

Contabilità

# L'armonizzazione contabile nel sistema della contabilità pubblica

di Emanuele Petronio - Magistrato Ordinario presso il Tribunale di L'Aquila

Il presente lavoro è mirato a fornire un quadro degli indirizzi di principio e delle indicazioni operative forniti dalle Sezioni Regionali della Corte dei conti relativi alle questioni più problematiche e alle prassi corrette da seguire nel processo verso l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi. Dalle pronunce analizzate, tratte tra le numerose rese sui temi del corretto passaggio al sistema di contabilità armonizzata, emergono le difficoltà di adattamento al nuovo modello contabile in un contesto nel quale risulta di prioritario interesse non discostarsi da un effettivo percorso di risanamento della finanza pubblica.

## Il sistema della contabilità armonizzata

Il processo di armonizzazione contabile si colloca nell'ambito delle riforme della contabilità pubblica che hanno preso le mosse dalla Legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 e che hanno trovato sviluppo nella Legge di contabilità n. 196/2009.

L'armonizzazione dei sistemi contabili è rivolta a consolidare i conti pubblici e ad aumentarne la trasparenza attraverso l'affermazione di un linguaggio comune dei sistemi contabili, che li renda omogenei e confrontabili. Essa costituisce un'attuazione delle direttive dell'Unione europea volte all'introduzione di meccanismi rafforzati di controllo e di sorveglianza sugli squilibri macroeconomici e finanziari degli Stati membri (1).

Una completa e omogenea rappresentazione dei dati contabili è presupposto necessario per la verifica del rispetto dei vincoli finanziari assunti ai sensi delle regole di *governance* europea; proprio

a tali fini, la Direttiva 2011/85/UE ha richiesto, da un lato, l'adozione, in sede di programmazione di bilancio, di meccanismi di coordinamento tra tutti i sottosettori dell'amministrazione, e dall'altro ha evidenziato la necessità di uniformità delle regole e delle procedure contabili.

Allo stato attuale, tuttavia, le modifiche introdotte nell'ordinamento contabile in termini di armonizzazione sono entrate a regime limitatamente agli Enti territoriali, di modo che l'intento di allineare tutti i settori della pubblica amministrazione (2), attraverso l'introduzione di regole uniformi, è stato perseguito solo parzialmente. Altro tema rilevante è dato dall'opzione di fondo verso un modello di contabilità finanziaria seppure assoggettata a nuovi principi, mentre nell'universo pubblico ampi settori adottano la contabilità civilistica (3).

Nonostante restino da considerare tali aspetti, si può scorgere, nel complesso, un percorso di avvicinamento

(1) Più nello specifico, la Direttiva 2011/85/UE - inclusa nell'insieme dei provvedimenti noti come *Six pack* - ha fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali finalizzate a renderli più trasparenti, confrontabili e il più possibile completi e veritieri, e sviluppati su un medesimo orizzonte temporale pluriennale di programmazione (almeno tre anni). L'esigenza di assicurare la qualità, trasparenza e omogeneità dei conti pubblici trova anche riscontro nelle modifiche apportate alla disciplina sulla qualità dei dati statistici contenuta nel protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi (Reg. CE 25 maggio 2009, n. 479/2009).

(2) L'attuazione della delega in materia di armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni diverse dagli Enti territoriali, avviata con il D.Lgs. n. 91/2011 non è ancora conclusa. Al riguardo la Corte dei conti nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2012 ha manifestato "ampie perplessità tenuto conto

sia dell'avvenuto rinvio al biennio 2014-2015 della parallela sperimentazione relativa agli altri Enti pubblici, sia, e soprattutto, della affermata incompatibilità del principio della competenza "a scadenza" con la competenza giuridica vigente per il bilancio dello Stato, assunta ora a livello costituzionale dalla legge "rinforzata" n. 243/2012". Nel 2016, con i decreti legislativi n. 90/2016 e n. 93/2016, è stata rivisitata la struttura del bilancio dello Stato e potenziato il bilancio di cassa.

(3) Cfr. sul punto F.G. Grandis e M. Gnes, "Armonizzazione contabile: competenza finanziaria potenziata e integrazione con la contabilità economico-patrimoniale" in *Rivista della Corte dei conti* n. 5-6/2014, pag. 443, che notano che "il rischio più evidente è che venga compromessa l'armonizzazione contabile fra le amministrazioni in contabilità civilistica, da un lato, e quelle in contabilità finanziaria, dall'altro".

all'obiettivo di una migliore integrazione delle contabilità e di una leggibilità complessiva della situazione della finanza pubblica, avendo anche riferimento all'esigenza di assicurare un effettivo equilibrio dei conti pubblici (4).

La ragione di tale adeguamento risiede anche nella necessità di realizzare un sistema contabile appropriato al modello di maggiore decentramento delle responsabilità di spesa e di prelievo introdotto in esecuzione dalla Legge delega n. 42/2009, con cui è stata rideterminata la struttura dei rapporti finanziari tra Stato ed Enti territoriali, con l'attribuzione alle Regioni e agli Enti locali della piena autonomia di entrata e di spesa.

La realizzazione di tale assetto, che ha conosciuto rivisitazioni e incertezze nell'attuazione, orientando maggiormente l'asse della gestione pubblica verso gli Enti di autonomia territoriale, sviluppa le loro prerogative di governo e rende più esplicito il collegamento tra responsabilità di spesa e responsabilità di finanziamento. Si è posta, di conseguenza, la necessità di stabilire adeguati sistemi di bilanciamento nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica, attraverso il rafforzamento degli strumenti atti ad assicurare la stabilità complessiva del sistema.

La riforma è posta, quindi, a presidio della salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica in attuazione dei principi di coordinamento finanziario contenuti nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. e costituisce, in tale ottica, un fondamentale snodo del processo di rafforzamento dei controlli rivolti al fine di garantire il consolidamento delle finanze pubbliche, soprattutto sotto la spinta dei vincoli europei (5).

La sentenza della Corte costituzionale n. 184/2016 ha, da questo punto di vista, messo chiaramente in luce il nesso che intercorre tra armonizzazione contabile e coordinamento della finanza pubblica, laddove ha affermato che "l'armonizzazione si colloca contemporaneamente in posizione autonoma e strumentale rispetto al coordinamento della finanza pubblica: infatti, la finanza pubblica non può essere coordinata se i bilanci delle amministrazioni non hanno la stessa struttura e se il percorso di programmazione e previsione non è temporalmente armonizzato con quello dello Stato (peraltro di mutevole configurazione a causa della cronologia degli adempimenti imposti in sede europea)" (6).

Il nuovo sistema di bilancio rappresenta lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione secondo schemi omogenei per gli Enti territoriali e, in prospettiva, costituisce un passo in avanti verso la redazione di un bilancio consolidato di tutti gli Enti che compongono l'aggregato dell'Amministrazione pubblica, da attuare secondo i criteri della prudenza, dell'affidabilità e dell'appropriatezza (7).

In particolare, per le Regioni viene superato il modello tendenzialmente omogeneo introdotto dal D.Lgs. n. 76/2000, che aveva, però, di fatto consentito ampi margini di adattamento nell'ambito delle leggi di contabilità regionali, tali da non permettere un'effettiva comparabilità degli esiti.

Il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (8) - emanato sulla base della delega contenuta negli artt. 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42 e modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 - ha introdotto i principi contabili generali (9) sui quali si fonda l'armonizzazione, rispondenti

(4) In generale sul tema dell'armonizzazione contabile si veda: Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, Audizione del sottosegretario di Stato all'economia e alle finanze, Enrico Zanetti, *Sullo stato di attuazione dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e dei fabbisogni standard*, Roma, settembre 2014; F. Delfino, "Coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili", in *Azienditalia*, 4/2010; *Manuale di contabilità armonizzata*, a cura di I. Cavallini, Milano, 2014; A. Ippolito, D. Lanza, *La nuova contabilità dei Comuni e di altri Enti pubblici*, Torino, 2013; C. Simeone, "Verso l'armonizzazione", in *La finanza locale*, 2/2013, Rimini; IFEL, *L'armonizzazione alla luce della proroga. Prime indicazioni operative*, Roma, 2013.

(5) Cfr. G. Rivosecchi, "L'armonizzazione dei bilanci pubblici degli Enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale", in *Rivista della Corte dei conti*, n. 3-4/2016, pag. 556 e ss.

(6) Circa i recenti sviluppi della giurisprudenza costituzionale, L. Antonini, in "Armonizzazione contabile e autonomia finanziaria degli Enti territoriali", in *Rivista AIC*, 1/2017, nota che "in alcune recenti sentenze (...) la Corte costituzionale ha alzato il livello di controllo sulle dinamiche della finanza pubblica e del suo coordinamento, richiamando Governo e legislatore al rispetto del nesso essenziale (ma spesso trascurato, salvo qualche rara eccezione,

anche dalla scienza costituzionalista) che esiste fra la dinamica democratica e quella di bilancio. In questo modo la dimensione costituzionale della finanza pubblica sembra tornare a riflettere quella costitutiva relazione che era invece ben chiara fin dall'origine del costituzionalismo tra diritto al bilancio, principio democratico e diritti fondamentali".

(7) In relazione tali aspetti, L. Antonini, op. cit., rileva che "la riforma dell'armonizzazione contabile ha (...) prodotto effetti consistenti: ha inciso sui bilanci di circa 9700 Enti, e ha aperto la prospettiva di disporre di bilanci omogenei, aggregabili e confrontabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, in grado quindi di soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alla gestione del federalismo fiscale e alle verifiche del rispetto dei vincoli di finanza pubblica".

(8) Cfr. Corte dei conti, sez. riunite in sede di controllo, *Audizione sullo schema di decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Roma, 17 maggio 2011.

(9) Alcuni principi sono mutuati dalla contabilità aziendale (prudenza, significatività, rilevanza, continuità, competenza economica); altri (prevalenza della sostanza sulla forma) derivano dai principi contabili internazionali (IAS).

all'esigenza di un percorso di progressivo adeguamento alla normativa comunitaria e ai principi contabili internazionali (10), che tuttavia propendono per sistemi di contabilità economico-patrimoniale.

Alla base del nuovo sistema contabile armonizzato degli Enti territoriali si pongono i principi costituzionali riguardanti la tutela degli equilibri di bilancio, la copertura finanziaria e l'armonizzazione delle regole contabili, in parziale attuazione di quanto previsto nella citata direttiva dell'Unione Europea. L'uniformità dei sistemi contabili è, infatti, di basilare importanza per consentire il controllo dei conti pubblici nazionali, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, anche per verificare il rispetto degli obiettivi di convergenza ai quali l'Italia si è impegnata in sede unionale (11).

Per conseguire gli obiettivi complessivi della riforma, la contabilità finanziaria è integrata da un sistema di contabilità economico-patrimoniale, ispirata ai comuni criteri di contabilizzazione (12); viene, in quest'ottica, previsto un piano integrato dei conti, finalizzato a garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici.

Un principio cardine della riforma è quello della competenza finanziaria "potenziata", che si basa su nozioni di accertamento e di impegno connesse alla scadenza delle relative obbligazioni attive e passive, e quindi sulla loro effettiva esigibilità, perseguendo l'intento di fondo di ridurre la dimensione della gestione del conto residui.

Il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo per la svalutazione dei crediti, in seguito denominato Fondo crediti di dubbia esigibilità (13), rappresentano strumenti fondamentali per attuare il nuovo principio contabile. Il primo è rivolto a consentire la conoscenza della dimensione temporale della gestione tra il momento di acquisizione delle risorse e l'impiego delle stesse, mentre il secondo ha come scopo la creazione di idonei accantonamenti a fronte di residui attivi come posta correttiva delle entrate in bilancio e dei residui a rendiconto, che per diverse ragioni sono stimati di difficile esazione.

Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e fare emergere eventuali aspetti critici è stata svolta una lunga fase di sperimentazione (14), protrattasi per tre anni, all'esito della quale la nuova disciplina della contabilità armonizzata è stata estesa a tutti gli Enti locali, a decorrere dal primo gennaio 2015.

La fase di sperimentazione ha testato la praticabilità della riforma, dai cui esiti è emersa la necessità di correttivi contenuti nel già citato D.Lgs. n. 126/2014, che ha ampiamente rivisitato il testo originario. Tale provvedimento normativo, grazie anche agli importanti risultati della sperimentazione, ha integrato i principi contabili, il piano dei conti e gli schemi di bilancio, ha definito l'ordinamento contabile delle Regioni, aggiornato il TUEL ai principi della riforma contabile e adeguato la definizione di indebitamento degli Enti territoriali di cui all'art. 3, comma 17, Legge n. 350/2003, fornendo indicazioni fondamentali sul nuovo sistema contabile di Regioni ed Enti locali.

La riforma contabile risulta di notevole impatto sulla determinazione e sulla salvaguardia degli equilibri finanziari degli Enti interessati, in particolare per effetto dell'entrata in vigore dei nuovi principi contabili applicati, molto più articolati nella definizione dei concetti di accertamento e di impegno a seconda della natura dell'atto di gestione da cui derivano.

Le principali novità riguardano il momento di imputazione contabile dei fatti gestionali, connesso alla nozione di esigibilità, con effetti sulla gestione di competenza, essendo stato modificato, come già detto, il concetto di accertamento e di impegno; in coerenza con tali principi nella prima applicazione della riforma, la gestione dei residui è stata sottoposta ad incisive modificazioni.

## I principi cardine per l'attuazione del nuovo sistema

Il percorso di riforma, oltre all'obiettivo di rendere omogenei i bilanci delle Pubbliche Amministrazioni

(10) Cfr. Corte dei conti, sez. aut., 29 maggio 2014, Audizione sullo schema di decreto legislativo recante "disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi.

(11) Cfr. in un'ottica generale O. Chessa, "Pareggio strutturale di bilancio, keynesismo e unione monetaria", in *Quaderni costituzionali*, fasc. 3, settembre 2016, Bologna.

(12) A tali riguardi, va notato che la Corte costituzionale ha ritenuto legittima la compressione degli spazi di autonomia regionale e provinciale in conseguenza degli interventi legislativi statali

di coordinamento della finanza pubblica (cfr. Corte costituzionale, sent. n. 39, 6 marzo 2014).

(13) Cfr. art. 9, comma 1, D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito in Legge 28 ottobre 2013, n. 124, recante "Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici".

(14) Cfr. Ministero dell'economia e delle finanze, Relazione sui risultati dell'attuazione del decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, Roma, 23 maggio 2013.

al fine della comparazione e dell'integrazione dei dati, persegue anche il fine di una maggiore significatività dei risultati, rendendo i residui attivi e passivi corrispondenti a situazioni di credito e debito maggiormente attendibili, in quanto riferibili a obbligazioni perfezionate, scadute ed esigibili. Ciò dovrebbe comportare una riduzione dell'entità dei residui, rispetto all'ordinamento contabile precedente, soprattutto sul versante di spesa.

La competenza finanziaria potenziata (CFP), rafforzando la rappresentazione e la salvaguardia degli equilibri finanziari di bilancio, sia in termini di competenza, sia di cassa, è anche rivolta a supportare l'applicazione del principio del pareggio di bilancio, in quanto secondo i nuovi principi le coperture dovranno risultare più attendibili (15). Il nuovo sistema di competenza finanziaria potenziata, infatti, rende maggiormente coerenti le effettive capacità di spesa alle riscossioni dell'esercizio sulla base del concetto di esigibilità (16) delle obbligazioni attive e passive, e impone la predisposizione di un cronoprogramma dei pagamenti e la verifica della sua compatibilità di cassa (17).

Come è noto, il principio della competenza finanziaria potenziata tende a ridurre la gestione dei residui di parte attiva e passiva, avvicinando il momento dell'iscrizione in bilancio a quello della realizzazione dell'obbligazione, per cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata (attiva o passiva) deve essere imputata all'esercizio finanziario in cui scade (18).

Sul fronte della spesa, anche se il provvedimento d'impegno interessa l'intero importo dell'obbligazione e la registrazione avviene nel momento in cui

l'obbligazione è giuridicamente perfezionata, la conseguente imputazione avviene con riguardo agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Di fatto, la contabilizzazione dei fatti gestionali è, con questa nuova impostazione, imputata negli esercizi finanziari che si collocano "a valle" del processo di acquisizione delle entrate e di effettuazione delle spese. La contabilità finanziaria, dunque, non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma contabilizza i fatti gestionali stessi in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa (19).

L'affermazione del nuovo principio d'imputazione al bilancio avviene nel contesto di una situazione dei residui pregressi che dovrebbe conformarsi alle nuove regole. La finalità di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata viene perseguita attraverso l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 7, D.Lgs. n. 118/2011) (20), originariamente da effettuare con riferimento alla data del 1° gennaio 2015. L'adeguamento riguardava i residui contabilizzati nel rendiconto alla data del 31 dicembre 2014, costruito sulla base dell'ordinamento contabile e finanziario previgente ed era da intendersi come operazione unica ed irripetibile (21). Il percorso per l'attuazione del disegno tracciato con il D.Lgs. n. 118/2011, infatti, implica necessariamente passaggi di raccordo tra le diverse modalità di accertamento e di impegno disciplinate dal precedente ordinamento e l'applicazione della nuova normativa. L'operazione di riaccertamento straordinario

(15) Sul punto F.G. Grandis e M. Gnes, *op. cit.*, pag. 429, rilevano che la competenza finanziaria potenziata rappresenta un avvicinamento, o addirittura quasi una coincidenza, fra i due criteri di imputazione dei valori finanziari, dal momento che "se una virtuosa pubblica amministrazione pagasse sempre "a scadenza", nel rendiconto i valori di competenza finanziaria coinciderebbero con quelli di cassa e le previsioni contenute nel bilancio di competenza risulterebbero tendenzialmente coincidenti con le previsioni del bilancio di cassa".

(16) A tali riguardi, si precisa che l'esigibilità è intesa come la possibilità di esercitare il diritto di credito del quale si pretende l'adempimento e, quindi, anche se la scadenza dell'obbligazione corrisponde al momento in cui diventa esigibile, tale momento non coincide necessariamente con le fasi dell'incasso o pagamento.

(17) Cfr. art. 56, comma 6, D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i. per le Regioni e art. 183, comma 8, TUEL.

(18) In base al "Principio contabile generale della contabilità finanziaria - n. 16", allegato al D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i.: "Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'Ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di

spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati".

(19) Così A. Beltrami, "Le modalità applicative dell'armonizzazione dei bilanci: la nuova competenza finanziaria", in *Azienditalia*, 3/2012, che nota che "tale mutamento nella contabilizzazione presenta alcune criticità potenziali, ma anche molte opportunità, soprattutto in riferimento alla trasparenza dei bilanci e al governo della finanza pubblica.

Le principali criticità derivano dalla corretta contabilizzazione delle spese di investimento e dalla gestione della transazione tra un sistema contabile e un altro".

(20) Ai sensi dell'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 118/2011: "Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato I ed ai seguenti principi contabili applicati, che costituiscono parte integrante al presente decreto (...)".

(21) La Corte dei conti, sezione delle autonomie, con delibera n. 14/2017, cit., ha escluso l'ammissibilità di autonome iniziative dell'Ente tese a ripetere l'operazione di riaccertamento straordinario ricordando come la stessa costituisca un'operazione "straordinaria, non frazionabile e ripetibile in considerazione della finalità di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui attivi e passivi al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in corso".

doveva quindi segnare la linea di confine tra il nuovo e il vecchio ordinamento contabile, in quanto attuata nel passaggio tra il rendiconto 2014 e il bilancio di previsione 2015.

Tuttavia, anche alla luce delle criticità riscontrate dalla Corte dei conti nella corretta conduzione della predetta operazione (22), è stata successivamente (23) ammessa la possibilità di motivata riedizione del riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione *ante* 2015, non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015.

Il nuovo impianto della contabilità finanziaria delle Regioni e degli Enti locali - essendo imperniato, sostanzialmente, sulla competenza finanziaria potenziata e sulla correlata introduzione del Fondo pluriennale vincolato, in cui assume rilievo decisivo la variabile temporale della gestione - si prefigge di sortire l'effetto di un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui, da collegare a veri crediti e veri debiti della pubblica Amministrazione. Diversamente, laddove nel passaggio al nuovo sistema gli Enti abbiano perpetrato prassi contabili tendenti ad una gestione di residui poco rigorosa, si assisterà inevitabilmente ad una traslazione nel fondo pluriennale vincolato di poste dotate di una non elevata possibilità di realizzazione.

## Gli indirizzi della Corte dei conti

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti in più occasioni si è occupata dei nodi problematici e delle prassi corrette da seguire nel processo verso l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi

di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi.

L'esigenza di fornire indirizzi di principio e operativi su alcuni profili di particolare rilevanza ha spinto la Corte a supportare la corretta applicazione della riforma sin dal momento in cui le disposizioni sull'armonizzazione degli ordinamenti contabili degli Enti territoriali hanno ricevuto la prima significativa attuazione.

Si richiamano, in particolare, le deliberazioni n. 4/2015/INPR e n. 32/2015/INPR con cui la Sezione delle autonomie ha, rispettivamente, approvato le linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali e dettate le Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 - 2017 nel contesto della contabilità armonizzata (24). Il percorso è poi proseguito con la successiva deliberazione n. 9/2016/INPR recante le "Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali" e con le deliberazioni recanti le linee guida per i bilanci e rendiconti degli Enti locali con le quali ha rivolto raccomandazioni agli organi di revisione contabile e fornito indicazioni di principio ed operative in merito ad alcuni snodi centrali della fase di transizione (25).

Tali indicazioni hanno avuto anche lo scopo di orientare l'uniformità dei comportamenti degli organi di revisione contabile e le correlate attività di controllo delle sezioni regionali della Corte.

In particolare, con la deliberazione n. 4/2015 la Sezione autonomie ha fornito, da questo punto di vista, un quadro complessivo delle questioni maggiormente rilevanti per gli Enti territoriali, dando indicazioni (26) che si sostanziano nell'esercizio di una funzione regolativa tecnica, assimilabili a quelle contenute nelle Linee

(22) Cfr. Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera n. 31/2016/FRG avente ad oggetto "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni" e delibera n. 14/2017/INPR, recante "linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 commi 166 ss. della Legge 23 dicembre 2005 n. 266". Si richiamano anche le deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo: Campania n. 1/2017/PRSP e n. 37/2016/PRSP; Liguria nn. 2, 8, 11, 12, 13, 92, 107/2016/PRSP; Puglia n. 145/2015/PRSP; Lombardia n. 120, 415/2016; Lazio n. 111/2016/PRSP; Molise nn. 22, 23, 147, 148, 152/2016/PRSP; Sicilia n. 206/2016/PRSP.

(23) L'art. 1, comma 848, Legge n. 205/2017 stabilisce che "I Comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché quelli per i quali le competenti sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti al 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017."

(24) In tale contesto con la deliberazione n. 31/2015/INPR, la sezione delle autonomie ha integrato le Linee guida per gli Enti

locali, (approvate con deliberazione n. 13/2015/INPR), in ordine all'utilizzo della cassa vincolata per temporanee esigenze correnti, ai sensi dell'art. 195 del TUEL.

(25) Cfr. sezione delle autonomie n. 14/2017/INPR "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019, nonché la deliberazione n. 8/2018/INPR approvativa delle Linee guida e il relativo questionario per la predisposizione della relazione sul bilancio di previsione dei predetti Enti locali per il 2018-2020.

(26) In particolare, con la finalità di orientare l'uniformità di comportamento degli organi di revisione contabile e le correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte, il documento, in dieci punti, esamina: trasparenza e veridicità dei conti; giurisprudenza della Corte costituzionale e principi della riforma; esiti della sperimentazione; impatto della riforma; profili di criticità legati alla Legge di stabilità 2015; attività di riaccertamento straordinario dei residui e tenuta dei conti pubblici; fondo pluriennale vincolato e rafforzamento della funzione programmatica; fondo vincolato per perdite reiterate negli organismi partecipati; equilibrio reale di cassa e piano di riequilibrio finanziario pluriennale alla luce della nuova contabilità armonizzata.

guida su bilanci e rendiconti degli Enti locali. L'applicazione non coerente dei principi contabili, infatti, potrebbe comportare un'attuazione non in linea con le finalità della riforma, che ha di mira la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica. Il parametro al quale deve informarsi l'attuazione della disciplina in esame va, quindi, rinvenuto nei principi costituzionali che sono a presidio dell'equilibrio della finanza pubblica, con particolare riferimento a quelli in tema di bilanci pubblici contenuti negli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. (27).

La deliberazione, in particolare, ha fornito agli Enti indirizzi per svolgere regolarmente le operazioni propeedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, e specificamente il riaccertamento straordinario dei residui e la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

La Corte ritiene che l'avvio dell'armonizzazione delle regole contabili e degli schemi di bilancio abbia costituito un passaggio fondamentale, irripetibile, nell'ottica di rendere più leggibili i conti degli Enti territoriali; tale innovazione comporta anche una più attendibile esposizione delle risultanze che potrebbe fare emergere esigenze di riequilibrio finanziario. La deliberazione ha evidenziato altresì gli aspetti problematici relativi all'impatto sul procedimento amministrativo e alle connesse responsabilità della dirigenza, che potrebbero in ipotesi emergere nell'attuazione delle nuove regole contabili.

Per l'avvio della nuova contabilità, il corretto riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e l'istituzione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità sono strumenti di basilare rilevanza. L'intera attività di rivisitazione della contabilità degli Enti è ispirata a un'esigenza di chiarezza, che è sottesa allo spirito della riforma; il principio di prudenza, inoltre, deve accompagnare le operazioni di revisione dei residui, per evitare che oltre i residui attivi non esigibili siano eliminate anche entrate che risultino soltanto di dubbia e difficile esazione. Per converso, un'eliminazione dei residui attivi inferiore a quanto dovrebbe avvenire applicando correttamente le nuove regole potrebbe attenuare gli effetti

dell'attività di riaccertamento straordinario e perpetuare, sostanzialmente, la problematica dei "disavanzi occulti".

Sul fronte delle entrate, la cancellazione dei residui può generare tensioni sull'equilibrio, venendo a mancare la copertura delle corrispondenti spese.

La manifestazione in sede di riaccertamento straordinario di una sovrastima dei residui attivi determinati in base all'ordinamento contabile vigente nel 2014 non deve di per sé destare eccessive preoccupazioni, in quanto gli scostamenti possono sostanzialmente derivare dalla diversa impostazione del nuovo regime contabile rispetto a quello previgente. Le operazioni di riaccertamento possono rendere palesi disavanzi sino ad allora rimasti sommersi, ampliando di conseguenza l'esigenza di fare ricorso alle operazioni di ripiano pluriennale, con una gradualità di copertura, in un periodo massimo esteso a trenta anni dalla Legge di Stabilità 2015 e, successivamente rimodulato dalla legge di bilancio del 2018 (28) che, oltre a stabilire la durata minima e massima dei piani ha dettato anche i criteri per individuare le quattro fasce temporali di durata massima del piano di riequilibrio.

La Corte dei conti ha rilevato, a tali riguardi, che l'eccessiva diluizione nel tempo della relativa copertura potrebbe attenuare le azioni di contenimento delle spese, mettendo a rischio il recupero di governabilità dei conti.

Come è noto, l'incertezza dell'entità delle partite debitorie della Pubblica Amministrazione ha generato la necessità di iniziative eccezionali per la loro sistemazione, adottate con i provvedimenti di urgenza per il pagamento dei debiti pregressi che hanno avuto un primo riscontro con il D.L. n. 35/2013, convertito in Legge n. 64/2013. Il nuovo sistema contabile appronta strumenti che per il futuro dovrebbero circoscrivere il ripresentarsi di tali situazioni. Si tratta dell'esatta quantificazione dei residui passivi, dell'imputazione delle obbligazioni passive in base alla loro scadenza, della costituzione del Fondo Pluriennale vincolato e della predisposizione di un programma dei pagamenti.

(27) Si veda in tal senso, Corte cost., 7 aprile 2014, n. 88, che ha affrontato una serie di profili problematici inerenti all'assetto introdotto dalla legge rinforzata, relativi ai vincoli imposti alla finanza degli Enti territoriali. I principi di unità del bilancio, di integrità ed universalità costituiscono in quest'ottica "profilo attuativo" dell'art. 81 della Costituzione (si veda anche Corte cost., sentenze n. 228 e n. 89 del 2017, n. 188 del 2016, n. 155 del 2015, n. 40 del 2014, n. 241 e n. 60 del 2013, n. 198 e n. 192 del 2012).

(28) Con l'art. 1, comma 888, lett. a), è stata, infatti, disposta la modifica dell'art. 243-bis, comma 5 in relazione alla durata

minima e massima dei piani (in origine stabilita in anni cinque, poi estesa ad anni 10, ed ora compresa tra quattro e venti anni in ragione del rapporto tra le passività da ripianare e l'ammontare degli impegni di cui al titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio. Con l'art. 1, comma 888, lettera b) è stato introdotto il comma 5-bis all'art. 243-bis del TUEL recante i criteri atti ad individuare le quattro fasce temporali di durata massima del piano di riequilibrio.

Anche le incertezze legate alla definizione dei rapporti debitori e creditori tra lo Stato e le autonomie territoriali, nonché all'interno di quest'ultimo comparto tra Regioni ed Enti locali, potrebbero tendenzialmente trovare soluzione con l'adozione della contabilità armonizzata.

Lo strumento cardine per il passaggio alla nuova contabilità finanziaria potenziata (29) è la costituzione del "Fondo pluriennale vincolato" (art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 118/2011), che tende a ridurre temporalmente l'entità dei residui e a permettere il collegamento dei residui stessi a crediti e debiti che in base ad un corretto impiego dei nuovi principi di imputazione dovrebbero risultare attendibili e di rapida realizzazione.

Nei richiamati atti di indirizzo e di orientamento della Corte dei conti viene anche evidenziata l'importanza della programmazione e dei controlli per realizzare una corretta impostazione del Fondo pluriennale vincolato, attraverso il quale - a seguito del riaccertamento straordinario dei residui - viene introdotta la variabile temporale della gestione, in considerazione della scadenza delle obbligazioni sia attive che passive. In tal modo il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate (in genere vincolate) e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali viene descritto e gestito in modo razionale attraverso la corretta costituzione del Fondo predetto.

Per tali ragioni è, quindi, necessario ripartire le obbligazioni passive che possono scaturire dallo stesso atto negoziale per esercizio di scadenza, sulla base della determinazione del momento della loro esigibilità. In particolare, nella materia delle opere pubbliche si rende necessaria un'accurata programmazione al fine di stabilire con una stima attendibile le obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio futuro, nell'ambito della realizzazione di progetti da compiere su un esteso arco temporale.

Con la deliberazione n. 16/2018/INPR, la Sezione delle autonomie ha anche sottolineato l'esigenza di garantire nella rendicontazione la puntuale rilevazione delle spese liquidabili secondo i criteri espressi al punto 6.1. del principio contabile 4/2 della

contabilità finanziaria, tenendo conto che la determinazione della somma da pagare deve essere registrata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile. In mancanza di una corretta determinazione delle spese liquidabili non si ha, infatti, veritiera determinazione dei debiti dell'Ente al 31 dicembre, con conseguente possibile alterazione del risultato della gestione e di quello di amministrazione ed effetto sugli altri risultati influenzati dal computo degli impegni.

## Gli orientamenti recenti delle Sezioni Regionali

Esaurita la fase di indirizzo generale per la corretta attuazione del nuovo sistema contabile di cui si è fatta carico la Sezione delle autonomie, la Corte dei conti ha rivolto la propria azione di controllo sul campo. Le analisi sono state svolte da parte delle Sezioni Regionali di controllo nell'ambito delle verifiche sui bilanci di previsione e rendiconti degli Enti locali *ex art. 1, comma 166 e ss., Legge 23 dicembre 2005, n. 266.*

Si tratta di controlli che hanno di mira la regolarità della gestione contabile, la salvaguardia degli equilibri ed il rispetto delle regole che impongono limiti di finanza pubblica. In tale contesto ben si inserisce la verifica della regolarità delle operazioni effettuate dai comuni per l'applicazione dei nuovi principi contabili.

Questi controlli da un lato costituiscono un presidio per gli Enti che vengono affiancati per applicare in modo corretto le nuove regole, ma per altro verso possono rilevare comportamenti irregolari che hanno incidenza sugli equilibri (30), spingendosi anche ad accertare gravi irregolarità e assegnare un termine all'Ente locale per adottare le conseguenziali misure correttive *ex art. 148 TUEL.*

I temi di fondo sui quali si appuntano le recenti delibere di diverse Sezioni di controllo riguardano le operazioni di riaccertamento straordinario e la dotazione del fondo crediti di difficile esazione.

Segue una breve disamina di alcune pronunce di Sezioni regionali di controllo che di recente hanno affrontato i temi in esame.

(29) Il principio della competenza finanziaria potenziata stabilisce il criterio d'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (gli accertamenti e gli impegni). Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, sia attive sia passive, che danno luogo a entrate e spese devono essere registrate nella contabilità dell'Ente quando l'obbligazione si è perfezionata, ma con l'imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione stessa viene a scadenza.

(30) Cfr. SS.RR. in sede di controllo, deliberazione n. 12/SSRRCO/INPR/17, che sottolinea l'esigenza che l'attività di controllo della Corte sia sempre più orientata alla valutazione dei risultati ottenuti nelle diverse aree di intervento delle politiche pubbliche, con una conseguente maggiore attenzione ai fenomeni gestori che richiedano una ricalibratura degli interventi, dovuta alla circostanza che questi presentino impatti sui conti non in linea con le attese o dimostrino risultati non corrispondenti agli obiettivi.

## **Fondo pluriennale vincolato**

In ordine alla non corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato, la sezione regionale per la Lombardia, nelle deliberazioni n. 165 e 166 depositate in data 29 maggio 2017, ha focalizzato l'attenzione sulla fase del riaccertamento straordinario dei residui, nell'ambito della quale gli Enti locali avrebbero dovuto, tra l'altro, procedere alla cancellazione dei residui corrispondenti ad obbligazioni non scadute, con la contestuale reimputazione degli stessi all'esercizio di scadenza. In tal modo avrebbe dovuto essere determinato il Fondo pluriennale vincolato, dato dalla differenza positiva tra residui passivi e residui attivi reimputati.

Il Fondo pluriennale vincolato, avente la funzione di garanzia della copertura di impegni imputati ad esercizi successivi, costituisce, dunque, un saldo finanziario iscrivibile a bilancio solo se positivo, in quanto formato dall'eccedenza delle entrate già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi.

Nel caso oggetto di verifica da parte della Sezione regionale di controllo, è emerso che diversi residui di parte corrente, in quanto riferibili a prestazioni rese, quindi ad obbligazioni già scadute nell'esercizio, sono stati erroneamente reimputati all'esercizio successivo, mentre avrebbero dovuto correttamente essere mantenuti nella gestione dei residui. Tale errata operazione contabile dell'Amministrazione comunale ha determinato una significativa sovrastima del Fondo, cui è conseguito l'obbligo, da parte dell'Ente Locale, di eseguire le necessarie operazioni di rettifica, da sottoporre successivamente a controllo.

Nella materia in esame è intervenuta anche la Sezione regionale di controllo per il Molise, che con la deliberazione n. 152/2016, ha esaminato nel dettaglio la delibera di riaccertamento straordinario del Comune di Acquaviva Colle Croce, riscontrando criticità che hanno avuto impatto nel calcolo del risultato di amministrazione rideterminato all'1 gennaio 2015 e nella costruzione degli equilibri di competenza degli esercizi 2015 e successivi, nei quali sono stati reimputati i residui attivi e passivi.

In particolare, veniva contestata la cancellazione, in sede di riaccertamento straordinario, di residui attivi non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate, che l'Ente avrebbe invece dovuto espungere dal bilancio in occasione del riaccertamento ordinario preordinato all'approvazione del

Rendiconto 2014. In base a tale prospettazione, il maggior disavanzo emerso avrebbe dovuto essere ripianato secondo tempi e modalità previsti dall'art. 188 TUEL, in luogo del più ampio lasso temporale trentennale individuato dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 3, comma 16, D.Lgs. n. 118/2011.

L'oggetto della contestazione non era focalizzato sull'opportunità della cancellazione dei residui attivi, quanto sui tempi in cui l'operazione era stata effettuata, contestuali al passaggio al nuovo sistema contabile armonizzato; l'operazione contabile, infatti, era stata inclusa all'interno del riaccertamento straordinario dei residui approvato con delibera della Giunta comunale che, seppure coeva, segue, da un punto di vista logico-cronologico, l'approvazione consiliare del Rendiconto 2014 secondo le previgenti regole contabili.

La Sezione ha rimarcato che la cancellazione dei residui in questione non era consentita in sede di riaccertamento straordinario, in base al disposto di cui alla lett. a) del comma 7 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 118/2011, che include in questa fase esclusivamente la cancellazione dei residui passivi non correlati ad obbligazioni giuridicamente perfezionate e dei residui attivi e passivi correlati ad obbligazioni perfezionate ma non scadute.

Ciò in quanto, anche nel previgente sistema contabile, non era consentito il mantenimento di obbligazioni attive non correlate ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, per cui si rendeva necessaria l'espunzione dei suddetti crediti in sede di riaccertamento ordinario.

Il maggior disavanzo che sarebbe derivato da una corretta operazione di riaccertamento ordinario non poteva essere ripianato con il rientro trentennale previsto dal comma 16 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 118/2011, per cui l'Ente è stato tenuto a ricalcolarlo in diminuzione, con la conseguenza dell'obbligo di ripiano del disavanzo secondo tempi e modalità previste dall'art. 188 TUEL.

Altra questione sulla corretta operazione di riaccertamento straordinario e conseguente reimputazione al Fondo pluriennale vincolato è stata affrontata dalla Sezione di controllo per la Liguria n. 44/2017. Nel caso di specie era stata rilevata una non adeguata imputazione dei residui attivi e passivi in occasione del riaccertamento straordinario, ad un unico esercizio (il 2015): ciò aveva inciso sulla determinazione del Fondo pluriennale vincolato alla data di avvio del sistema contabile armonizzato (cfr. art. 3, comma 7, del D.Lgs. n. 118/2011).

L'inadeguatezza dei dati relativi alle riscossioni, nel corso dei successivi esercizi 2015 e 2016, dei residui attivi reimputati in occasione del riaccertamento straordinario aveva dimostrato la carenza dell'analisi effettuata dall'Amministrazione; infatti, nel corso dell'esercizio 2015 non si erano registrate riscossioni di residui attivi derivanti da trasferimenti di terzi, in particolare della Regione, né riscossioni discendenti da mutui.

Analoga situazione si era registrata per i residui passivi reimputati quali impegni al 2015, il cui mancato (nel corso del 2015) o ridotto pagamento (nel corso del 2016) veniva ritenuto addebitabile alle carenze dell'analisi programmatica. Anche il significativo livello delle economie realizzate nel 2015, dovute ad opere non più realizzabili, rendeva ipotizzabile che, almeno in parte, i residui passivi potevano essere cancellati già in occasione del riaccertamento ordinario, con conseguente diversa determinazione non solo del fondo pluriennale vincolato, ma dello stesso risultato d'amministrazione.

La Sezione, anche sulla base dei chiarimenti forniti dal Comune, ha ricostruito gli esatti importi e la composizione del risultato d'amministrazione e del fondo pluriennale vincolato in apertura e chiusura dell'esercizio 2015, rilevando la non corretta integrale reimputazione dei residui attivi e passivi al solo esercizio 2015, per via di una carente analisi circa l'effettiva esigibilità delle posizioni attive e passive.

### **Fondo crediti di dubbia esigibilità**

Passando all'analisi del tema della corretta costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, la Sezione Lombardia, con le già citate delibere n. 165 e 166 del 2017 ha appuntato l'attenzione sulla conformità delle modalità di calcolo al principio contabile applicato, concernente la contabilità finanziaria. Al riguardo va ricordato che il fondo crediti di dubbia esigibilità dev'essere stanziato nel bilancio di previsione o accantonato nel rendiconto in una misura stimata in base all'andamento delle riscossioni nei precedenti esercizi. Il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, relativo al fondo in esame prevede che i crediti di altre Amministrazioni, quelli assistiti da fidejussione e quelli relativi ad entrate tributarie accertate per cassa non sono soggetti a svalutazione, mentre, al di fuori di tali ipotesi, l'esclusione di determinati crediti dal calcolo del fondo deve

essere adeguatamente motivata nella nota integrativa al bilancio. Nei casi esaminati, la Sezione non ha ritenuto corretto il calcolo effettuato dall'Ente, in quanto sono stati esclusi dal computo residui attivi di entrate tributarie ed extra-tributarie in assenza di adeguata motivazione. La Sezione ha accertato l'insufficienza dell'accantonamento e ha disposto di rinnovare la verifica di congruità del fondo, con adozione dei provvedimenti conseguenziali.

La Sezione del Molise, con la delibera in precedenza analizzata, resa in un'ipotesi analoga, avendo riscontrato la palese inadeguatezza del fondo crediti di dubbia esigibilità, non ha disposto la formale rettifica del prospetto di calcolo del fondo, in considerazione del fatto che tale sottostima verrebbe in ogni caso riassorbita in sede di verifica della congruità del fondo, in occasione dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio successivo.

La Sezione di controllo per la Liguria, invece, nella già citata delibera n. 44/2017, ha esaminato la questione della corretta costituzione del fondo, giungendo alla conclusione che la dotazione risultava congrua rispetto alla mole dei residui attivi.

Nel caso di specie, il calcolo effettuato per ciascuna delle categorie di entrate di dubbia esigibilità risultava essere conforme alle prescrizioni del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011. All'importo complessivo dei residui attivi al 1° dicembre 2015 era stato applicato il completamento a 100 della media del rapporto tra gli incassi (in conto residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio dei ultimi 5 esercizi (quinquennio 2010-2014). Tale ultimo importo era stato poi ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi cancellati o reimputati in occasione del riaccertamento straordinario (cfr. lettere b) e d) dell'Allegato 5/2 al D.Lgs. n. 118/2011) rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Il calcolo veniva effettuato mediante media semplice.

Sempre in tema di determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, la Sezione dell'Umbria con la deliberazione 1° marzo 2018, n. 34 ha precisato che per i crediti più vetusti, in virtù dell'evidente difficoltà di incasso, è richiesta una maggiore svalutazione, non essendo precluso al comune integrare il fondo in una percentuale più elevata di quella stabilita dal legislatore. Tale indicazione è nell'ottica di una maggiore salvaguardia degli equilibri di bilancio e nel rispetto del principio di prudenza.

## Conclusioni

Dalle pronunce analizzate, tratte tra le numerose rese sui temi del corretto passaggio al sistema di contabilità armonizzata, emergono le difficoltà di adattamento al nuovo modello contabile in un contesto nel quale risulta di prioritario interesse non discostarsi da un effettivo percorso di risanamento della finanza pubblica.

Il processo di armonizzazione contabile riveste, a tali fini, assoluto rilievo e necessita di tempi di attuazione e di maturazione adeguati, al cui esito alcuni aspetti critici dei precedenti sistemi

contabili potranno essere superati in modo conclusivo.

La riforma impone agli Enti non solo impegni sotto il profilo organizzativo, ma anche nella programmazione di bilancio, in quanto i nuovi principi di imputazione in molti, casi nel rendere maggiormente rappresentativi i dati di bilancio (31), possono fare emergere situazioni di disavanzo in precedenza non adeguatamente evidenziate. L'osservazione dell'andamento nei prossimi esercizi consentirà di dimostrare se la riforma potrà essere considerata complessivamente sostenibile dalla finanza degli Enti territoriali.

---

(31) Da questo punto di vista, va ricordato che la giurisprudenza costituzionale ha chiaramente affermato l'importanza dell'accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza dei dati contabili, dal momento che "(...) il bilancio è un "bene pubblico" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'Ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato" e che "Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir

meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche. Sotto tale profilo, i moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci, i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite, non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato" (Sentenze Corte cost. n. 184 del 2016 e n. 247 del 2017).