

# Corretta applicazione della riforma contabile- il ruolo dei controlli

Francesco Petronio

## Gli intenti della riforma

Le recenti riforme della contabilità pubblica hanno preso le mosse dalla legge di contabilità n. 196/2009, con cui si è avviato un ampio processo che ha trovato sviluppo nella legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 e quindi nella introduzione, con il dlgs 118 del 2011, delle regole per l'armonizzazione contabile, in attuazione delle direttive dell'Unione Europea.

L'esigenza di consolidare i conti pubblici e di aumentarne la trasparenza rappresenta un tema di basilare rilevanza per la finanza pubblica che è posto alla base dell'armonizzazione dei sistemi contabili e si realizza introducendo un linguaggio comune dei sistemi contabili, che li renda omogenei e confrontabili avendo anche di mira l'esigenza di assicurare un effettivo equilibrio dei conti pubblici.

La salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica è quindi l'obiettivo di fondo della riforma che costituisce attuazione dei principi di coordinamento finanziario contenuti nel testo della novella costituzionale del 2012.

L'obiettivo di una migliore integrazione delle contabilità e di una leggibilità complessiva della situazione della finanza pubblica viene perseguito dal nuovo ordinamento contabile attraverso l'introduzione di regole uniformi per tutti i settori della pubblica amministrazione.

Il sistema contabile deve, inoltre, risultare adeguato al modello di maggiore decentramento delle responsabilità di spesa e di prelievo perseguito dalla legge delega n. 42 che tende a rideterminare la struttura dei rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali ed accresce l'esigenza di disporre di strumenti atti ad assicurare che il sistema permanga in equilibrio e funzioni in modo equo ed efficiente.

Tra gli obiettivi della riforma, oltre a quello della comparazione e della integrazione dei dati, si pone anche l'esigenza di conferire maggiore significatività ai risultati attraverso la riduzione della estensione della gestione dei residui.

Il principio della competenza finanziaria potenziata, posto a base della nuova contabilità, avvicina il tempo della iscrizione in bilancio a quello della

realizzazione dell'obbligazione e comporta di conseguenza il ridimensionamento della gestione dei residui di parte attiva e passiva.

Tale principio, oltre a conferire maggiore rappresentatività alle scritture, ha incidenza sulla determinazione degli equilibri, in quanto anche se la registrazione nelle scritture avviene al momento della perfezionamento dell'obbligazione, l'imputazione grava sull'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Ciò impone che le coperture siano assicurate in una fase più avanzata delle procedure contabili e risultino più attendibili, favorendo l'applicazione del principio del pareggio di bilancio.

Tale impostazione, supportata dalla realizzazione di un cronoprogramma dei pagamenti, rende maggiormente coerenti le effettive capacità di spesa con le riscossioni dell'esercizio, anche se, come è evidente, la scadenza dell'obbligazione non coincide necessariamente con le fasi dell'incasso o pagamento.

### Ruolo della Corte dei conti.

La sezione delle autonomie della Corte dei Conti ha svolto una funzione di affiancamento al processo armonizzazione e in più occasioni ha affrontato aspetti problematici della riforma ed ha indicato i procedimenti corretti per l'applicazione delle nuove regole dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi.

L'avvio dell'armonizzazione delle regole contabili e degli schemi di bilancio, costituisce a giudizio della Corte un momento basilare per migliorare l'affidabilità della contabilità degli enti territoriali ed anche uno strumento per consolidare la finanza pubblica.

L'attuazione corretta della riforma deve rispettarne la finalità di fondo che in ultima analisi è quella della salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, pertanto è necessario garantire la coerente applicazione dei principi contabili.

Nel momento in cui le disposizioni sull'armonizzazione degli ordinamenti contabili degli enti territoriali hanno ricevuto la prima significativa attuazione si è posta l'esigenza di fornire indirizzi di principio ed operativi su aspetti di specifica rilevanza per orientare l'uniformità dei comportamenti. I principi costituzionali in

tema di bilanci pubblici contenuti negli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. costituiscono il parametro al quale deve informarsi l'attuazione della disciplina in esame.

Le indicazioni fornite in più occasioni dalla Corte hanno abbracciato un complesso di questioni applicative che attengono all'attuazione della riforma; gli indirizzi sono stati emessi nell'esercizio di una funzione regolativa tecnica, ed in sostanza sono assimilabili alle Linee guida su bilanci e rendiconti degli enti locali. Destinatari delle delibere sono gli organi di revisione contabile ed esse orientano anche le correlate attività di controllo delle sezioni regionali della Corte.

In particolare la deliberazione SEAZUT/4/2015/INPR ha rappresentato il primo intervento organico nella materia, fornendo indirizzi per svolgere regolarmente le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, e specificamente il riaccertamento straordinario dei residui e la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Due sono i criteri di fondo ispiratori nel passaggio alla contabilità armonizzata: da un lato la necessità della chiarezza, che è sottesa allo spirito della riforma, dall'altro il principio di prudenza che deve accompagnare l'attuazione della nuova contabilità. In particolare nelle operazioni di revisione dei residui bisogna evitare di conservare maggiori residui di quanto l'applicazione corretta delle nuove regole impone. Tale comportamento non risulta in linea con l'intento di chiarezza perseguito ed attenua gli effetti del riaccertamento straordinario. Per altro verso è anche da evitare che, oltre ai residui attivi non esigibili, siano eliminate anche entrate di dubbia e difficile esazione.

L'emersione in sede di riaccertamento straordinario di una sovrastima dei residui attivi, non deve essere considerata di per sé patologica, in quanto gli scostamenti possono sostanzialmente derivare dalla diversa impostazione del nuovo regime contabile rispetto a quello previgente.

Il riaccertamento può disvelare disavanzi sommersi, imponendo l'esigenza del ripiano pluriennale, con una gradualità di copertura, in un periodo massimo esteso a trenta anni dalla legge di stabilità 2015, periodo che la Corte ritiene eccessivamente protratto in quanto diluendo nel tempo le azioni di contenimento delle spese, potrebbe non realizzarsi il recupero di governabilità dei conti.

La costituzione del "*Fondo pluriennale vincolato*" (art. 3, comma 4, d. lgs. n. 118 del 2011), è un passaggio cruciale, in quanto tende a ridurre temporalmente

l'entità dei residui ed a permettere il collegamento dei residui stessi a crediti e debiti effettivi.

Per una precisa impostazione del Fondo pluriennale vincolato, attraverso il quale a seguito del riaccertamento straordinario dei residui viene introdotta la variabile temporale nella gestione, è rilevante una corretta programmazione e lo svolgimento di appositi controlli. In particolare nella materia delle opere pubbliche la programmazione deve indicare con stima attendibile le obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio futuro.

Tale sistema tende a coordinare il momento del reperimento delle entrate con quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, con una gestione razionale ed attenta.

### [I controlli per una maggiore affidabilità delle scritture](#)

L'armonizzazione giova ad una visione complessiva dei conti pubblici in quanto rende più semplici ed affidabili le operazioni di consolidamento e quindi è funzionale ai controlli svolti su una dimensione macro, intesi a verificare la situazione complessiva di equilibrio della finanza pubblica; inoltre attraverso le classificazioni omogenee permette anche una lettura più ampia delle gestioni in relazione alle politiche pubbliche perseguite, consentendo una valutazione trasversale che attraversa i diversi livelli di governo.

Sul piano dei controlli rivolti alla situazione di equilibrio degli enti ed alla sana gestione finanziaria la nuova contabilità armonizzata dovrebbe costituire uno strumento efficace per svelare situazioni di equilibrio solo apparente che hanno consentito ad enti in situazione compromessa di procrastinare nel tempo la situazione di dissesto sino a che gli squilibri di cassa non hanno assunto una dimensione tale da non consentire i pagamenti indifferibili.

Una corretta applicazione dei nuovi principi dovrebbe disvelare tempestivamente le situazioni critiche della gestione di cassa ancor prima che gli squilibri divengano insanabili.

Quindi la nuova contabilità influisce su una doppia dimensione: da un lato di sistema di finanza pubblica e dall'altro per rendere effettive le regole volte a presidiare l'equilibrio di bilancio degli enti.

Quest'ultimo è l'aspetto che può interessare da vicino l'attività della Sezione regionale di controllo cui è affidato il compito di verificare l'equilibrio dei bilanci

e dei rendiconti degli enti locali ed il rispetto delle regole di finanza pubblica sino ad ora costituite dal patto di stabilità interno e quindi orientate al pareggio di bilancio come declinato nella legge rinforzata, oggetto di recenti modifiche.

Se le operazioni prodromiche al passaggio alla contabilità armonizzata sono state correttamente condotte allora si potranno realizzare gli effetti positivi della riforma, altrimenti si trascineranno aree di opacità e non verranno realizzati gli obiettivi di trasparenza e chiarezza dei conti.

L'affermazione del nuovo principio d'imputazione al bilancio deve, quindi, avvenire nel contesto di una situazione dei residui pregressi che sia conforme alle nuove regole.

Come si è detto, l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011), effettuata con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, persegue la finalità di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata e segna la linea di confine tra il nuovo e il vecchio ordinamento.

Le operazioni di accertamento straordinario dei residui effettuate in applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata sono, quindi, un passaggio fondamentale per l'attuazione del disegno tracciato con il d.lgs. n. 118, attraverso il raccordo tra le diverse modalità di imputazione.

Dal passaggio ad una contabilità finanziaria degli Enti locali imperniata, sulla competenza finanziaria potenziata e sulla correlata introduzione del Fondo pluriennale vincolato è da attendersi un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui, da collegare a veri crediti e veri debiti della pubblica Amministrazione.

La Sezione delle autonomie ha in corso di elaborazione una relazione sui primi effetti della riforma contabile che pone sotto osservazione in particolare le operazioni di revisione straordinaria dei residui; dai primi esiti delle rilevazioni effettuate con riguardo ad un ampio insieme di comuni (quasi 5000) che ha compilato il modello di rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, sembra emergere un risultato modesto rispetto alle attese. Due profili vengono in evidenza; il primo riguarda la corretta imputazione secondo esigibilità che se applicata correttamente avrebbe dovuto comportare una riduzione dei residui, specie di parte capitale. Invece ancora oltre la metà degli impegni del conto capitale si trasforma in residui della competenza. Inoltre si è constatato che i residui conservati dopo il riaccertamento e successivamente alle

cancellazioni e reimputazioni, che dovrebbero essere tutti esigibili nell'esercizio, restano di notevole entità. Ciò dimostrerebbe su un piano generale che il passaggio al nuovo sistema non sia stato realizzato nella piena osservanza dei principi contabili e quindi la situazione di partenza, sulla quale si fonda la contabilità degli enti per il futuro non sarà affidabile. Si tratta di osservazioni che sono basate su valutazioni induttive e che comunque fanno emergere un quadro non del tutto rassicurante sulla correttezza degli adempimenti.

Da queste osservazioni rivolte ad un insieme di enti è necessario prendere spunto per verifiche più specifiche sul campo e questo compito è affidato alle sezioni regionali di controllo. All'uopo soccorrono le rilevazioni impostate sulla base delle indicazioni fornite dalla sezione delle autonomie con la deliberazione n. 9/2016 che ha focalizzato l'attenzione sugli adempimenti per il passaggio al nuovo sistema.

La sezione regionale di controllo della Liguria è stata tra le prime ad effettuare i relativi controlli e in più occasioni ha emesso delibere che hanno rilevato incongruenze nella impostazione delle operazioni di riaccertamento e di determinazione del fondo pluriennale vincolato.

Altra questione rilevante in materia dei controlli sulla contabilità degli enti locali riguarda la necessità di aggiornamento dei sistemi informativi. In particolare il sistema Sirtel per l'acquisizione in via telematica dei rendiconti si basava sugli schemi contabili del dlgs 194 del 1996 che costituivano una base omogenea di classifica e contenevano quadri riepilogativi dimostrativi degli equilibri.

Ora tali schemi contabili non sono più in uso e si rende necessario ripartire dai nuovi modelli fondati su classifiche diverse per cui prima di potere ottenere la piena operatività di un nuovo sistema potrebbe verificarsi un periodo nel quale le informazioni saranno meno complete ed affidabili e verrà meno la comparabilità delle serie storiche.

Peraltro sotto tale ultimo profilo già l'introduzione dei nuovi principi contabili dovrebbe portare a significative modifiche di impostazione per cui il confronto dei risultati nel tempo deve essere valutato con molta cautela.

La Corte ha avviato un programma per adattare il sistema informativo alla nuova contabilità e di recente è stato ricondotto tra le iniziative per la realizzazione della banca dati unitaria della PA in ambito MEF.

## La finanza locale nella Sardegna

Per concludere questa breve esposizione è opportuno riferirsi specificamente al contesto locale, facendo riferimento all'indagine sullo stato della finanza degli enti locali in Sardegna (2011-2014) approvata dalla Sezione regionale di controllo con deliberazione n. 42/2016/FRG. Tale analisi si è posta l'obiettivo di effettuare una prima ricognizione sullo stato della finanza locale nell'isola, nella presente fase congiunturale, anche con riferimento al processo di riordino istituzionale delle funzioni di area vasta. Altra finalità dichiarata era quello di raccogliere una serie di dati significativi nell'ultimo esercizio prima del passaggio alla nuova contabilità armonizzata, al fine di costruire una base per il confronto con gli effetti prodotti dall'applicazione dei nuovi principi contabili. In prospettiva sarà d'interesse il confronto tra la situazione di accumulo dei residui rilevata con quella rivista dopo il riaccertamento straordinario.

Dal raffronto tra i risultati di rendiconto riscontrati e quelli omologhi a livello nazionale e nel complesso delle regioni a Statuto speciale è emerso nelle linee generali che per gli enti locali sardi la situazione migliorativa derivante dalla specialità si è andata ad attenuare nel tempo, tuttavia la dotazione complessiva di risorse risulta ancora lievemente superiore e sostanzialmente allineata con quella degli enti delle regioni ordinarie.

Nel periodo in osservazione la finanza degli enti locali ha risentito degli effetti della crisi economica che ha imposto notevoli interventi di coordinamento finanziario impostati sulla direttrice del contenimento della spesa attraverso una serie di misure di contenimento, contestualmente si è affermata la linea di dotare gli enti di maggiori spazi di risorse proprie a fronte del sostanziale abbandono del finanziamento diretto da parte dello Stato. Questo processo che per i comuni sardi si è realizzato con maggiore progressività ha imposto tagli di risorse da compensare con la leva fiscale. Gli effetti di queste innovazioni nel caso in cui non si verifichi la contestualità nell'avvicendamento tra le fonti di finanziamento possono provocare tensioni sugli equilibri.

Nella valutazione dei risultati dei comuni della Sardegna l'aspetto dimensionale assume specifica rilevanza, in quanto la concentrazione della popolazione negli aggregati urbani è ridotta e prevalgono, quanto a numerosità, gli enti di piccole o minime dimensioni.

Dall'esame degli andamenti delle entrate tributarie si evince che la riduzione delle risorse statali disposta dalle manovre finanziarie susseguitesesi dal 2011, e la

difficoltà di ricostituire le fonti di finanziamento della spesa, necessaria per garantire i servizi pubblici, ha generato una spinta ad inasprire il prelievo tributario locale, mentre potrebbe risultare preferibile trovare contrappeso nell'efficientamento delle gestioni, piuttosto che in aumenti di entrata. Inoltre per produrre effetti positivi sui servizi e sull'economia locale la crescita dell'autonomia finanziaria degli enti dovrebbe essere rivolta piuttosto a indirizzare risorse per stimolare gli investimenti pubblici.

Dal conto del patrimonio la misura del debito accumulato dai comuni tende a ridursi nel tempo, ciò dimostra che il rimborso delle quote di capitale è superiore all'accensione di nuovo debito.

Si registra un fenomeno di accumulazione dei residui passivi, specie per la spesa d'investimento, infatti il livello pro capite dei residui passivi complessivi al 2014 è ben più elevato rispetto al dato nazionale, tuttavia nel quadriennio esaminato si nota una riduzione significativa della mole di residui accumulati. Tale fenomeno può essere in parte ricondotto alla lentezza delle procedure di erogazione dei finanziamenti regionali.

L'analisi degli indicatori di equilibrio dei comuni sardi mette in evidenza nell'ultimo esercizio un miglioramento della situazione finanziaria, in conformità con l'andamento registrato a livello nazionale. Pur assistendosi, come già evidenziato, ad un progressivo decremento delle entrate soprattutto di derivazione statale e nonostante la rigidità della spesa corrente e le criticità nella gestione di cassa, si rilevano evoluzioni positive dei valori degli indici.