella gestione dell’indebitamento che viene sviluppato dall’espressione n. 23.

In primo luogo si affronta il tema della valutazione programmatica ed economico – aziendale che deve essere svolta in caso di ricorso all’indebitamento:

- valutazione della portata e dei riflessi provocati nella gestione dell’anno in corso e in quelle successive (equilibrio durevole nel tempo);
- ricorso al debito come soluzione “finale” e residuale, se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio (entrate finali);
- attenta e costante (anche in corso di gestione e non solo in via previsionale) valutazione preventiva prima di ricorrere all’indebitamento. In corso di gestione significa analisi delle alternative possibili, già esistenti o in via di formazione (ad esempio avanzi di gestione in formazione per mancato impiego di risorse acquisite o acquisibili) mediante un controllo concomitante di bilancio e di andamento tendenziale;

La seconda parte si riferisce al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica riguardanti l’indebitamento netto e il debito.

Per mantenere il controllo dell’indebitamento netto dell’ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l’ente, per garantire l’inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all’indebitamento e fabbisogni di spesa d’investimento. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d’investimento finanziata con l’indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.

L’innovatività e la precettività del principio non lasciano spazio per programmazioni e impostazioni di bilancio che facciano corrispondere l’indebitamento con l’allocazione finanziaria meramente autorizzatoria: si finanziano con l’utilizzo effettivo del “debito” i fabbisogni e non i progetti, per questi ultimi si garantisce la copertura finanziaria e la gestione dinamica nel

tempo. E' una conferma del superamento della discrasia tra competenza e cassa nella programmazione e gestione dell'azione pubblica locale.

La garanzia dell'equilibrio inter – generazionale porta all'ultima espressione che richiede la commisurazione del periodo di ammortamento dell'indebitamento con il presumibile periodo nel quale l'investimento assicura l'utilità pubblica per la quale è stato voluto.

Al riguardo degli strumenti finanziari derivati il principio afferma in modo chiaro che occorre applicare il principio di integrità del bilancio nella rilevazione dei flussi finanziari derivanti dallo stesso.

L'allocazione al titolo quarto avviene:

- per i flussi non ricorrenti (up – front);
- le regolazioni di flussi annuali che non hanno natura di solo scambio di interessi.

Il principio di prudenza e l'ottica di sana gestione impongono l'accantonamento della differenza positiva derivante dai flussi di interessi in apposito fondo destinato a garantire dai rischi futuri del contratto o, in ogni caso, destinato ad essere impiegato per il finanziamento degli investimenti.

Per le entrate da servizi per conto di terzi il principio sottolinea la tassatività delle tipologie e conferma che ad ogni accertamento di entrata consegue, automaticamente, impegno di spesa di pari ammontare.

L'eventuale diminuzione o cancellazione di residui attivi riguardanti le entrate per conto terzi deve corrispondere con uguale correlata diminuzione o cancellazione di residui passivi delle uscite per conto terzi. Nel caso eccezionale di diminuzione o cancellazione di residuo attivo non correlata ad analoga riduzione di residuo passivo, il saldo negativo dovrà trovare copertura nella situazione corrente di bilancio. Dovrà inoltre esserne data evidenza nella documentazione allegata al rendiconto con specifica informazione all'Organo di Revisione ed al Consiglio.

In vista della rendicontazione d'esercizio l'espressione n. 29 prevede il controllo concomitante della fondatezza giuridica dell'accertamento: essa deve essere "costantemente" verificata e formalizzata annualmente (la verifica è costante, la formalizzazione è annuale) dai responsabili dei servizi, prima della deliberazione del rendiconto:

- con individuazione dei singoli crediti accertati;
- dell'esercizio finanziario di competenza e di provenienza;
- dei tempi;
- delle eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui attivi.

Come si vede la responsabilizzazione dei soggetti posti a capo dei servizi è totale ed è gestionale con riferimento alla costante verifica della fondatezza giuridica dei crediti: la realtà dei nostri enti è ancora lontana, purtroppo, da una tale organizzazione delle responsabilità.

Di qui nasce la competenza dei responsabili nel riaccertamento dei residui che non è pertanto un "adempimento", finale e contabile di rendiconto, ma un impegno concomitante e gestionale. Il responsabile del servizio economico – finanziario opera in termini di impulso e coordinamento e non deve intervenire in modo diretto nella gestione delle partite creditorie come espresso dal principio: la differenziazione dei ruoli in questo caso, come in altri, è essenziale per la gestione integrata e sistemica del bilancio (vedi postulati e fondamenti generali).

Le ultime espressioni di questa parte ritornano a confermare la responsabilità nella gestione delle patologie riguardanti le entrate, in questo caso riferite ai residui attivi.

I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. Il dirigente competente predispose apposita relazione per motivare adeguatamente le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione. Di particolare interesse è il richiamo agli interventi organizzativi sulla struttura delle responsabilità di gestione: rimane fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

4 - La riscossione e il versamento.

Di particolare interesse è l'espressione n. 38 che introduce i principi che devono essere rispettati per attuare la "riscossione" delle entrate accertate:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

L'incaricato speciale della riscossione è individuato da ogni responsabile di servizio interessato:

- assume la figura di agente contabile;

- attende al compito sotto la vigilanza del responsabile del servizio.

Anche questa espressione del principio ha un chiaro e definito impatto organizzativo perché richiede, come per altre fattispecie, la responsabilità diffusa nella struttura dell'ente e la distinzione dei ruoli tra responsabilità di coordinamento (servizio economico – finanziario) e responsabilità dirette, operative e finali (servizi operativi).

La differenziazione dei ruoli permette di operare una corretta "parificazione", come verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e della corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente: il compito è generale di coordinamento.

Non è possibile l'utilizzo in termini di cassa, anche se temporaneo, di entrate, per ordinare e pagare spese di qualsiasi genere e natura, in attesa di successiva regolarizzazione.

La riscossione delle entrate è obiettivo primario da garantire e in tale ottica occorre adottare le soluzioni più idonee, ciò comporta tra l'altro:

- controllo dei tempi di riscossione;
- smaltimento dei residui attivi;
- controllo costante dei flussi di cassa singoli ed aggregati;
- analisi delle patologie;
- tempestività delle azioni di recupero, anche coattivo;
- valutazione della componente di cassa nella gestione delle entrate come essenziale per il reale equilibrio finanziario e anche economico- patrimoniale.

5 - Effettuazione della spesa: criteri generali dell'impegno.

Introducendo l'attivazione del procedimento di spesa si riconferma la valenza autorizzatoria degli stanziamenti di cui al sistema di bilancio:

- con riferimento alla collocazione funzionale. Si ribadisce l'importanza della correttezza di tale informazione contabile agli effetti dell'esercizio delle funzioni "fondamentali" e non, di cui alla legge 42/2009 – Delega sul federalismo fiscale;
- alla natura economica dei fattori produttivi (interventi);
- al collegamento con i programmi e progetti dell'ente di cui alla relazione previsionale e programmatica secondo il principio di coerenza interna.

La determinazione a contrattare, o altro atto di autorizzazione alla spesa, sostanziano la prenotazione dell'impegno e rappresentano il primo momento di attivazione del procedimento.

Esso contiene:

- gli elementi che ne evidenziano la legittimità, che non ha bisogno di ulteriori verifiche preventive come invece era previsto in una delle precedenti stesure dello schema di disegno di legge sull'ordinamento;
- il collegamento con gli aspetti programmatici;
- la correttezza ed economicità dell'azione da svolgere.

Il sistema di bilancio ha al suo interno una forte componente di responsabilizzazione dei responsabili dei servizi, dirigenti e non, e appaiono pertanto assolutamente un ritorno al passato proposte di verticalizzazione sul segretario dell'ente di funzioni di controllo e di verifica della legittimità degli atti e dei procedimenti.

L'impegno di spesa è definito con la determinazione dei suoi elementi costitutivi.

Salve le deroghe stabilite dalla legge, essi sono:

- (a) l'evidenza della somma da pagare;
- (b) il soggetto creditore;
- (c) la ragione del debito;
- (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il responsabile che adotta l'atto di impegno deve assicurare la verifica della coerenza dell'operazione con il sistema delle poste di bilancio che l'autorizzano, nonché della legittimità nei riguardi della corretta applicazione delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile. E' chiaro che tutte le verifiche di coerenza e legittimità devono essere perfezionate in via preventiva dal responsabile che assume l'atto di impegno: solo in questo modo si garantisce in concreto la responsabilità reale della "dirigenza" nella fase gestionale di spesa costituita dall'impegno.

Successivamente e contestualmente all'ordinazione della prestazione, il responsabile del servizio comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria, richiedendo che la relativa fattura contenga tali indicazioni.

Il principio si preoccupa della definizione della competenza ad adottare i provvedimenti che comportano impegno di spesa che è attribuita ai responsabili dei servizi ai quali è assegnata la responsabilità del procedimento di gestione:

- dei singoli interventi;
- dei singoli servizi;
- delle funzioni di bilancio;
- unitariamente di interventi, servizi e funzioni.

La corretta individuazione della fase di assegnazione delle risorse da impiegare e degli obiettivi da realizzare è fondamentale, come visto per l'entrata, per una rigorosa individuazione del soggetto responsabile del procedimento di spesa: di qui l'importanza della fase programmatico - autorizzatoria.

Soltanto "espressa e tassativa previsione legislativa e statutaria" può prevedere poteri di spesa conferiti ad uno degli organi di governo, monocratici o collegiali dell'ente.

Le caratteristiche dell'impegno e dell'atto da adottare rimangono inalterate.

Anche le spese economiche soggiacciono alla preventiva copertura finanziaria, mentre per i lavori e le forniture "valutati per somma urgenza", anche se disposti senza la preventiva copertura finanziaria, si stabilisce il termine decadenziale per la regolarizzazione. La valutazione per somma urgenza richiede apposita analitica motivazione ed esclude ogni azione elusiva, come quella che procrastina interventi programmabili e controllabili nei tempi, sino a definire una "insostenibile" situazione di urgenza.

Innovativa è l'espressione n. 52 perché affronta operativamente un aspetto delle relazioni finanziarie con gli organismi partecipati: gli atti di impegno relativi a trasferimenti a specifica destinazione ad organismi partecipati devono prevedere l'obbligo di rendicontare il loro corretto utilizzo.

Nel termine corretto utilizzo sono ricompresi tutti i principi di sana gestione e di economicità dell'azione pubblica che caratterizzano la funzione e la legittimazione all'azione per gli organismi partecipati dall'ente locale.

Relativamente alla prenotazione d'impegno, come già visto, si realizza il collegamento con la determinazione a contrattare confermando per il resto le norme ordinamentali.

Con la determinazione di aggiudicazione si ha il sorgere dell'impegno e, nel caso di contratti di fornitura di beni e servizi o di contratti di appalto di lavori pubblici, l'impegno di spesa si intende assunto per l'intero ammontare dell'obbligazione pecuniaria perfezionata contrattualmente e le somme non ancora pagate al termine dell'esercizio confluiscono tra i residui passivi della gestione di competenza, anche qualora la prestazione contrattuale non sia ancora stata eseguita in tutto od in parte e tale circostanza non costituisce causa di risoluzione contrattuale.

Utile ad una migliore gestione delle prenotazioni di impegno, e quindi dei residui passivi che le medesime possono originare, è l'ultimo periodo dell'espressione n. 55 in base alla quale è tuttavia possibile che la prenotazione di impegno sia assunta a valere sull'esercizio nel quale sarà prevedibilmente conclusa la gara, annotando l'onere nel bilancio pluriennale: è un corretto utilizzo della programmazione pluriennale e un superamento della logica finanziaria allocativa tipica di certe operazioni di fine esercizio.

Rilevante ai fini degli impegni cosiddetti automatici è l'espressione n. 57 in base alla quale, per consentire il rispetto degli equilibri economico-finanziari del bilancio sono accantonate, con apposita determinazione, le risorse finanziarie occorrenti per la copertura degli oneri afferenti l'esercizio, riguardanti il contratto di lavoro del personale scaduto e non rinnovato, nella misura prudenzialmente prevedibile e con preciso riferimento al personale avente diritto.

Sono altresì accantonate le risorse finanziarie occorrenti per la copertura, nell'esercizio in fase di chiusura, degli oneri riguardanti le competenze accessorie del personale maturate in relazione all'anno stesso e la cui liquidazione è rinviata all'anno successivo.

Tale accantonamento sarà rilevante per il controllo dell'andamento della spesa del personale e dovrà essere gestito contabilmente secondo regole e principi di ragionevolezza e con adeguata motivazione (art. 76 legge 133/2008 e norme collegate): in ogni momento si dovrà poter giustificare le ragioni dell'accantonamento effettuato nella misura e nei tempi.

Negli impegni impropri per spese in conto capitale, o correlate a entrate vincolate, il principio affronta il tema delle anticipazioni di tesoreria per le quali l'impegno è assunto in misura corrispondente all'ammontare massimo dell'anticipazione utilizzata effettivamente nell'esercizio di riferimento.

Relativamente ai servizi per conto terzi si segue la stessa impostazione vista per l'entrata per cui le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Ad ogni impegno di spesa consegue, automaticamente, accertamento di entrata di pari ammontare.

Si sottolinea la responsabilità del servizio economico – finanziario nel controllo della correttezza della gestione contabile delle informazioni.

L'eventuale eccezionale diminuzione o cancellazione di residui passivi riguardanti le spese per conto terzi deve corrispondere con uguale diminuzione o cancellazione di correlati residui attivi delle entrate per conto terzi. In caso di mancata corrispondenza di tali importi dovranno esserne adeguatamente motivate le differenze e, nel caso di saldo negativo, si dovrà attuare quanto previsto dal precedente punto 25 imputando l'onere a carico della situazione corrente del bilancio.

Per gli impegni pluriennali non vi sono particolari innovazioni: si richiama la funzione e la responsabilità del ragioniere nel rilasciare la prescritta attestazione di copertura e nell'annotare in particolari evidenze contabili gli impegni pluriennali assunti, anche per quelli che hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale o che iniziano dopo il periodo considerato da medesimo.

Anche i presupposti devono essere controllati dal responsabile economico – finanziario ed esplicitati negli atti procedimentali.

Perentoria e precisa l'espressione n. 64 in base alla quale in nessun caso è possibile garantire la copertura finanziaria di spese relative all'anno di competenza, ancorché da pagare negli anni successivi, con impegni pluriennali a valere sugli esercizi futuri. Il principio di competenza è fondamento del bilancio e della valutazione economica anche preventiva come visto in precedenza: non sono ammesse violazioni di sorta.

6 - Attestazione di copertura finanziaria, visto e parere di regolarità contabile.

Il parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario trova una sua definizione completa e di particolare "respiro": non è un adempimento procedimentale applicabile al singolo atto ma deve riferirsi agli effetti che il medesimo comporta per l'intero sistema di bilancio e per l'andamento dell'azienda pubblica locale, presente e futuro.

Vediamo perché.

Qualsiasi provvedimento che comporta, nell'anno in corso ed in quelli successivi, impegno di spesa o altri aspetti finanziari, è sottoposto al parere di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario. L'estensione agli altri aspetti finanziari libera il parere dai vincoli adempimentali riferiti al solo impegno di spesa che nascerà dall'atto, così come il riferimento agli anni successivi.

I provvedimenti che comportano aspetti economico-patrimoniali devono evidenziare le conseguenze sulle rispettive voci del conto economico o del conto del patrimonio, dell'esercizio in corso e di quelli successivi. Questo passaggio è particolarmente incisivo perché richiede l'evidenziazione degli aspetti economico - patrimoniali del provvedimento e ne impone la valutazione delle conseguenze, sul conto economico e sul conto del patrimonio, dell'esercizio in corso e di quelli futuri: è la conferma di un'azione valutativa preventiva a tutto campo nella tridimensionalità delle conseguenze che possono derivare dall'adozione dell'atto.

Il parere di regolarità contabile dovrà tener conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.

E' affermazione di chiusura per riferire il parere alla "sostenibilità" delle conseguenze sull'equilibrio durevole nel tempo.

E' compito primario del responsabile finanziario sapere leggere correttamente tale principio e saperlo tradurre in atti concreti e comportamenti direzionali coerenti.

Il principio si sofferma quindi sulle verifiche da effettuare ai fini del rilascio del parere di regolarità contabile che devono riguardare in particolare:

- a) il rispetto delle competenze proprie degli organi che adottano i provvedimenti;
- b) la verifica della sussistenza del parere di regolarità tecnica rilasciato dal soggetto competente;
- c) il corretto riferimento della spesa alla previsione di bilancio annuale, ai programmi e progetti del bilancio pluriennale e, ove adottato, al piano esecutivo di gestione;

Si sottolineano gli aspetti relativi al riferimento al parere di regolarità tecnica che quindi deve esistere e deve trovare una sua valutazione per l'esame dal punto di vista contabile della proposta: non appare sufficiente un verifica formale, la medesima può assumere valutazioni sostanziali in caso di pareri articolati, argomentati e motivati, di carattere tecnico. Ciò in vista della migliore acquisizione di conoscenza per il rilascio del parere di regolarità contabile.

Il punto c) conferma che stiamo parlando di "sistema di bilancio" e non di mera considerazione della previsione, stanziamento, di bilancio. La coerenza è completa con i programmi, progetti e indirizzi programmatici tradotti nel bilancio pluriennale, nel bilancio annuale e nel piano esecutivo, ove esistente.

Il regolamento di contabilità può prevedere ulteriori verifiche da effettuare per il rilascio del parere, come l'osservanza della normativa in materia fiscale.

Un limite agli impegni di spesa è confermato dal principio qualora l'ultimo rendiconto deliberato rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio o presenti un disavanzo di amministrazione, fino all'avvenuta adozione dei provvedimenti consiliari, rispettivamente, di riconoscimento e finanziamento dei debiti fuori bilancio o di ripiano del disavanzo.

In tale caso gli impegni di spesa sono limitati ai servizi espressamente previsti dalla legge.

Nei casi tassativamente previsti dalla legge e dallo statuto (espressione n. 49) le proposte di deliberazione che comportano impegno di spesa riportano la copertura finanziaria attestata in sede di rilascio del parere di regolarità contabile: ad esecutività dell'atto l'impegno è assunto. Precisa è l'espressione sui contenuti del parere di regolarità contabile:

- è obbligatorio;
- può essere favorevole o non favorevole;
- se non favorevole deve contenere un'idonea motivazione.

Se la Giunta o il Consiglio deliberano pur in presenza di un parere di regolarità contabile con esito negativo, devono indicare nella deliberazione i motivi della scelta della quale assumono tutta la responsabilità.

Relativamente all'inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni la materia deve essere necessariamente prevista nel regolamento di contabilità dell'ente, in osservanza di esplicita prescrizione normativa (art, 170 del TUEL).

Il principio si sofferma anche su alcuni casi di incoerenza tra le proposte di deliberazione e la relazione previsionale e programmatica.

Il principio ha bisogno di una sua puntuale applicazione negli enti locali perché largamente disatteso.

7 - Riaccertamento degli impegni riportati a residuo.

Si conferma, come visto per l'entrata, la responsabilità dei preposti ai servizi dell'ente, per cui le condizioni necessarie al riaccertamento degli impegni riportati a residui devono essere costantemente verificate dai responsabili dei servizi competenti, i quali comunicano al responsabile del servizio finanziario non solo i risultati delle verifiche effettuate, ma anche i tempi e le eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui stessi.

E' principio particolarmente incisivo perché richiede un costante monitoraggio della situazione debitoria e degli impegni giuridicamente rilevanti per l'ordinamento.

In questa ultima tipologia la verifica del permanere o meno delle posizioni debitorie effettive, o di impegni riportati a residui passivi pur in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, in forza delle disposizioni ordinamentali, deve essere eseguita annualmente, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini della revisione del mantenimento, in tutto o in parte, delle poste impegnate giuridicamente o contabilmente negli anni precedenti e riportate a residuo.

La liberazione di risorse impegnate e non impiegate, la riprogrammazione degli impieghi anche di fondi vincolati (vedi espressione n. 79), la rigorosa applicazione del concetto di posizione debitoria ove richiesto devono diventare prassi consolidata in sede di riaccertamento dei residui. La corretta gestione richiede un'valorizzazione dell'inerenza tra fonti e impieghi e in tale senso deve essere vista l'operazione di riaccertamento.

La competenza deve convergere e si deve avvicinare alla fase di cassa.

8 - Liquidazione, ordinazione e pagamento.

Il principio è molto chiaro nella definizione delle fasi.

La competenza ad eseguire la liquidazione della spesa e ad adottare i relativi atti è attribuita esclusivamente al responsabile del servizio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa.

Il responsabile del servizio competente nella fase di liquidazione verifica la completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore.

In particolare, deve essere verificato che:

- (a) i documenti di spesa prodotti sono conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- (b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondono ai requisiti

quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;

c) l'obbligazione è esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

Il responsabile economico-finanziario è competente ad effettuare i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione.

La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata nel regolamento di contabilità, in termini di organizzazione generale dell'ente e al fine di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale.

Richiamo molto significativo all'efficienza gestionale è quello dell'espressione n. 87 in base alla quale le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della "celerità" del procedimento di spesa.

Si tiene conto, in termini di responsabilità, anche della normativa in materia di interessi moratori per ritardati pagamenti.

Si esaminerà di seguito la fattispecie normativa e organizzativa riferita alla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione.

L'ultima espressione riguarda le rilevazioni contabili ed è particolarmente rigorosa e incisiva perché individua i principi per la tenuta delle rilevazioni contabili:

- cronologia delle registrazioni;
- inalterabilità delle scritture ed evidenza delle successive eventuali rettifiche;
- sicurezza della conservazione dei dati;
- tempestività delle rilevazioni in relazione ai fatti gestionali cui si riferiscono;
- collegabilità delle registrazioni contabili con gli atti amministrativi e gestionali che li hanno generati;
- tracciabilità delle operazioni se rilevate con supporto informatico.

Si preoccupa altresì di richiamare le codifiche ai fini del consolidamento dei conti pubblici in termini di cassa.

In ultimo richiama gli elementi fondamentali per la rilevazione sotto il profilo economico-patrimoniale dei fatti di gestione, concludendo la visione prospettica del sistema informativo contabile garantito dalle rilevazioni di esercizio nella sua integrità e completezza.

La parte relativa ai debiti fuori bilancio necessita di un'analisi approfondita specifica che non risulta compatibile con la presente trattazione.

Si può soltanto richiamare il fatto che i principi sui debiti fuori bilancio sono stati costruiti sulla base della migliore giurisprudenza e attività consultiva della Corte dei Conti anche nelle proprie articolazioni Regionali.

9 - Il parere delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti in sede consultiva in data 20 marzo 2009.

Le Sezioni Riunite della Corte dei Conti hanno fornito il proprio articolato parere sulla revisione dei principi contabili operata dall'Osservatorio.

Tale parere è risultato molto utile per un riconsiderazione sistemica di tutti i principi e in particolare è risultato molto articolato sul principio riguardante la gestione.

Da un lato è risultato rafforzato il lavoro svolto, dall'altro si sono resi possibili ulteriori miglioramenti.

Appare chiara la definizione iniziale secondo la quale " il principio traspone in moduli operativi le regole che devono ispirare, con riguardo alla informazione contabile, un corretto rapporto tra direzione politica ed amministrativa, anche in relazione alle connessioni intercorrenti tra l'informazione stessa e le situazioni giuridiche cui deve conformarsi".

10 - Il principio contabile sulla gestione nel quadro dell'evoluzione normativa: il federalismo fiscale e la delega sul lavoro pubblico.

Il principio sulla gestione nel complessivo sistema di bilancio trova ora un ulteriore fondamento normativo nella legge recante la "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione" approvata in via definitiva dal Senato il 29 Aprile.

All'art.1 – ambito di intervento – si prevede che la legge costituisce attuazione dell'art. 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione, l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti.

All'art. 2 si definiscono i principi e criteri direttivi generali ai quali dovranno informarsi i decreti legislativi attuativi della delega.

Tra questi appaiono funzionali alla riflessione sul principio contabile sulla gestione negli enti locali i seguenti:

- autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo. E' un forte richiamo all'attuazione del binomio autonomia – responsabilità in tutti i processi di decisione e gestione. La sottolineatura della responsabilizzazione contabile appare molto congruente con la struttura complessiva dei principi contabili degli enti locali;
- determinazione del costo e del fabbisogno standard, quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica. Definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, secondo comma, lettere m) e p) della Costituzione. La comparazione e valutazione dell'azione pubblica avvengono in un'ottica di efficientamento complessivo del sistema. La gestione degli enti locali è l'oggetto a cui si riferisce il legislatore per finalizzare l'azione di responsabilizzazione sui risultati programmati ed effettivamente realizzati nel processo gestionale.

Il tutto si realizza in un'ottica di sistema che richiede l'adozione di politiche di bilancio coerenti con gli obiettivi generali di finanza pubblica, come quelli riferibili al patto di stabilità e crescita europeo, anche attraverso criteri uniformi di registrazione delle poste di entrata e di spesa dei bilanci dello Stato, delle Regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni;

- tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa, contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri. La correlazione tra prelievo di ricchezza dalla comunità di riferimento e beneficio ottenibile dalla medesima dai servizi resi dall'ente locale, trova la sua espressione concreta, misurabile e rendicontabile nei fatti di gestione che caratterizzano l'ente.

Il principio contabile sulla gestione deve essere letto e interpretato in sintonia con i principi richiamati in ordine all'attuazione del federalismo fiscale, per favorire in questo modo una visione complessiva, strutturata e integrata dell'azione pubblica di cui l'attività degli enti locali costituisce componente fondamentale.

Anche la legge 4.3.2009, n. 15 recante "Delega al Governo finalizzata all'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e alla efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni...omissis.." reca importanti principi e criteri che trovano connessione e correlazione con il principio sulla gestione degli enti locali e con gli altri principi. Basti citare, ma sarebbe utile un maggiore approfondimento, l'art. 4 recante principi e criteri in materia di valutazione delle strutture e del personale delle amministrazioni pubbliche e di azione collettiva, nonché sulla trasparenza nelle amministrazioni pubbliche.

Tra i principi di maggiori rilievo richiamiamo:

- individuare sistemi di valutazione delle amministrazioni pubbliche diretti a rilevare ...omissis... con il coinvolgimento degli utenti, la corrispondenza dei servizi e dei prodotti resi ad oggettivi standard di qualità, rilevati anche a livello internazionale;
- prevedere l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di predisporre, in via preventiva, gli obiettivi che l'amministrazione si pone per ciascun anno e di rilevare, in via consuntiva, quanta parte degli obiettivi dell'anno precedente è stata effettivamente conseguita, assicurandone la pubblicità per i cittadini, anche al fine di realizzare un sistema di indicatori di produttività e di misuratori della qualità e del rendimento del personale, correlato al rendimento individuale e al risultato conseguito dalla struttura;
- promuovere la confrontabilità tra le prestazioni omogenee delle pubbliche amministrazioni ... omissis ... stabilendo annualmente a tale fine indicatori di andamento gestionale, comuni alle diverse amministrazioni pubbliche o stabiliti per gruppi omogenei di esse, da adottare all'interno degli strumenti di programmazione, gestione e controllo e negli strumenti di valutazione dei risultati.

L'attività gestionale diventa fondamentale per saldare programmazione e rendicontazione dei risultati in un sistema di bilancio unitario. La normativa di principio richiama aspetti e contenuti che dovranno trovare sviluppo e realizzazione nell'attività della pubblica amministrazione.

11 - Una fattispecie concreta di applicazione del principio contabile sulla gestione: " La tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni"

L'art. 9 della legge 102/2009 è rubricato "tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni" e rappresenta norma di particolare rilievo per la direzione e gestione degli

enti locali in rapporto con i terzi portatori d'interesse e creditori della Pubblica Amministrazione.

La finalità che il legislatore indica all'inizio dell'articolo è chiara "garantire la tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni, in attuazione della direttiva 2000/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 giugno 2000, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, recepita con il decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231".

La direttiva, stabilisce un termine massimo di 30 giorni per il saldo della fattura (qualora una scadenza non sia concordata tra le parti), fissa interessi di mora automatici e impone ai Governi di fornire al creditore un titolo esecutivo, di norma entro 90 giorni, se la liquidazione non avviene a termine.

Nelle premesse della direttiva si fa riferimento in termini chiari alle patologie che la stessa ritiene di dover rimuovere. Si afferma, tra l'altro, quanto segue: i periodi di pagamento eccessivi e i ritardi di pagamento impongono pesanti oneri amministrativi e finanziari alle imprese, ed in particolare a quelle di piccole e medie dimensioni. Inoltre tali problemi costituiscono una tra le principali cause d'insolvenza e determinano la perdita di numerosi posti di lavoro. Tale situazione limita notevolmente le transazioni commerciali tra gli Stati membri, ciò contrasta con l'articolo 14 del trattato, secondo il quale gli operatori economici dovrebbero essere in grado di svolgere le proprie attività in tutto il mercato interno in condizioni che garantiscano che le operazioni transfrontaliere non comportino rischi maggiori di quelle interne. L'applicazione di norme sostanzialmente diverse alle operazioni interne e a quelle transfrontaliere comporterebbe la creazione di distorsioni della concorrenza. I ritardi di pagamento costituiscono una violazione contrattuale resa finanziariamente attraente per i debitori nella maggior parte degli Stati membri per i bassi livelli dei tassi degli interessi di mora e/o dalla lentezza delle procedure di recupero. Occorre modificare decisamente questa situazione anche con un risarcimento dei creditori, per invertire tale tendenza e per far sì che un ritardo di pagamento abbia conseguenze dissuasive. La direttiva è finalizzata a proibire l'abuso della libertà contrattuale in danno del creditore.

Nel caso in cui un accordo abbia principalmente l'obiettivo di procurare al debitore liquidità aggiuntiva a spese del creditore, o nel caso in cui l'appaltatore principale imponga ai propri fornitori o subappaltatori termini di pagamento ingiustificati rispetto ai termini di pagamento ad esso concessi, si può ritenere che questi elementi configurino un siffatto abuso.

La direttiva disciplina tutte le transazioni commerciali a prescindere dal fatto che esse siano effettuate tra imprese pubbliche o private o tra imprese e autorità pubbliche, tenendo conto del fatto che a queste ultime fa capo un volume considerevole di pagamenti alle imprese. Essa pertanto dovrebbe disciplinare anche tutte le transazioni commerciali tra gli appaltatori principali ed i loro fornitori e subappaltatori.

Il D. Lgs. 09/10/2002, n. 231 ha dato attuazione alla direttiva della Comunità relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

Le disposizioni del decreto si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale. Il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. Gli interessi decorrono, automaticamente, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento.

Se il termine per il pagamento non è stabilito nel contratto, gli interessi decorrono, automaticamente, senza che sia necessaria la costituzione in mora, alla scadenza del seguente termine legale:

- a) trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura da parte del debitore o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente;
- b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;
- c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;
- d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data. Le parti, nella propria libertà contrattuale, possono stabilire un termine superiore rispetto a quello legale, a condizione che le diverse pattuizioni siano stabilite per iscritto.

Salvo diverso accordo tra le parti, il saggio degli interessi, è determinato in misura pari al saggio d'interesse del principale strumento di rifinanziamento della Banca centrale europea applicato alla sua più recente operazione di rifinanziamento principale effettuata il primo giorno di calendario del semestre in questione, maggiorato di sette punti percentuali.

Ai fini dell'accelerazione dei pagamenti della Pubblica Amministrazione occorre fare riferimento anche all'art. 9, comma 3 - bis, della legge 28 gennaio 2009, n. 2, conversione del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, recante "misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale".

Per l'anno 2009, su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, le regioni e gli enti locali, nel rispetto dei limiti di cui agli articoli 77-bis e 77-ter del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, possono certificare, entro il termine di venti giorni dalla data di ricezione dell'istanza, se il relativo credito sia certo, liquido ed esigibile, al fine di consentire al creditore la cessione pro soluto a favore di banche o intermediari finanziari riconosciuti dalla legislazione vigente. Tale cessione ha effetto nei confronti del debitore ceduto, a far data dalla predetta certificazione, che puo' essere a tal fine rilasciata anche nel caso in cui il contratto di fornitura o di servizio in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto escluda la cedibilita' del credito medesimo. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, sono disciplinate le modalita' di attuazione (Decreto MEF 19 maggio 2009 in G.U. n. 157 del 9 luglio 2009).

12 - Misure organizzative per garantire la tempestività dei pagamenti e profili di responsabilità

La disciplina introdotta dall'art. 9 distingue due obiettivi:

- per prevenire la formazione di nuove situazioni debitorie;
- in relazione ai debiti già in essere alla data di entrata in vigore del decreto anticrisi.

Relativamente al primo obiettivo il legislatore individua azioni da realizzare a contenuto organizzativo e anche procedimentale:

- le pubbliche amministrazioni incluse nell'elenco adottato dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi del comma 5 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, adottano entro il 31 dicembre 2009, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, le opportune misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti. Le misure adottate sono pubblicate sul sito internet dell'amministrazione;
- nelle amministrazioni di cui sopra al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica;

- la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al punto precedente comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa;
- qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi;
- le disposizioni del presente punto non si applicano alle aziende sanitarie locali, ospedaliere, ospedaliere universitarie, ivi compresi i policlinici universitari.

I riflessi sugli enti locali del quadro normativo sopra delineato sono rilevanti e particolarmente delicati agli effetti dei vincoli di finanza pubblica connessi con gli obiettivi del patto di stabilità interno assegnati a Province e Comuni.

La domanda che ci poniamo è: quali misure organizzative adottare per raggiungere gli scopi voluti?

La prima considerazione riguarda ciò che non si deve fare. Sarebbe una scelta sbagliata inserire l'adempimento richiesto nel processo dei pareri di regolarità tecnica e contabile senza avere, a monte, affrontato l'argomento in termini di responsabilità della dirigenza nella complessiva struttura dell'ente.

Ancora una volta si determinerebbe un effetto a cascata che avrebbe conseguenze difficili da immaginare sull'operatività del servizio economico – finanziario e sul lavoro del dirigente del servizio oltretutto sulla sua responsabilità. Nel contempo avremmo creato soltanto un nuovo "adempimento" di tipo procedurale che non corrisponde all'effettività delle verifiche e delle scelte programmatiche prioritarie, che devono sostanziare gli interventi organizzativi utili per raggiungere lo scopo che, non dimentichiamo, è quello di avvicinare la competenza di bilancio alla cassa e garantire pertanto la tempestività dei pagamenti della pubblica amministrazione.

Appare invece essenziale affrontare l'argomento in termini di organizzazione generale delle responsabilità e di sistema informativo – contabile interno, tenendo conto che nell'attuale assetto dei vincoli di finanza pubblica il patto di stabilità interno esplica i suoi effetti in termini di cassa nel settore di entrata e di uscita del conto capitale:

- la prima decisione da assumere è l'assegnazione di budget di cassa coerenti con il raggiungimento dell'obiettivo programmatico del patto di stabilità ad ogni dirigente apicale o responsabile di servizio sempre apicale. La coerenza deve essere valutata rispetto al prospetto obbligatorio allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 77 – bis, comma 12, della legge 133/08, contenente le previsioni di competenza e di cassa rilevanti ai fini del raggiungimento dell'obiettivo programmatico del patto. Tale prospetto non può peraltro essere interpretato come statico, ma aggiornato continuamente in modo dinamico tenendo conto degli andamenti di competenza e di cassa della gestione.

Pertanto affidare il budget di cassa significa in concreto informare il dirigente del settore competente sull'ammontare massimo dei pagamenti di cassa che potrà realizzare per le spese d'investimento e sull'ammontare delle entrate, assegnate alla sua responsabilità dal Piano esecutivo di gestione, che dovrà incassare al titolo quarto dell'entrata. Per la competenza relativa alla situazione corrente l'assegnazione delle fonti di entrata e delle risorse per gli impieghi di spesa è stata perfezionata con il Piano esecutivo di gestione;

- la fase di assegnazione dei budget di cassa deve essere perfezionata con un attento esame delle priorità da parte degli Amministratori e possibilmente con un'adeguata informativa alla Giunta che può assumere anche i contenuti di una "direttiva" per stabilire i criteri che stanno alla base dell'assegnazione dei budget stessi;
- la fase di assegnazione deve essere concertata e condivisa poi in Conferenza di Direzione da parte di tutti i responsabili apicali con il coordinamento del Direttore generale e del Responsabile del servizio economico finanziario al fine di garantire la compatibilità con le previsioni complessive rilevanti ai fini del patto;
- perfezionata l'assegnazione, ogni dirigente o responsabile di servizio conosce il proprio "tetto" di pagamenti compatibili con l'obiettivo generale di ente, come detto sopra, e conosce altresì l'ammontare degli incassi che deve realizzare per la parte di propria competenza quali entrate in conto capitale fondamentali per garantire l'equilibrio ai fini del patto;

Realizzato questo presupposto ogni responsabile di servizio è in grado di governare gli impegni di spesa come richiesto dalla legge:

- al momento dell'inizio del procedimento di spesa, ogni responsabile apicale o suo delegato dovrà esaminare la compatibilità degli impegni che si prevede di assumere, con il budget assegnato, valutando i tempi del procedimento di erogazione della spesa e le fasi di cassa con una metodologia simile a quella del "diagramma di Gantt". Si sottolinea che la valutazione deve essere fatta all'avvio del procedimento di spesa, perché se confinata alla fase di impegno potrebbe essere tardiva. Si consideri come ciò sia strategico nel caso delle spese di investimento quando si decide di dare avvio al processo: assegnazione delle risorse, prenotazione dell'impegno, eventuale impegno di stanziamento o improprio, impegno giuridicamente rilevante, liquidazione, pagamento;

- l'analisi di cui sopra deve sostanziare la "motivazione" degli atti che si vanno ad assumere, siano essi deliberazioni dell'organo esecutivo, sia determinazioni monocratiche. In concreto occorre avvicinare nelle decisioni di spesa la fase di competenza alla fase di cassa, e ciò deve necessariamente risalire al momento programmatico, perché limitarlo ad un fatto operativo – gestionale non risolve il problema ma irrigidisce soltanto i rapporti tra Autorità politica e dirigenza e altresì infra – dirigenziali;
- pertanto risulta chiaro che la responsabilità è dei singoli dirigenti o responsabili dei servizi che sono deputati all'impiego delle risorse in base al piano esecutivo di gestione e che risultano competenti all'assunzione dell'impegno di spesa;
- il responsabile del servizi economico – finanziario deve esaminare la congruità delle valutazioni contenute nella motivazione dei provvedimenti che "comportano impegni di spesa" rispetto al quadro generale dei vincoli del patto di stabilità, come contenuti nelle valutazioni preventive e concomitanti effettuate in base al prospetto dimostrativo della coerenza delle previsioni di bilancio con l'obiettivo programmatico già ricordato;
- periodiche riunioni della Conferenza di direzione devono consentire di monitorare l'andamento dei budget rispetto ai vincoli generali, tenendo sempre informata la Giunta nel caso sia di miglioramento degli andamenti tendenziali sia di peggioramento, affinché la stessa possa determinarsi sulle priorità da dare alla dirigenza;
- relativamente alla parte corrente di bilancio nell'attuale assetto normativo del patto, non sussistendo limiti di cassa, occorre che le azioni di cui sopra siano finalizzate alla semplificazione dei processi di erogazione delle spese e al loro snellimento e accelerazione, in compatibilità con la liquidità di cassa. L'indicazione dei tempi di pagamento deve consentire di responsabilizzare le strutture sul rispetto dei medesimi anche ai fini della valutazione delle performance del personale per l'erogazione dei compensi incentivanti la produttività;
- per la dirigenza le misure organizzative di cui sopra avranno una valutazione di effettività e di raggiungimento del risultato finale voluto dalla legge e dai principi di sana gestione in sede di valutazione ai fini delle indennità di risultato;
- le misure organizzative delineate possono essere applicate anche nel caso di superamento della "competenza mista", nelle regole applicative del patto, a favore dei due obiettivi di competenza e di cassa distinti e separati. Anzi, in questo caso, la metodologia avrebbe applicazione anche ai budget relativi alla situazione corrente di bilancio (vedi 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" – Capo VII – art. 30).

Certamente la norma ricade sugli enti locali che presentano una situazione di particolare criticità sul versante dei pagamenti delle spese in conto capitale o d'investimento per effetto della struttura normativa del patto di stabilità interno costruito sul principio della competenza

mista. Anche gli obiettivi finanziari del comparto Enti Locali per gli anni 2009 – 2011 di cui alla legge 133/08 comportano un sacrificio in termini di programmazione di bilancio che tende a impattare sulla spesa d'investimento in termini di cassa, essendo la situazione corrente rigida e bloccata sul versante delle entrate (art. 77 bis – comma 30 – legge 133/08). Le percentuali di miglioramento dei saldi finanziari previste per l'anno 2010, come già esaminato, rendono la manovra difficilmente sostenibile da parte degli enti locali che, d'altra parte, non possono ulteriormente rinviare i pagamenti delle spese d'investimento pena l'avvio di contenziosi, sospensione dei lavori, richieste di interessi e quanto altro, in stridente contrasto con le finalità indicate dall'art. 9 della legge 102/09.

La domanda che i responsabili di servizio degli enti si pongono riguarda come affrontare le situazioni in cui risulti evidenziata l'incompatibilità, in termini di cassa, del procedimento di spesa che si intende avviare con i vincoli di finanza pubblica. In base al sistema informativo – organizzativo delineato è competenza del dirigente, responsabile del procedimento di erogazione della spesa, evidenziare la situazione ai decisori politici proponendo possibili soluzioni evitando di rinviare "a valle" verso il servizio economico – finanziario il problema. Il dirigente non si limiterà a segnalare l'incompatibilità tra la decisione di spesa e la garanzia della tempestività dei pagamenti, nonché rispetto ai vincoli del patto di stabilità (budget), ma cercherà di proporre delle soluzioni:

- Riprogrammazione delle priorità degli interventi previsti anche intervenendo, se del caso, su progetti già approvati o avviati per rimodulare il diagramma dei tempi (rimodulazione della programmazione operativa e delle decisioni già assunte);
- Revisione dei tempi di realizzazione dell'intervento che si avvia;
- Rimodulazione del budget assegnato con revisione delle scelte complessive da parte della Giunta nell'equilibrio complessivo dei settori coinvolti;
- Proposte di tipo contrattuale sui tempi di realizzazione e pagamento che non determinino maggiori oneri per la finanza pubblica e siano coerenti con la Direttiva 2000/35/CE e il decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231";
- Proposte di recupero in termini di cassa di entrate in conto capitale che consentano un miglioramento del budget assegnato;
- Proposte di miglioramento del risultato della situazione corrente che possa favorire la spesa d'investimento e così di seguito.

Ciò che si deve evitare è la formazione di debiti pregressi. Il richiamo della legge ai profili di responsabilità richiede un approccio meditato e sistematico all'argomento.

Per quanto riguarda i debiti già in essere la norma non prevede interventi specifici per gli enti locali disponendo soltanto per i Ministeri e le Regioni commissariate.

13 - Analisi e revisione delle procedure di spesa: referto alla Corte dei Conti

Il legislatore affronta nell'art. 9 anche l'argomento dell'attività di "analisi e revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle relative risorse in bilancio".

Tale importante attività è prevista per i Ministeri dall'art. 9, comma 1 ter, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, recante "misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale" ed è effettuata anche dalle altre pubbliche amministrazioni di cui all'elenco previsto al comma 1 dell'articolo.

I risultati delle analisi sono illustrati in appositi rapporti redatti in conformità con quanto stabilito dall'art. 9 comma 1 ter, citato.

Nel caso degli enti locali e degli enti del servizio sanitario nazionale i rapporti sono allegati alle relazioni dei revisori sul bilancio di previsione e sul rendiconto, previste nell'art. 1 commi 166 e 170, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e da inviare alle competenti Sezioni Regionali di Controllo per l'esercizio del controllo collaborativo di cui all'art 7, comma 7, della legge 131/2003.

14 - Conclusione.

La conclusione vuole essere un invito a tutti i responsabili di ragioneria per un impegno vero e concreto nell'applicazione dei principi contabili, per guardare avanti, ed essere credibili nel momento in cui si stanno elaborando i principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci dei vari livelli di governo. Non possiamo assistere passivamente a questa importante fase della realizzazione del federalismo fiscale e per riuscire ad essere attori ascoltati abbiamo bisogno di conti chiari, comprensibili, veritieri e confrontabili. Di fronte alle nostre comunità i principi informativi della legge 5 maggio 2009, n. 42, recante la delega per l'attuazione del federalismo fiscale, sono un richiamo alle responsabilità di ogni operatore pubblico per la realizzazione di una vera "autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile di tutti i livelli di governo" (Art. 1, secondo comma, lettera a), legge 42/2009).

In allegato alla presente relazione è presentato uno stralcio dell'audizione dell'Unione delle Province alla Commissione Bilancio della Camera dei deputati, in data 22 settembre scorso, sulla Proposta di legge A.C. 2555 recante "Legge di contabilità e finanza pubblica". L'esame consentirà di approfondire alcuni dei concetti sopra enunciati.

Francesco Delfino

Commissione tecnica paritetica sull'attuazione
del federalismo fiscale – COPAFF – Ministero
Economia e Finanze.

Esperto di finanza locale dell'UPI.

Roma, 12 ottobre 2009

UPI – Audizione alla Commissione Bilancio – Camera dei deputati – 22.09.2009
A.C. 2555 – Proposta di legge di contabilità e finanza pubblica.
(Stralcio)

1 – Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili.
(titolo primo)

Il Titolo primo della proposta di legge riguarda " Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili".

Nel definire i principi di coordinamento e l'ambito di riferimento (art. 1) si stabilisce che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica secondo le modalità stabilite dalla legge e dai relativi decreti delegati, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, e ne condividono le responsabilità.

In particolare al quarto comma dell'art. 1 si qualificano come principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica, sia le disposizioni recate dalla legge di contabilità e finanza pubblica e dai relativi decreti delegati, sia le norme di attuazione del federalismo fiscale di cui alla legge 5 maggio 2009, n. 42.

I fondamenti e i tempi della delega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili sono definiti all'art. 2.

Entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge si prevede l'adozione di uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili, degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche e dei relativi termini di presentazione e approvazione. I sistemi e gli schemi sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Il secondo comma stabilisce i principi e criteri direttivi per l'emanazione dei decreti legislativi, tra cui:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche ai fini del consolidamento e del monitoraggio;
- raccordo con le amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità civilistica;
- adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale introdotta dai regolamenti comunitari;

- affiancamento in via sperimentale di un sistema e schemi di contabilità economico-patrimoniale;
- adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con i propri organismi gestionali esterni secondo uno schema tipo definito dal Ministero dell'Economia d'intesa con i Ministri interessati e con la Conferenza Unificata;
- definizione di un sistema di indicatori individuati con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri d'intesa con la Conferenza Unificata per quelli relativi alle Regioni, le province autonome e gli enti locali.

La proposta di legge prevede l'istituzione, ai fini della predisposizione dei decreti legislativi, del "Comitato per i principi contabili delle Amministrazioni pubbliche" composto da ventidue membri di cui sette rappresentanti degli enti territoriali.

Si dispone che il comitato agisca in reciproco raccordo con la "Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale " di cui alla legge 42/09 in particolare per le attività di cui all'art.2, comma 2, lettera h), della medesima legge, riguardanti l'individuazione dei principi fondamentali per l'armonizzazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni e attività connesse e collegate.

Il quadro normativo delineato richiede una attenta e rigorosa verifica di coerenza con i principi costituzionali, con la legislazione attuativa e in particolare con la legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale.

Si può subito osservare come la proposta di legge di contabilità e finanza pubblica affronti l'argomento fondamentale dell'adeguamento dei sistemi contabili in una prospettiva che non garantisce pienamente il riordino "sistemico" della contabilità dei vari livelli di Governo della Repubblica e soprattutto la partecipazione attiva dei medesimi a tale riordino.

In questa ottica la legge 42/2009 appare coerente con i principi costituzionali e maggiormente strutturata a garanzia delle modalità di partecipazione attiva delle istituzioni territoriali al processo di adeguamento dei sistemi contabili.

Di processo si tratta e come tale deve tendere a valorizzare il percorso che anche le Autonomie Locali hanno compiuto in questi anni nello specifico settore del sistema informativo contabile a beneficio di tutta la contabilità pubblica della Repubblica.

Si consideri l'evoluzione normativa di principio e attuativa, dal D. Lgs. 77/95 recante il nuovo ordinamento contabile e finanziario degli enti locali, al Testo Unico degli Enti Locali di cui al D. Lgs. 18 agosto 2000 , n. 267 e successive modifiche e integrazioni, ai principi contabili del sistema di bilancio degli enti locali approvati dall'Osservatorio sulla Finanza e Contabilità degli Enti Locali del Ministero dell' Interno (art. 154 del TUEL), senza dimenticare il Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n. 170 recante "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131" che nel definire l'ambito di applicazione ha chiaramente indicato come l'armonizzazione dei bilanci pubblici abbia per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato, e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita.

La legge 42/09 prevede all'art. 2 che all' individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici si proceda con decreto legislativo delegato, da adottare entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a "criteri predefiniti e uniformi", concordati in sede di Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato.

La registrazione delle poste di entrata e di spesa nei bilanci dello Stato, delle regioni, delle città metropolitane, delle province e dei comuni deve essere eseguita in forme che consentano di ricondurre tali poste ai criteri rilevanti per l'osservanza del patto di stabilità e crescita.

Il decreto legislativo deve individuare anche il termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e l' individuazione dei principi fondamentali per la redazione, entro un determinato termine, dei bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali in modo tale da assicurare le informazioni relative ai servizi esternalizzati.

La definizione di criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata, garantisce una fase di confronto e di collaborazione istituzionale "forte" tra lo Stato e le autonomie territoriali in coerenza con i principi costituzionali e secondo il principio di leale collaborazione tra i vari livelli di governo di cui all' art. 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131.

Anche il procedimento di definizione dei decreti legislativi di cui all'art. 2, commi 3 e 4, della legge 42/2009 prevede la collaborazione con le Regioni e gli enti locali e apposita intesa da raggiungere in sede di Conferenza Unificata.

"In mancanza di intesa nel termine di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, il Consiglio dei ministri delibera, approvando una relazione che è trasmessa alle Camere. Nella relazione sono indicate le specifiche motivazioni per cui l'intesa non è stata raggiunta" (Art. 2, terzo comma, terzo e quarto periodo – legge 42/09).

Per superare la mancanza dell'intesa occorrono pertanto relazioni e comunicazioni a ciascuna Camera (art. 2, comma 4, secondo periodo) che assicurano una particolare tutela alle Regioni e agli enti locali, nel caso in cui il Governo non intenda conformarsi all'intesa anche a seguito dell'espressione dei pareri parlamentari (trasmissione di un'ulteriore relazione alle Camere e alla Conferenza Unificata).

La legge prevede quindi che il Governo assicuri, nella predisposizione dei decreti legislativi, piena collaborazione con le regioni e gli enti locali (art.2, quinto comma).

Nella proposta di legge sulla contabilità e finanza pubblica, all'art. 2, quarto comma, il procedimento non garantisce con identica forza l'iter dell'esame parlamentare, in caso di mancanza dell'intesa in Conferenza Unificata.

Ma appare ancora più evidente la differenza, nell'impostazione del raccordo e della collaborazione con gli enti locali, se si esaminano gli strumenti, previsti dalla proposta di legge e dalla legge sul federalismo fiscale, per la predisposizione dei decreti legislativi.

L'art. 3 della legge 42/2009 prevede l'istituzione della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale destinata ad esprimere i pareri sugli schemi di decreti legislativi, a verificare lo stato di attuazione della legge riferendone alle Camere, a formulare osservazioni e fornire elementi di valutazione al Governo per la predisposizione dei decreti legislativi. E' istituito quindi il Comitato di rappresentanti delle autonomie territoriali che ha come finalità del proprio lavoro quella di assicurare il raccordo della Commissione con le regioni, le città metropolitane, le province e i comuni.

La Commissione utilizza come strumento tecnico e conoscitivo la "Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale" che attua la condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie e, tra l'altro, svolge attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (art. 4 - legge 42/2009).

La proposta di legge di finanza e contabilità pubblica prevede invece il "Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche" composto in prevalenza da rappresentanti tecnici delle amministrazioni pubbliche centrali.

Il comitato si prevede che agisca in reciproco raccordo con la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale in particolare per le attività relative all'individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 2, comma 2, legge 42/2009). Le modalità di tale raccordo risultano tutte da definire e dal confronto tra i due approcci normativi risulta chiaro che la partecipazione politico - tecnica degli enti locali alla predisposizione dei criteri e delle modalità dell'armonizzazione dei sistemi di bilancio non risulta parimenti garantita da adeguata strutturazione procedimentale e strumentale nella proposta di legge sulla contabilità e finanza pubblica rispetto all'impostazione data dalla legge 42/2009.

Tale argomento merita un'attenta analisi e considerazione per garantire un quadro armonico e coerente tra le due impostazioni normative.

La necessità di tale raccordo è anche confermata, e resa ancora maggiormente necessaria, dal fatto che, in base al sesto comma dell'art. 2 della legge 42/2009, almeno uno dei decreti legislativi è adottato entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della legge (maggio 2010) e reca i principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici di cui all'art. 2, comma 2, lettera h), della legge.

E' la materia su cui si attua il raccordo con il Comitato per i principi contabili di cui si è detto in precedenza.

L'importanza di tale primo decreto legislativo è ulteriormente rafforzata, anche in termini di armonizzazione dei sistemi informativi – contabili, dal fatto che in allegato a tale schema di decreto il Governo trasmette alle Camere una relazione concernente "il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali ed ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura fondamentale dei rapporti finanziari tra lo Stato, le regioni a statuto ordinario e a statuto speciale, le province autonome e gli enti locali, con l'indicazione delle possibili distribuzioni delle risorse" (Art. 2 sesto comma, ultimo periodo).

La definizione del quadro di finanziamento degli enti locali secondo principi di autonomia di entrata e di spesa e maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile (art 2, secondo comma, lettera a)) non può avvenire senza un correlato sistema contabile, armonizzato con quello degli altri livelli di governo, trasparente e rispondente alle esigenze informative, programmatiche, gestionali e di controllo degli enti locali.

Risulta pertanto evidente la necessità di determinare con chiari riferimenti normativi quale sia il procedimento e quale il decreto delegato che affronterà in modo organico la riforma dei sistemi contabili degli enti locali, in un quadro complessivo di armonizzazione dei sistemi di bilancio pubblici, garantendo il coinvolgimento delle autonomie locali in un sistema equoordinato e collaborativo secondo i principi costituzionali.

In tale ottica devono essere esaminati i principi e criteri direttivi di cui all'art. 2, comma due, della proposta di legge di contabilità e finanza pubblica riguardanti, tra l'altro, l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi, l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con i propri organismi gestionali esterni, la definizione di un sistema di indicatori.

L'analisi deve consentire di non correre il rischio di formulare principi e criteri direttivi, e quindi di predisporre decreti legislativi, che privilegino una visione centralistica della contabilità degli enti locali, giustamente rispondente a impostazioni coerenti con i regolamenti comunitari e con la visione aggregata delle informazioni finanziarie a livello di conti pubblici nazionali, ma non adeguata ai fabbisogni informativi degli enti locali più vicini al cittadino, alle economie locali e gestori di servizi pubblici.

In questa visione logica appare riduttivo l'affiancamento, soltanto in via sperimentale, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico – patrimoniale, che come noto è già obbligatoria per gli enti locali di maggiori dimensioni. Si ribadisce anche la necessità di tenere conto, nel raccordo che si deve realizzare come indicato in precedenza, del quadro sistematico dei "Postulati e principi contabili degli enti locali" approvati dall'Osservatorio sulla Finanza e contabilità degli enti locali, operante presso il Ministero dell'Interno, che si auspica possa trovare un formale recepimento con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica come proposto dal Presidente dell'Osservatorio.