



Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da

Gennaro Terracciano, Piero Bontadini, Stefano Toschei,
Mauro Orefice e Domenico Mutino

Direttore Responsabile

Marco Cardilli

Coordinamento

Valerio Sarcone

FASCICOLO N. 10/2013

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

eurilink

Comitato scientifico

Bonfiglio Salvatore, Carloni Enrico, Castiello Francesco, Cittadino Caterina, D'Alessio Gianfranco, Di Pace Ruggiero, Gagliarducci Francesca, Gardini Gianluca, Gattamelata Stefano, Greco Maurizio, Laurini Giancarlo, Liccardo Gaetano, Mari Angelo, Marini Francesco, Mastrandrea Gerardo, Matera Pierluigi, Merloni Francesco, Palamara Luca, Palma Giuseppe, Panzironi Germana, Patroni Griffi Filippo, Piazza Angelo, Pioggia Alessandra, Puliati Helene, Realfonzo Umberto, Schioppa Vincenzo, Sciascia Michel, Sestini Raffaello, Spagnoletti Leonardo, Staglianò Giuseppe, Storto Alfredo, Titomanlio Federico, Tomassetti Alessandro, Uricchio Antonio, Volpe Italo.

Comitato di redazione

Laura Albano, Sonia Albertosi, Federica Angeli, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Federico Dinelli, Francesca Romana Feleppa, Luigi Ferrara, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Giuliano Gruner, Laura Lambertini, Laura Letizia, Roberto Marotti, Massimo Pellingra, Benedetto Ponti, Carlo Rizzo, Francesco Rota, Stenio Salzano, Ferruccio Sbarbaro, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano, Manuela Veronelli, Angelo Vitale, Virginio Vitullo.

SEMINARIO DI STUDI SISTEMA DI FINANZA PUBBLICA, DIVERSI LIVELLI DI GOVERNO E LA FUNZIONE DI CONTROLLO

Cortona 18-19 ottobre 2013

intervento programmato

L'armonizzazione dei sistemi contabili e le relative implicazioni alla luce della più recente evoluzione legislativa

di Mauro Orefice

La suggestione per questo intervento è stata fornita da un'affermazione contenuta in una relazione presentata durante il recente convegno che si è tenuto a Varenna nel settembre scorso. In quell'occasione, parlando della legge sul federalismo fiscale (legge 42/2009) si è detto che essa appare appartenere alla preistoria.

Si tratta di un'affermazione che fa riflettere, tenendo conto che, ovviamente, non può far riferimento ad un dato meramente cronologico quanto piuttosto ad un cambio di approccio e di filosofia legislativa che evidentemente ha caratterizzato i successivi interventi del legislatore negli anni più recenti.

D'altra parte, ciò che non può sfuggire è che l'operatore del diritto si trova oggi di fronte ad uno scenario evolutivo dei sistemi contabili pubblici, e ciò sulla spinta delle normative europee in particolare in materia di patto di stabilità e di fiscal

compact così come delle necessità interne di dare, da una parte maggiore responsabilizzazione ai soggetti territoriali nella gestione della spesa, dall'altra di creare un maggiore e più efficace coordinamento della finanza pubblica anche attraverso l'armonizzazione dei conti pubblici.

Ciò appare chiaro se solo si considerano gli interventi operati attraverso la nuova legge di contabilità pubblica numero 196/2009 (successivamente modificata con la legge numero 39/2011), il decreto legislativo numero 91/2011 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, il decreto legislativo numero 118/2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e, ancora più significativamente, la legge numero 1/2012 che ha ricondotto il concetto di armonizzazione dei bilanci pubblici all'interno della

competenza esclusiva dello Stato. Inoltre, non può essere sottovalutato anche il ruolo svolto dal decreto legislativo numero 150/2009 relativamente alle disposizioni in materia di programmazione dell'attività e di rendicontazione dei risultati.

Ciò che quindi in realtà è entrato in conflitto e che, forse, giustifica l'iniziale affermazione fatta nei confronti delle disposizioni in materia di federalismo fiscale, appartiene al necessario equilibrio che, in particolare oggi, va assicurato al rapporto fra unitarietà della finanza pubblica, intesa sia nella sua fase di formazione che di gestione e di rendicontazione, e autonomie territoriali.

D'altra parte, va anche evidenziato che una maggiore chiarezza nei conti pubblici non può che assicurare la base, in particolare in questa delicata fase di crisi economica, ad una conoscenza più puntuale dei fenomeni di finanza pubblica e di modalità della spesa, conoscenza che sola può consentire sulla spesa medesima interventi a carattere selettivo atti a garantire un reale percorso di riqualificazione della stessa evitando, ai fini del suo contenimento, tagli lineari della cui bontà e della cui efficacia si può ampiamente dubitare.

L'approccio odierno, quindi, è testimonianza di un lungo travaglio che i sistemi contabili hanno affrontato e affrontano al duplice scopo di monitorare e tenere sotto controllo la spesa pubblica ma, contemporaneamente, anche al fine di accrescere e di migliorare il contenuto informativo dei documenti contabili. Non può dimenticarsi, in proposito, che il miglioramento di tale contenuto, al di là del suo scopo primario, incide in maniera sostanziale sul complesso dei sistemi organizzativi dell'amministrazione determinandone una crescita in termini di efficacia ed efficienza.

Ciò comporta una domanda che, a questo punto, appare inevitabile. Ci si deve cioè chiedere se il processo di armonizzazione dei conti pubblici è in grado assicurare la trasparenza dei sistemi contabili e di bilancio, cioè se il concetto stesso di armonizzazione può essere inteso come base ai fini del miglioramento conoscitivo dei fenomeni di finanza pubblica.

La risposta alla domanda parte essenzialmente da una precisazione del concetto di trasparenza, intesa come riferita ai processi contabili. Siamo abituati a parlare di trasparenza come di un aspetto legato alla richiesta di un singolo, giuridicamente qualificata, di accesso alle informazioni che per qualche verso lo interessano. È ciò che ci è stato insegnato dalla legge 241/1990 e da tutto quanto a tale norma ha fatto seguito in particolare nella giurisprudenza amministrativa. Ma, oggi, tale processo sembra essersi interrotto per dare spazio ad un concetto di trasparenza differente di ciò è testimone anche quanto il legislatore ha voluto scrivere nel decreto legislativo numero 33/2013, adottato a valle degli interventi operati dalla legge numero 190/2012 in materia di anticorruzione. Alla luce di tali più recenti insegnamenti, infatti, possiamo dire che nel nostro ordinamento è subentrata - e ciò a valere anche sugli ordinamenti e i processi contabili - una visione che lega il concetto di trasparenza alla conoscenza pubblica del comportamento, delle procedure e dei risultati raggiunti dalle pubbliche amministrazioni non solo nel loro agire amministrativo ma anche e soprattutto in rapporto alle risorse loro assegnate.

Se ciò è vero, non può negarsi che accanto al concetto di trasparenza il legislatore ha introdotto ai fini di un corretto esercizio e di una corretta gestione delle risorse elementi sempre più pressanti

in materia di programmazione e di flessibilità degli strumenti contabili.

È più che evidente infatti come nella legislazione più recente il bilancio annuale ed il bilancio pluriennale confermino ed accentuino la propria funzione programmatica attraverso la nuova impostazione, codificata nella legge 196/2009 ma già presente anche negli esercizi finanziari immediatamente precedenti, in missioni e programmi, cioè attraverso quella impostazione che conferisce priorità alla lettura dei bilanci per finalità. Ma già in questo aspetto è lecito cogliere le difficoltà in cui l'operatore si muove, tenuto conto che l'impostazione nuova dei bilanci di previsione risponde ad una chiara esigenza di sintesi delle scelte relative all'allocazione delle risorse a favore di chi è preposto ad autorizzare la relativa spesa, cioè il Parlamento. Ma è anche vero che, quando questa sintesi diventa estrema, quella chiarezza insita nella predisposizione in particolare dei programmi di spesa, finisce per perdersi determinando una sorta di cortocircuito tra soggetto proponente (il Governo) e soggetto approvante (il Parlamento).

Appare interessante anche, sotto il profilo dell'armonizzazione intesa come trasparenza, la cosiddetta integrazione del piano dei conti.

Le esperienze maturate e gli interventi normativi che si sono succeduti a partire dall'avvio del sistema di Contabilità economica hanno reso infatti necessario procedere ad alcune revisioni del Piano dei conti pubblicato con la Tabella B annessa al D. L.vo 279/1997. Una prima revisione è stata approvata con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 34558 del 25 marzo 2002 ed una seconda con analogo decreto ministeriale n. 32381 del 6 aprile 2004. Successi-

vamente, a seguito della applicazione del terzo livello del Piano dei conti intervenuta a decorrere dal Budget 2005, sono emerse nuove esigenze di modifica, anche allo scopo di stabilire una più stretta coerenza con i criteri di classificazione economica adottati in contabilità nazionale ed in ambito internazionale.

Esso è previsto solo per le amministrazioni in contabilità finanziaria ed è costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali; è unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche, con i necessari adattamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti ed è elaborato anche in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica

L'adozione di un piano dei conti integrato rappresenta, in sostanza, un'indicazione importante per consentire una lettura dei dati sia finanziaria sia economico patrimoniale sostanzialmente omogenea per tutte le pubbliche amministrazioni. Peraltro, a tale riguardo la criticità è posta dal reale ruolo svolto nell'ambito del nostro sistema dal bilancio economico patrimoniale che, come noto, continua ad avere una finalità solo conoscitiva e non autorizzativa della spesa. In sostanza, nonostante il bilancio economico sia stato introdotto nelle scritture statali fin dal 1997 (decreto n. 279/1997) esso non ha mai coperto del tutto quella finalità che risiedeva nel collegare le voci di spesa alle voci di costo. E ciò non perché non sia stato realmente fatto dalle amministrazioni quanto piuttosto perché nella stesura dei bilanci, alla fine, poca e scarsa è stata la rilevanza nella predisposizione dell'unico bilancio autorizzatorio della spesa, quello finanziario, della corrispondente situazione del piano dei costi.

Ancora, entrambi i decreti legislativi del 2011, il numero 91 ed il numero 118, prevedono la sperimentazione del criterio della competenza finanziaria rafforzata, secondo il quale le obbligazioni attive e passive sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui sono giuridicamente perfezionate e sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza.

Il nuovo principio generale della competenza finanziaria intende essenzialmente perseguire le finalità di conoscere i debiti effettivi della PA; evitare l'accertamento di entrate future; evitare l'assunzione di impegni di cui non si conosce la scadenza; rafforzare la programmazione di bilancio; favorire la modulazione dei debiti secondo l'effettivo fabbisogno; avvicinare la competenza finanziaria alla competenza economica.

È evidente che si tratti di un compromesso rispetto all'evoluzione verso la contabilità di mera cassa. Tuttavia in questo caso bisogna riconoscere che, se pure sia inevitabile attribuire al bilancio di cassa una funzione irrinunciabile per il controllo dei flussi reali di spesa e per la conoscenza dei medesimi, ciò che continua a mancare nel nostro sistema è la consapevolezza della necessità di portare il nostro regime contabile ai livelli dei paesi partner più evoluti, laddove il principio prevalente è riposto nel sistema della contabilità economica.

Anche riguardando la realtà degli enti territoriali è lecito evincere come il legislatore abbia operato delle scelte in un certo senso favorevoli al miglioramento della funzione programmatrice del bilancio e, di conseguenza, nell'ottica di una maggiore armonizzazione dei sistemi vigenti.

Infatti, anche per i soggetti territoriali assistiamo all'affermazione del principio di affiancamento

della contabilità economico patrimoniale a quella finanziaria, così come alla tendenza a strutturare le scritture contabili sulla base dei principi statali relativi alla identificazione di missioni e programmi. Nella stessa direzione appare muovere la riconduzione ad unità del piano della performance e del PEG, mentre particolare importanza assume la previsione del bilancio consolidato dell'ente locale con gli enti, gli organismi strumentali, le aziende e le società controllate. Ciò, tra l'altro appare ancora più rilevante in quanto funzionale e strumentale al controllo operato secondo le nuove disposizioni del testo unico numero 267/2000, così come novellato dal decreto legge numero 174/2012.

Dal quadro così delineato appare quindi chiaro, tornando alle affermazioni iniziali di questo intervento, che ciò che veniva previsto dalla legge 42 del 5 maggio 2009 sul federalismo fiscale, in particolare all'articolo due, relativamente alla delega al governo volta ad introdurre per tutte le amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, i medesimi principi e criteri direttivi relativi all'armonizzazione dei sistemi contabili, risulta ampliato e superato dalla delega di cui alla legge numero 196 da cui, poi, origina il decreto legislativo 23 giugno 2011, numero 118. Il decreto 118/11, si rammenta, è uno degli otto decreti emanati in materia di federalismo fiscale e rappresenta il tentativo di realizzare un'armonizzazione sostanziale dei sistemi contabili delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi (in particolare gli enti del settore sanitario e le aziende dipendenti) con quello dello Stato. Con altro provvedimento, il decreto legislativo 31 maggio 2011, numero 91, sono state dettate disposizioni sull'adeguamento e l'armonizzazione dei sistemi contabili delle altre amministrazioni

pubbliche, sicché il quadro normativo in materia sembra essere completo.

Se dunque il sistema e la filosofia concepita dalla legge 42/2009 appare superato nella sua portata e nei suoi contenuti dai successivi interventi legislativi che, pur tendendo alla responsabilizzazione dei centri territoriali di spesa, hanno tuttavia riportato allo Stato il concetto fondamentale e le relative responsabilità in materia di armonizzazione dei conti pubblici (vedi nuovo articolo 117 Cost.), pur tuttavia non sembrano mancare elementi di criticità anche nel nuovo panorama disegnato dalle deleghe della legge 196/2009 e dalla recente riforma costituzionale.

Infatti non può tacersi del fatto che il processo avviato per l'armonizzazione dei sistemi contabili appare ambizioso poiché si estende dalla fase di formazione del bilancio alla sua gestione ed alla sua conclusiva rendicontazione.

In tale ottica risulta evidente che uno dei problemi fondamentali di cui tener conto è il rispetto del pluralismo che la carta costituzionale assicura a livello territoriale. Invero, ciò che appare necessario è la ricerca di punti di equilibrio che, tenuto conto delle diversità degli enti di riferimento, consentano un giusto rapporto fra le esigenze di armonizzazione e la differenziazione delle discipline contabili. Cioè a dire, ancora, che l'implementazione delle nuove norme in materia di armonizzazione deve tenere in particolare considerazione la salvaguardia dei collegamenti fra i di-

versi sistemi contabili esistenti nel nostro ordinamento e i modelli organizzativi degli enti di riferimento, nel rispetto dell'autonomia organizzativa e gestionale di questi ultimi garantita nella nostra Costituzione.

Sarà ancora opportuno tenere presente quanto oggi giustificato dal momento attuale caratterizzato dall'imperversare di una profonda crisi economica rispetto a quanto il nostro ordinamento dovrà, a regime, considerare come assetto ordinamentale stabile nel rispetto dell'equilibrio delle autonomie territoriali. Ciò anche per stabilire il livello di intervento dei processi di armonizzazione nei procedimenti contabili, cioè per identificare in quale fase o in quali fasi sarà necessario più che in altre avere norme e principi comuni nei diversi ordinamenti contabili.

Da ultimo, forse, si renderà necessario esplicitare con maggiore chiarezza gli obiettivi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci tenuto conto, soprattutto, della genericità di espressione delle norme in esame che, senza molto preoccuparsi degli effetti da essa scaturenti, nell'affrontare il tema parlano indifferentemente di monitoraggio, coordinamento, omologazione, comparazione, consolidamento, analisi statistica, senza stabilire una scala di priorità che dia contezza all'operatore dell'importanza da attribuire alle varie fasi di armonizzazione della contabilità pubblica rispetto alle varie direttrici di intervento che le norme stesse indicano.