

Il principio contabile sulla gestione.

1. 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 esplicitare 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 esplicita 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 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 rilevante per la determinazione dei saldi di finanza locale rilevanti per i dati aggregati di finanza pubblica.
-

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;
- valutare con rigore gli 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 funzione 1 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" 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.

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 scadenza 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 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'ideale 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 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 perché 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 irresponsabile 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 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.

L'equilibrio inter – generazionale porta poi 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 delle differenze positive 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 predisponde 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.

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.

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 previsto dalla proposta di disegno di legge sull'ordinamento (peraltro ancora in bozza del tutto in evoluzione);
- 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 individua, di norma, attribuita ai responsabili dei servizi cui è attribuito il 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 economali 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 ragionevoli e motivati (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.

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 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.

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.

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.

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.

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".

Conclusione.

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.

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.

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.

Francesco Delfino.