



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

**ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE
REGIONI, DEGLI ENTI LOCALI E DEI LORO ENTI ED ORGANISMI**

Audizione sullo schema di d.lgs. n. 339 recante disposizioni per l'attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera h) della legge 5 maggio 2009, n. 42 e successive modificazioni

(Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale)

Maggio 2011

Indice

	Pag.
Considerazioni generali	“ 5
L’armonizzazione dei sistemi contabili negli Enti territoriali (titolo I)	“ 9
Riquadro 1 – Analisi dei principi generali o postulati contenuti nell’allegato n. 1 al decreto legislativo in esame	“ 19
L’armonizzazione dei sistemi contabili nel settore sanitario (titolo II)	“ 23
Allegato 1 – L’armonizzazione dei principi contabili nelle Regioni	“ 31
Allegato 2 – L’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale	“ 51

Il Presidente della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale ha invitato il Presidente della Corte ad una 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 Enti ed organismi.

Si tratta di una innovazione ordinamentale della contabilità pubblica funzionale al processo di coordinamento della finanza pubblica, destinata a determinare significativi effetti sugli assetti organizzativi e sugli schemi operativi degli Enti interessati.

Considerazioni generali.

Nell'intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio, considerato, forse, ristretto all'ambito delle mere technicalità. Si è in presenza, invece, di uno snodo essenziale per il concreto avvio ed il consolidamento del federalismo fiscale.

Va osservato, anzitutto, che il processo di armonizzazione non è affatto una novità della recente riforma della contabilità e della finanza pubblica, inquadrandosi, invece, nella permanente esigenza di "normalizzazione dei conti pubblici" più volte ribadita dal legislatore, sin dalla precedente riforma contabile generale n. 468 del 1978, che dedicava all'argomento l'articolo 25 nell'ambito del titolo IV- Conti della finanza pubblica. La norma disponeva esplicitamente *"di adeguare il sistema della contabilità ed i relativi bilanci a quello annuale di competenza e di cassa dello Stato, provvedendo alla esposizione della spesa sulla base della classificazione economica e funzionale ed evidenziando, per l'entrata, gli introiti in relazione alla provenienza degli stessi, al fine di consentire il consolidamento delle operazioni interessanti il settore pubblico."*

I tentativi effettuati in tal senso nell'arco di oltre un trentennio hanno avuto, com'è ben noto, scarso successo; tuttavia, l'impostazione originaria appare confermata dalla legge n. 196 del 2009: in un contesto molto diverso, caratterizzato da un lato dal sempre più incisivo sviluppo dell'integrazione europea, dall'altro dalla progressiva attuazione del federalismo fiscale, il principio dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici, conserva pienamente la sua validità, sulla base delle linee portanti

della riforma, le cui disposizioni, va ricordato, sono qualificate come “*principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione.*” (art. 1, comma 4, legge n. 196).

Ulteriore conforto trova tale impostazione nell'art. 42 della riforma, novellato dalla recente legge n. 39 del 2011, di adeguamento della disciplina contabile alla nuova *governance* europea: nel rivedere la delega, non più destinata all'introduzione del bilancio di sola cassa, ma al riordino della gestione e al potenziamento del bilancio di cassa, nell'ambito del sistema del doppio bilancio, competenza e cassa, che caratterizza il nostro Paese, il legislatore ha disposto, tra l'altro, la graduale estensione del sistema alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con l'armonizzazione dei sistemi contabili.

Tale complessa operazione non è scevra da obiettive difficoltà. Problemi si pongono, soprattutto, con riferimento al comparto regionale, in cui - nonostante il modello tendenzialmente uniforme delineato con i decreti legislativi n. 76 del 2000 e n. 170 del 2006- sono presenti sistemi contabili variamente articolati. I predetti decreti legislativi avevano già previsto espressamente una struttura di bilancio parzialmente allineata con i principi di riforma del bilancio dello Stato; ma la possibilità, in relazione alle differenti realtà istituzionali, di scegliere tra una struttura del bilancio ispirata ad una logica programmatica e una struttura fondata su una logica di tipo organizzativo ha consentito di effettuare scelte regionali differenziate, più rispondenti alle esigenze conoscitive di ciascuna Regione e meno alle esigenze di normalizzazione.

Attenzione particolare merita, sotto il profilo della tempestività oltre che per i contenuti, l'esigenza di stabilire, per le Regioni e Province ad autonomia differenziata, in conformità con i rispettivi statuti, la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui allo schema di decreto legislativo in questione (v. art. 35 *bis*).

Un'analisi delle principali caratteristiche dei vigenti ordinamenti contabili regionali e delle connesse problematiche sul tema dell'armonizzazione viene svolta nell'allegato 1.

Per gli Enti locali, a fronte di un unico codificato schema contabile, la disomogeneità dei dati e la loro difficile raffrontabilità è prodotta, sostanzialmente, dalle

differenti modalità di applicazione della classificazione funzionale e dal diversificato ricorso all'esternalizzazione dei servizi.

Al riguardo, apprezzabile appare la previsione di procedure di consolidamento dei bilanci idonee a rendere trasparenti le connessioni tra dati contabili ed ambito effettivo della gestione. L'esigenza di confermare l'obbligatoria redazione di un bilancio consolidato va pienamente condivisa, pur non sottovalutandosi le relative difficoltà, anche per le Regioni, con particolare riferimento ai raccordi con i bilanci degli Enti sanitari.

Sul piano generale, appare decisiva la scelta di soluzioni che, da un lato, tengano conto della raccordabilità dei diversi livelli di governo e, dall'altro, facilitino l'allocazione e la gestione delle risorse.

In tale contesto assume particolare rilievo il quadro normativo delineato per il settore sanitario che, come è noto, costituisce la quota nettamente prevalente delle risorse gestite in ambito regionale, attraverso il ricorso a specifici e diversificati moduli contabili e gestionali.

Sul piano attuativo, cruciale rilevanza riveste la copertura dei relativi fabbisogni informatici, che richiede il potenziamento dei sistemi informativi automatizzati, da ricondurre, comunque, nella specifica sezione della banca data unitaria della Pubblica amministrazione prevista dalla legge n. 196 del 2009. Con l'occasione sarebbe anche opportuno che le amministrazioni di cui all'art. 2, commi 1 e 2, adottassero un formato elettronico elaborabile nella predisposizione dei bilanci e degli altri documenti contabili previsti dal decreto in esame.

Il punto caratterizzante lo schema di provvedimento in esame, forse più di quanto si riscontra negli altri concomitanti decreti delegati già approvati od in corso di definizione, consiste nell'elevazione a livello normativo di principi e criteri generali, da specificare sul piano della concreta applicazione con successivi provvedimenti.

Lo schema di decreto, pertanto, è finalizzato a stabilire la cornice complessiva di riferimento dei principi contabili generali per Regioni, Province autonome ed Enti locali (titolo I), nonché per il settore sanitario (titolo II).

Tra i principi generali (o postulati) – specificamente analizzati nel riquadro 1 - spicca, per effetti e rilevanza, quello relativo alla competenza finanziaria, strumento innovativo cruciale per la stessa credibilità dei conti degli Enti territoriali e per la

salvaguardia dei loro equilibri di bilancio nel tempo. Si tratta di un criterio – oggi solo in parte operante nell’ambito della contabilità regionale – che, ove coerentemente recepito, potrebbe migliorare la rappresentatività dei documenti contabili dell’intera platea di Regioni, Province e Comuni, necessaria anche per garantire l’attuazione del Patto di stabilità interno.

Il principio di competenza finanziaria come delineato nell’allegato 1 mal si concilia, però, con la nozione di competenza giuridica che resta alla base della legge 196 del 2009: su tale problematica va posta una particolare attenzione.

Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici e la raccordabilità con il sistema dei conti nazionali, potrebbe svolgere un importante ruolo l’effettiva adozione di un comune piano dei conti integrato omogeneo con quello previsto dalla legge 196 del 2009 per le amministrazioni diverse da Regioni ed Enti territoriali.

L’effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica sarà sottoposta a verifica attraverso un biennio di sperimentazione per le disposizioni del titolo I. Solo all’esito della sperimentazione saranno definiti i principi contabili applicati di cui all’art. 3.

Va rivista, invece, l’ulteriore apposita sperimentazione, da condurre sulla base di quella previamente realizzata per il bilancio dello Stato, relativa alla graduale estensione del bilancio di sola cassa alle Amministrazioni territoriali. La relativa prescrizione, contenuta nell’art. 2, comma 4, deve intendersi, infatti, caducata per effetto dell’intervenuta conferma, ad opera della recente legge di adeguamento della riforma contabile ai nuovi vincoli europei, del doppio bilancio, di competenza e di cassa, quest’ultimo da potenziare.

Nondimeno, l’estensione del doppio bilancio al comparto degli Enti locali comporterà significativi problemi in ordine sia al processo di programmazione della spesa sia, in particolare, agli assetti organizzativi e agli schemi operativi, nonché un rilevante impatto sui rispettivi sistemi informativi.

Va da sé che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli Enti locali, nel rispetto della loro autonomia sancita a livello costituzionale, deve tener conto del parallelo *iter* previsto per le altre

amministrazioni pubbliche, la cui delega, originariamente prevista entro il 2010 e prorogata al maggio 2011, non è stata ancora esercitata.

Il funzionamento ordinato dei meccanismi di coordinamento richiede, infatti, l'uniformità dei sistemi contabili di tutti i livelli di governo.

Non a caso, comunque, l'art. 2 comma 7, della legge 196 dispone che il previsto Comitato per i principi contabili agisca in reciproco raccordo con la Commissione paritetica per il federalismo fiscale con lo scambio di tutte le risultanze relative alla armonizzazione dei bilanci pubblici.

Il decreto in esame – dopo i reiterati tentativi esperiti con scarso successo nell'ultimo decennio – costituisce, pertanto, l'occasione per avviare una effettiva armonizzazione dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali e, più in generale, una convergenza con l'impostazione del bilancio dello Stato.

In tale ottica, specifica attenzione va posta alla classificazione per missioni e programmi, per la quale emerge il problema di una non facile esportazione al mondo delle autonomie locali, evitando il rischio di una perdita delle informazioni assicurate dalle attuali classificazioni.

Tra gli elementi indispensabili per assicurare l'omogeneità dei bilanci si procederà, con successivi decreti, alla definizione della transazione elementare, della struttura e delle modalità della sua codificazione.

L'armonizzazione dei sistemi contabili negli Enti territoriali (titolo I)

1. E' noto che la recente riforma della contabilità e della finanza pubblica, legge n. 196 del 2009, ha inteso, in primo luogo, pervenire alla complessiva armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci dell'intero settore delle Amministrazioni pubbliche, secondo la definizione accolta in sede di Unione europea.

Per raggiungere tale obiettivo, il legislatore ha opportunamente favorito lo strumento della delega, in relazione alla complessità della materia, individuando principi e criteri direttivi uniformi alla base di due distinte deleghe, una inserita nella medesima legge di riforma contabile per gli Enti pubblici diversi dallo Stato; l'altra inserendo nel corpo legislativo del federalismo fiscale, già varato in precedenza con la legge n. 42 del 2009, i medesimi principi e criteri direttivi per gli Enti territoriali.

Lo schema di decreto legislativo al nostro esame riguarda questi ultimi ed è inteso a soddisfare l'esigenza imprescindibile di dati di bilancio omogenei e confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni e per le informazioni connesse con l'attuazione del federalismo fiscale. Esso è finalizzato a dare attuazione all'articolo 2, comma 2, lettera h, della legge n. 42 del 2009, come modificato e integrato dalla richiamata legge n. 196.

Occorre, in via preliminare, sottolineare l'importanza di una puntuale e adeguata attuazione del comma 7 dell'art. 2 della legge di riforma contabile, che espressamente prescrive un "reciproco raccordo" tra Comitato per i principi contabili, cui è demandata la definizione dello schema di decreto di armonizzazione approvato di recente, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri per gli altri Enti pubblici, e Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, che ha contribuito alla formulazione del presente schema.

2. Appare opportuno ricordare sinteticamente i principi e criteri direttivi della delega, sostanzialmente identici a quelli posti a base della corrispondente delega prevista dalla riforma contabile per gli altri Enti pubblici.

Essi riguardano, anzitutto, l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; di comuni schemi di bilancio annuali e pluriennali, articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione individuata dagli specifici regolamenti comunitari, di uno schema comune di bilancio consolidato con le aziende, società e altri organismi controllati.

In proposito, va rilevato che lo schema in esame integra l'area del consolidamento con l'inserimento degli Enti e organismi strumentali di Regioni ed Enti locali. Si tratta di soggetti giuridici con connotati identificativi al momento dubbi (soprattutto con riferimento agli organismi societari che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, sembrerebbero rappresentare una categoria diversa), la cui tipologia sarà definita da successivi decreti legislativi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di armonizzazione.

Seguono l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, a fini conoscitivi, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; la raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio con

quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; la tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; infine, la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

Nello schema in esame (art. 35, comma 4), l'indicazione dei principi e criteri generali è puntualmente effettuata nell'allegato 1, mentre la definizione dei criteri applicativi è rinviata a successivi decreti legislativi, ai sensi dell'art. 2, comma 7, della legge n. 42. In particolare, sono interessati da tale procedura i principi contabili applicati (art. 3), il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato (art. 4), la codifica della transazione elementare (art. 6), gli schemi di bilancio (artt. 11 e 12), i criteri di individuazione dei programmi, le metodologie per gli indicatori di risultato, le modalità di elaborazione del prospetto di classificazione funzionale (art. 17), tutti adempimenti collegati agli esiti della sperimentazione biennale prevista a decorrere dal 2012.

Per questa sperimentazione, fondamentale per pervenire in tempi ragionevoli a un'effettiva armonizzazione, con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri da adottarsi entro 90 giorni dal varo del decreto legislativo in esame, saranno definiti modalità, principi contabili applicati, livello di articolazione del piano dei conti, codifica delle transazioni elementari, schemi di bilancio, criteri di individuazione delle missioni e dei programmi e metodologie di costruzione degli indicatori di risultato; le amministrazioni coinvolte saranno individuate entro 120 giorni, con identica procedura, tenendo conto della collocazione geografica e della dimensione della popolazione (art. 35, commi 2 e 3). Il ricorso al dPCM, pur configurandosi come fonte impropria nel contesto della delega, può essere giustificato solo da ragioni di correttezza, trattandosi di sperimentazione che, in ogni caso, dà luogo a successivi decreti legislativi, al momento dell'attuazione.

Appare, al riguardo, particolarmente utile una considerazione specifica delle caratteristiche degli Enti di piccole dimensioni, nei confronti dei quali potrebbe rivelarsi opportuno prevedere semplificazioni contabili.

3. Una ulteriore sperimentazione, di durata non definita, è disposta (art. 2, comma 4) per il graduale passaggio al bilancio finanziario di sola cassa per gli Enti territoriali, successivamente agli esiti dell'analoga sperimentazione biennale per il bilancio dello Stato.

Tale disposizione va opportunamente modificata a seguito della trasformazione dell'originaria delega per l'attuazione del bilancio di sola cassa in semplice potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, nell'ambito della conferma del doppio vincolo di competenza e di cassa, disposto dalla recente legge n. 39 del 2011, recante adeguamento della legge 196 alla nuova *governance* europea.

In proposito, si richiama l'attenzione sulla necessità che tale potenziamento sia opportunamente valutato in relazione alle caratteristiche specifiche dei bilanci degli Enti territoriali, in particolare degli Enti locali, il cui bilancio non considera, al momento, la rappresentazione dei flussi di cassa

Ai successivi decreti legislativi è demandata anche l'individuazione delle tipologie di Enti e organismi strumentali degli Enti territoriali tenuti all'applicazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio, (art. 1, comma 4).

4. Un aspetto che andrebbe attentamente valutato concerne il complesso dei principi e criteri di carattere generale che formano oggetto di diretta statuizione del provvedimento.

Trattasi di un insieme abbastanza circoscritto di definizioni consolidate di regole contabili, contenute nell'allegato 1 del decreto, che individua 18 "Principi generali o postulati". Nel loro ambito si ritrovano definizioni di grande rilevanza ai fini dell'armonizzazione contabile, come quello attinente alla competenza finanziaria (n. 16), il cui effettivo recepimento in ambito territoriale dovrebbe risolvere anche antiche problematiche di incoerenza applicativa del medesimo fenomeno contabile (ad esempio, l'impegno) tra i diversi comparti interessati.

Tuttavia, proprio la formulazione di tale fondamentale principio suscita forti riserve, nella parte in cui dispone che ***"Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene"***

a scadenza.”. Quest’ultima imputazione, infatti, non può che essere riferita all’erogazione o all’incasso di mezzi finanziari (profilo della cassa), a nulla rilevando sotto il profilo della competenza giuridica, che rimane incisa nel momento in cui si perfeziona l’obbligazione sottostante per il suo intero importo.

L’incoerenza appare tanto più rilevante, ove si consideri il principio contabile generale n. 22 dello schema di decreto legislativo concernente l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli altri Enti pubblici, nella formulazione risultante dall’allegato n. 1 del testo varato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 15 aprile scorso, che, invece, conferma la consolidata definizione della competenza finanziaria voluta dal legislatore della riforma per il bilancio dello Stato.

Trattasi, pertanto, di problematica di decisiva rilevanza per la buona riuscita dell’intero processo di armonizzazione.

5. Ai principi generali individuati nell’allegato 1 dello schema dovrà coerentemente adeguarsi il successivo processo normativo demandato agli altri decreti legislativi e ai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri relativi alla sperimentazione.

In proposito, suscita perplessità l’inciso contenuto nell’art. 35, comma 2, che autorizza modalità della sperimentazione *“anche in deroga alle vigenti discipline contabili”*. Appare abbastanza singolare che questi fondamentali adempimenti, necessariamente destinati a condizionare l’intero processo di armonizzazione, possano derogare alle discipline contabili vigenti, comprese quelle introdotte con il provvedimento in esame, che si sostanziano, in definitiva, in principi generalmente condivisi e di comune esperienza.

Si ritiene, pertanto, necessario eliminare l’inciso; ove, comunque, si volesse dare maggior contenuto alla sperimentazione derogando alla sola normativa precedente, la formulazione andrebbe coerentemente modificata.

Nell’ambito dei successivi decreti legislativi, particolare attenzione va dedicata ai principi e alle regole di consolidamento dei bilanci delle Amministrazioni pubbliche locali, al fine di tener conto in maniera adeguata delle loro caratteristiche specifiche e dell’ampia variabilità dimensionale delle loro realtà amministrative.

6. Altro profilo di rilievo concerne l'individuazione dell'unità di voto per l'approvazione dei bilanci di previsione degli Enti territoriali, esclusi gli organismi del Servizio sanitario nazionale.

L'articolo 13, comma 2, dello schema di decreto in esame prescrive tale unità **“almeno”** a livello di programma, con ciò introducendo la facoltà di approvazione di un livello autorizzatorio diverso e, presumibilmente, di articolazione inferiore, quale, ad esempio, il macroaggregato ovvero il capitolo, dovendosi ragionevolmente escludere che l'avverbio possa intendersi addirittura riferito alla possibilità di approvazione di unità di voto di livello superiore, quale la missione.

Ciò non può non implicare, ad avviso della Corte, un rilevante elemento di incoerenza col disegno complessivo di armonizzazione contabile voluto dal legislatore della riforma, aprendo la porta a livelli autorizzatori non omogenei, in palese violazione del criterio direttivo relativo alle regole contabili uniformi (art. 2, comma 2, lett. h, legge n. 42), con conseguenti difficoltà gestionali e con evidenti riflessi sulla flessibilità gestionale di cui al successivo articolo 16, che autorizza variazioni compensative interne a ciascun programma.

Le considerazioni precedenti fanno emergere univocamente l'esigenza di eliminare il predetto avverbio.

7. Qualche perplessità suscita la formulazione della disposizione sulle modalità di codificazione delle transazioni elementari (art. 7), nella parte in cui si prevede che tale codifica debba avvenire **“evitando”** l'applicazione del criterio della prevalenza, l'imputazione alle partite di giro o ai servizi per conto terzi e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Si ritiene che la finalità della norma, l'omogeneità dei bilanci pubblici, possa essere meglio perseguita con una maggiore efficacia coercitiva, senza dare l'impressione di lasciare all'amministrazione margini, sia pure limitati, di discrezionalità.

Ciò potrebbe avvenire introducendo, ad esempio, un espresso divieto delle indicate operazioni.

8. L'articolazione della spesa per missioni e programmi (artt. 12 e 13) risponde sicuramente al perseguimento dell'obiettivo di comparabilità e monitoraggio delle informazioni contabili, a garanzia della trasparenza del sistema nel suo complesso.

La *ratio legis* muove dalla corresponsabilità di tutte le amministrazioni che compongono il sistema di finanza pubblica verso obiettivi condivisi, nel rispetto dei vincoli europei, che implica un decentramento costruito nell'ottica della convergenza dei comportamenti dei soggetti interessati.

Con lo Stato unico responsabile nei confronti delle istituzioni comunitarie, il principio dell'unitarietà costituisce la base delle norme di coordinamento di finanza pubblica e dell'armonizzazione dei sistemi contabili, finalizzato ad una lettura trasversale e trasparente. In tale ambito, tuttavia, appare necessario impedire che la rilevanza delle decisioni dell'amministratore locale e delle scelte gestionali della relativa dirigenza sia ristretta in ambiti marginali, tali da comportare il rischio della perdita o della riduzione del bagaglio informativo oggi disponibile nel sistema di bilancio locale.

In altri termini, la scelta del livello di omogeneizzazione e del grado di rilevanza delle informazioni non può consentire che l'ottica *macro* offuschi l'ottica *micro* pur rilevante del singolo Ente locale, ove si allocano le scelte concrete sui servizi al cittadino, ma rivitalizzarla e renderla più funzionale alla gestione dei servizi.

A tali linee direttrici occorre, pertanto, ispirare l'ulteriore attività normativa demandata ai successivi decreti legislativi, anche con riguardo all'effettiva individuazione dell'articolazione delle missioni e dei programmi di cui all'articolo 35, comma 4.

9. Una riflessione andrebbe effettuata sulla corrispondenza tra programma e Centro di responsabilità amministrativa (art. 14, comma 2).

E' noto che l'analoga disposizione della riforma non ha ancora trovato piena applicazione nel bilancio dello Stato, nel quale permangono tuttora numerosi programmi condivisi da più Centri di responsabilità, a volte di dicasteri diversi. Le obiettive difficoltà di ottimale raccordo tra attività e organizzazione, alla base di tale situazione, inducono a ritenere che nel comparto degli Enti territoriali, caratterizzati singolarmente da ampia variabilità dimensionale e, comunque, con strutture

amministrative ben più piccole, gli ostacoli per la concreta realizzazione della norma possano rivelarsi di portata di gran lunga maggiore.

Ferme restando le considerazioni più volte espresse dalla Corte sull'esigenza di ulteriori approfondimenti in materia, sembra emergere l'opportunità di un ripensamento della norma in discorso, in modo da non escludere la possibilità di affidare la realizzazione di ciascun programma a più centri di responsabilità, lasciando all'ente la definizione del necessario coordinamento.

10. Con riferimento alle entrate, qualche perplessità suscita la prevista distinzione, nell'ambito delle tipologie, delle quote di natura non ricorrente (art. 15, comma 1, lett. c).

La riforma contabile, punto di riferimento prioritario, individua invece le entrate "ricorrenti e non ricorrenti" come autonomo livello classificatorio nell'ambito dei titoli, con un rilievo, quindi, ben più elevato (art. 25, comma 1, lett. b, legge 196/2009).

Analogamente, lo schema inserisce le "tipologie" unità di voto nell'ambito delle "categorie", mentre la riforma contabile dispone le categorie come articolazione delle tipologie, in maniera inversa.

Anche in tal caso, si pone l'esigenza, ad avviso della Corte, di ricondurre la norma nelle linee di un puntuale adeguamento alla disciplina contabile voluta dal legislatore della riforma, onde assicurare un'effettiva armonizzazione.

11. Attenzione merita anche l'ampiezza della flessibilità gestionale prevista per gli Enti territoriali nello schema in esame.

L'articolo 16 consente, nel corso della gestione, variazioni compensative degli stanziamenti sia a livello di missioni che di programmi, ma limitatamente a quelle "*conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione*" (lett. a), oltre alle variazioni, da ritenere altrettanto compensative, di stanziamenti interni a ciascun programma, escludendo l'utilizzo del conto capitale per finanziare spese correnti (lett. b).

E' noto che la legge di riforma della contabilità e della finanza pubblica pone alla flessibilità gestionale del bilancio dello Stato diversi confini: viene affidata alle amministrazioni la possibilità di variazioni compensative nell'ambito di ciascun

programma o tra programmi della stessa missione, da proporre in sede di assestamento del bilancio ovvero con atti amministrativi, limitatamente alla sola componente di spese rimodulabili per adeguamento del fabbisogno all'interno del programma.

Tali variazioni possono coinvolgere anche autorizzazioni legislative inserite tra le spese rimodulabili, rispettando i divieti di trasferimento dal conto capitale alla parte corrente e senza incidere sugli oneri inderogabili, per loro natura non rimodulabili. La flessibilità del bilancio è stata ulteriormente ampliata, in via temporanea limitatamente al triennio 2011-2013, con la recente manovra correttiva dei conti pubblici, estendendola alle missioni, in deroga alla riforma contabile.

Appare evidente che i confini della flessibilità gestionale proposta per gli Enti territoriali nello schema in esame si manifestano, da un lato, più ampi di quelli risultanti dalla riforma contabile, recependo in via permanente l'estensione alle missioni, autorizzata solo temporaneamente per il bilancio dello Stato; dall'altro, si presentano con contenuti più ristretti di quelli concessi dalla riforma, in quanto limitati esclusivamente alle spese connesse con i trasferimenti interni di personale.

La Corte auspica, in proposito, adeguati approfondimenti, nella direzione di assicurare un'effettiva armonizzazione anche sotto tale profilo, mediante un concreto e puntuale allineamento della disciplina delegata per gli Enti territoriali a quella definita per il bilancio statale.

12. Sulla tempistica di approvazione dei bilanci prevista dall'articolo 18, va osservato che resta non superata l'attuale coincidenza del termine di approvazione dei bilanci preventivi delle Regioni e degli Enti territoriali con il termine previsto per l'approvazione parlamentare delle leggi di stabilità e di bilancio dello Stato, dalle cui statuizioni dipende sostanzialmente la definizione dei mezzi finanziari disponibili. Trattasi, com'è noto, di una problematica emersa da lungo tempo, i cui riflessi inducono spesso a inevitabili slittamenti temporali di una fondamentale fase del processo programmatico degli Enti interessati.

Non si è peraltro colta l'occasione della recente modifica della riforma contabile (legge n. 39 del 2011) per approfondire la possibilità di anticipare la conclusione della sessione di bilancio presso le Assemblee legislative, in tal modo dando concreto

contenuto al termine predetto, assicurando agli Enti interessati la disponibilità di indispensabili tempi tecnici.

Tale proposta sarebbe stata pienamente compatibile col disegno federalista, in cui la maggiore autonomia finanziaria degli Enti territoriali deve a pieno titolo inserirsi nel complessivo processo programmatico condiviso e coordinato tra i diversi livelli di governo della finanza pubblica.

Riquadro 1 - Analisi dei principi generali o postulati contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo in esame.

I principi generali o postulati, sino ad oggi non codificati a livello legislativo, formano oggetto di espressa statuizione del provvedimento. Occorre rammentare che già il d.lgs. 76/2000 "Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208", negli artt. 6 e 7 contemplava l'obbligo di rispettare i principi di annualità e universalità dei bilanci delle Regioni e che, successivamente, l'art. 6 del d.lgs. 170/2006 - "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131" - è tornato a prevedere che i bilanci delle Regioni si uniformino ai principi dell'annualità, universalità, veridicità ed integrità del bilancio, confrontabilità e trasparenza. Inoltre, l'art. 14 ha previsto che, con riferimento ai principi del bilancio per gli Enti locali, gli stessi "deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza per l'anno successivo nel rispetto dei principi di unità, coerenza, annualità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità e pubblicità, con la configurazione dell'obbligo del pareggio finanziario complessivo". Anche il TUEL all'art. 151 declina i principi in materia di contabilità che gli Enti locali devono osservare per il bilancio di previsione, e cioè i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 3 dello schema, le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 commi 1 e 2 (Regioni, Enti locali, loro Enti strumentali) conformano la propria gestione ai principi contabili generali dell'allegato 1, che è parte integrante del decreto, ed ai principi contabili applicati definiti in esito alla sperimentazione di cui all'art. 35. Le istituzioni degli Enti locali di cui all'art. 114 TUEL e altri organismi strumentali (comma 3 dell'art. 2) adottano il medesimo sistema contabile dell'Amministrazione di cui fanno parte, ritenendosi, pertanto, che siano tenuti anche a conformare la propria gestione ai medesimi principi contabili di cui all'allegato 1, pur in mancanza di espresso richiamo.

L'allegato è costituito da diciotto principi contabili che in buona parte ripropongono il contenuto dei postulati relativi al sistema di bilancio degli Enti locali, approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali (12 marzo 2008) che, a loro volta, trovavano la loro più significativa ispirazione nel documento 11 dell'Organismo Italiano di contabilità (OIC) – Bilancio d'esercizio – Finalità e postulati.

La loro sostanziale derivazione dai principi contabili adottati dall'OIC può richiedere, talvolta, specifici adattamenti alle caratteristiche del sistema contabile delle pubbliche amministrazioni (ad esempio, l'applicazione del principio contabile della prudenza, di indubbia valenza per la salvaguardia degli equilibri, sulla base del quale le componenti positive non realizzate non vanno contabilizzate nel rendiconto, mentre sono da contabilizzare tutte le componenti negative, anche non realizzate, è da intendere con riferimento alla definizione della fase di accertamento, per le entrate, ed a quello dell'insorgenza, anche potenziale, dell'obbligazione giuridica, per le spese).

Dell'attuale formulazione dei principi contabili, si mettono qui in evidenza le novità (concernenti, oltre alla già rilevata attuale valenza normativa, l'ambito soggettivo, l'aspetto formale e la configurazione di un nuovo principio della competenza finanziaria) ed anche alcuni aspetti non sufficientemente chiari. Si fa, in particolare, riferimento al principio di competenza economica, in cui l'individuazione di diversi criteri di imputazione delle poste contabili, a seconda che si tratti di costi e ricavi (riferibili a processi di scambio che avvengono nel mercato) o di proventi e oneri (riferibili ad attività istituzionali e/o erogative) appare formulato in termini lessicalmente confusi e talvolta privi di coerenza logica.

Allo stesso modo, non appare del tutto chiaro se la mancata proposizione di criteri di

valutazione per la redazione di documenti economico-patrimoniali delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 dello schema (atteso che l'attuale formulazione dei principi contabili degli Enti locali prevede l'individuazione del criterio del costo come metodo informativo del valore), corrisponda ai principi del codice civile (art. 2423-bis, n. 6), oppure sia rinviata alla successiva definizione dei principi contabili applicati, ovvero non costituisca una discrasia del sistema delineato dallo schema stesso, il quale, invece, per il settore sanitario, espressamente individua principi di valutazione specifici.

Con riguardo alle novità dell'attuale formulazione, si rileva, in primo luogo, che l'ambito soggettivo è ampliato: si fa riferimento, anche testualmente, alle amministrazioni pubbliche, per comprendere le Regioni oltre agli Enti locali (comma 1, art.2), nonché i loro Enti strumentali che adottano la contabilità finanziaria (comma 2, art. 2) o che adottano la contabilità economico-patrimoniale i quali ultimi debbono conformare la propria gestione ai principi contabili in allegato ed a quelli previsti dal codice civile(art. 3, comma 2).

Le altre differenze di rilievo convergono nell'ottica di garantire gli equilibri finanziari economici e patrimoniali, nell'esercizio finanziario e nel tempo.

Il principio di *universalità*, che riconduce e riferisce tutti i valori finanziari correlati alle finalità ed agli obiettivi di gestione al sistema di bilancio, è finalizzato a fornire una rappresentazione veritiera e corretta non solo degli andamenti, ma anche della complessiva attività amministrativa svolta nell'esercizio, nell'ottica della salvaguardia degli equilibri economico finanziari.

Ancor più di rilievo è il contenuto del principio di "*veridicità*", obiettivo primario a cui tendono i postulati e i principi contabili generali, per i riflessi espressi sui documenti contabili e soprattutto per le implicazioni che il mancato rispetto dello stesso comporta. Viene previsto, difatti, che i documenti contabili non veritieri e che non si allineino agli altri principi collegati (attendibilità, correttezza e comprensibilità) "non acquisiscono il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile". Inoltre, l'applicazione del principio di *veridicità* comporta la necessità di evitare sottovalutazioni e sopravvalutazioni delle poste di bilancio, valutazioni che invece devono essere attuate secondo una rigorosa analisi di controllo. Al riguardo, la formulazione atecnica "sono da evitare" potrebbe consentire margini di discrezionalità, con riflessi negativi sull'attendibilità delle previsioni e dei risultati che sarebbe opportuno scongiurare.

La *correttezza* è individuata come nuovo criterio per la formazione dei documenti (programmatori, di previsione, di gestione e controllo e di rendiconto), che permea anche tutti gli altri principi contabili generali e applicati. È riferita anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica. Appare necessaria la previsione espressa del principio della correttezza anche con riferimento alle comunicazioni e ai dati da fornire agli organi di controllo ed in particolare alla Corte dei conti, nei confronti dei quali, peraltro, è previsto che si applichi il principio della *comprensibilità*. Correttezza, chiarezza e comprensibilità, finalizzate al monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici devono trovare riscontro nella omogenea classificazione dei documenti contabili, nella loro informatizzazione e nell'adozione di formati elettronici elaborabili.

Importante è la specifica previsione della *significatività* delle informazioni per il processo decisionale e *della rilevanza* degli eventuali errori che deve essere valutata anche in relazione all'incidenza sugli equilibri finanziari ed economici, in sede previsionale, di rendiconto o bilancio di esercizio.

La *flessibilità* è consentita anche al livello gestionale, in coerenza con il nuovo disposto di cui all'art. 16 del decreto che prevede variazioni compensative.

Rispetto alla formulazione adottata per gli Enti locali, il principio della *coerenza* appare più ampio: è ora meglio specificata la coerenza esterna con le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di

coordinamento di finanza pubblica.

Nuovo e di notevole rilievo è il *principio della continuità e costanza* in base al quale nel sistema di bilancio deve essere fondante la prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per la salvaguardia degli equilibri nel tempo, nonché la costanza dell'applicazione dei principi contabili generali e particolari di valutazione per assicurare la comparabilità dei dati nel tempo. Ciò consente, nel superiore interesse pubblico, di non subordinare più al "tempo politico" la gestione.

Il principio dell'*equilibrio di bilancio* si configura in primis come pareggio in termini di competenza e di cassa. Il riferimento al pareggio anche in termini di cassa costituisce una novità e sembra che si fondi sulla rigorosa valutazione dei flussi di entrata e di spesa. Ma, contestualmente, ha un riflesso più ampio, perché riguarda tutte le fasi, dalla previsione di bilancio, alla gestione ed alla rendicontazione.

Il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma* pone in rilievo la necessità che i fatti gestionali vengano rilevati in relazione alla loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva. Sono posti alcuni ambiti esemplificativi quali il leasing, il riconoscimento dei ricavi di competenza e altre operazioni che rilevinò condizioni di rischio operativo e per il mantenimento di equilibri duraturi nel tempo.

Il principio della *competenza finanziaria* costituisce la più rilevante novità dei principi contabili.

Il principio, peraltro già codificato per le Regioni (d.lgs. 76/2000) e dalle stesse applicato, seppur con meccanismi differenti, ancora l'imputazione dell'obbligazione giuridica, sia per l'entrata che per la spesa, all'esercizio in cui la stessa viene a scadenza. Ciò, almeno nelle intenzioni, dovrebbe consentire, in primo luogo, un recupero di rappresentatività dei documenti contabili negli Enti locali, comportare, altresì, una tendenziale riduzione dell'indice di formazione dei residui e scongiurare, infine, il loro mantenimento in bilancio per periodi troppo lunghi. Peraltro, le analisi delle Sezioni regionali di controllo sulla vetustà dei residui hanno più volte evidenziato la criticità del fenomeno, anche in relazione all'attendibilità del risultato di amministrazione.

Riguardo alla rilevazione contabile degli investimenti, il nuovo principio rafforza il ruolo del bilancio pluriennale. Lo stesso, che ha già contenuto autorizzatorio per gli Enti locali, diventa il punto di connessione tra il perfezionamento dell'obbligazione giuridica e la gestione pluriennale delle risorse. Il bilancio pluriennale, proprio in presenza di impegni e relative fonti di finanziamento per investimenti in c/capitale, è il documento contabile più idoneo a garantire la copertura complessiva e a dare conto di obbligazioni che travalicano il singolo esercizio finanziario. Gli equilibri del bilancio pluriennale dovranno essere garantiti anche in sede di verifica degli equilibri annuali e di assestamento.

In proposito si ipotizza, ad esempio, che in caso di accertamento complessivo dell'entrata (trasferimento finalizzato o indebitamento) quale fonte di finanziamento di un'attività di investimento pluriennale, qualora l'impegno sia limitato ad una quota, commisurata alla parte di obbligazione che viene a scadenza nell'esercizio, la garanzia del pareggio e degli equilibri di bilancio sarebbe assicurata dalla costituzione di un fondo vincolato in cui verrebbe registrata l'intera dinamica diacronica della spesa pluriennale destinata ad ogni investimento: il fondo verrebbe annualmente aggiornato a scorrimento in relazione alle quote impegnate, e iscritto annualmente nella competenza. Ciò, al di là della sostenibilità applicativa di una tale innovazione, necessiterebbe di meccanismi di trasparenza dei fondi pluriennali, al fine di non perdere le informazioni relative all'investimento, ai tempi di realizzazione ed alle evenienze contabili correlate. Una migliore rappresentatività dei documenti contabili che volga alla salvaguardia degli equilibri reali, dovrebbe modulare anche la fonte di finanziamento in relazione alle quote che vengono a scadenza nei singoli esercizi finanziari. Da parte degli interlocutori finanziari dovrebbe potersi immaginare un'offerta di indebitamento più flessibile dell'attuale (l'apertura di credito oggi è prevista ma sottoposta a vincolo di durata triennale). L'applicazione di tale

principio dovrebbe determinare un riflesso positivo non solo in termini di residui, ma anche di *stock* di debito (anche l'apertura di credito va indicata nell'indebitamento per la sola quota accertata nell'esercizio in base alle esigenze dell'investimento) e in termini di oneri finanziari. Non si può, però, non rilevare l'esigenza di prevedere strumenti contabili che garantiscano trasparenza e conoscibilità in ordine al complessivo stock di debito, anche in considerazione della sua sostenibilità gravante sulle generazioni future.

Il sistema contabile basato sulla nuova competenza finanziaria dovrebbe anche consentire di gestire al meglio i flussi di cassa, essendo più alto il grado di realizzabilità delle entrate accertate e delle spese impegnate, con riguardo alla scadenza.

Si pone peraltro – come già rilevato nel testo – il problema della conciliabilità di tale soluzione con quanto previsto in termini di competenza giuridica dalla legge 196 del 2009.

L'armonizzazione dei sistemi contabili nel settore sanitario (titolo II)

1. Le esigenze del coordinamento finanziario - che richiedono l'effettiva armonizzazione dei conti, con riferimento alla generalità dei soggetti pubblici, presenti ai diversi livelli territoriali - rivestono specifica configurazione e declinazione operativa con riguardo al settore sanitario.

Va, infatti, sottolineata la peculiarità del settore sanitario nei generali processi di armonizzazione - con taluni risultati già raggiunti e criticità ancora da superare - considerando, da un lato, la attuale diversificata situazione della legislazione contabile regionale, e, dall'altro, l'operatività della modellistica di rilevazione del conto economico e dello stato patrimoniale, utilizzati per adempiere all'obbligo delle comunicazioni al Ministero della salute.

Si avvia ora una stagione di ricognizione delle normative contabili anche attraverso la individuazione di principi applicativi condivisi e uniformi, la cui finalità resta il superamento delle difficoltà sinora rilevate.

In questo quadro, l'impianto e la metodologia dello schema del decreto legislativo appaiono, in linea di massima, condivisibili in quanto, in coerenza con le finalità di armonizzazione, affrontano alcune delle criticità del sistema informativo contabile delle aziende sanitarie più volte rilevate dalla Corte, quali: la definizione di un sistema di principi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniformi a livello nazionale; il rapporto tra il bilancio delle aziende e il bilancio regionale ed, infine, l'arricchimento delle informazioni contabili sotto il profilo finanziario e patrimoniale.

Queste innovazioni si innestano in un più articolato quadro dello stesso bilancio regionale (art. 20) per il quale si prevede una esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento di ciascun Servizio Sanitario Regionale (SSR) che consenta la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle Regioni.

2. Quanto al primo aspetto (la definizione di un sistema di principi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniformi), un deciso passo in avanti - rilevante anche ai fini della confrontabilità dei fatti gestionali rilevati dagli Enti del Servizio

Sanitario Nazionale (SSN) in sede di monitoraggio dei conti sanitari - si riconduce all'espresso richiamo agli articoli del codice civile in materia di bilancio delle società di capitali (art. 28), nonché alla definizione di alcuni principi di valutazione univoci per lo specifico settore (art. 29) per la presenza di voci tipiche del servizio sanitario pubblico. Va, al riguardo, particolarmente apprezzata l'introduzione di una cornice normativa coordinata ed organica su base nazionale, indispensabile per superare l'attuale disomogeneità dei criteri di valutazione che, introdotti nel tempo dalla non uniforme legislazione regionale, non ha finora consentito una coerente e trasparente comparazione.

Nell'ambito di tali principi di valutazione, nel sottolineare il tentativo di adeguare la correlazione tra fonti ed impieghi, si rileva, sul piano tecnico contabile, la non rigida coerenza con le disposizioni civilistiche di alcuni di principi di valutazione, con riferimento, in particolare, alla disposizione che prevede, per i cespiti acquistati utilizzando i contributi in conto esercizio, la completa ammortizzabilità nell'esercizio di acquisizione (art. 29, comma 1 lett. b). Tale disposizione, se coerente con la necessità di evitare ulteriori perdite di esercizio, va peraltro temperata con l'autonomia di gestione riconosciuta alle aziende sanitarie.

Sempre nell'ottica di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali, il decreto legislativo prevede (art. 26, 27, 28) uno schema comune per il bilancio preventivo e il bilancio di esercizio e un contenuto minimo del piano dei conti, stabilendo che ciascuna voce dello stesso debba trovare corrispondenza con ogni singola voce degli attuali modelli di rilevazione ministeriale (SP-CE); modelli che, in ogni caso, devono essere contenuti nella nota integrativa, sia per l'esercizio in chiusura che per l'esercizio precedente.

Sul punto, anche alla luce di tale ultima disposizione, si rileva l'opportunità di utilizzare non un ulteriore schema di bilancio, così come previsto nell'allegato 2/1, ma di adottare i modelli CE e SP di rilevazione previsti dal d.m. del 30 dicembre 2007 del Ministero della salute; modelli che già presentano spiccate caratteristiche di uniformità e di omogeneità dei dati. Si potrebbe, in alternativa, elaborare, partendo dalla classificazione delle voci previste nel modello di rilevazione del Ministero della salute, CE - SP costituiti dalle macrovoci di tali modelli, definendo, in tal modo, uno strumento unico per i diversi fini, sia nell'ottica di evitare duplicazioni di informazioni e/o perdita

di dati, sia per non gravare eccessivamente i soggetti tenuti alla compilazione dei vari modelli/schemi. In riferimento al modello previsto all'allegato 2/1 del decreto legislativo si evidenzia, inoltre, da un lato, la non coincidenza della classificazione delle macrovoci del CE con quella delle macrovoci individuate nel modello CE approvato con il d.m. del 30 dicembre 2007 e, dall'altro, la mancanza di specifiche e indispensabili linee guida che indichino la corrispondenza tra le voci del d.m. del 30 dicembre 2007 e il modello CE del decreto legislativo in esame.

3. Altra problematica cui risponde il decreto legislativo all'esame concerne la riconciliazione delle contabilità degli Enti sanitari con quelle delle Regioni; criticità sinora accentuata dalla mancanza di un autonomo bilancio per quella parte delle risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale gestite direttamente dalle Regioni, nonché dalla difficoltà di predisporre un vero e proprio consolidamento regionale dei bilanci aziendali.

3.1. Di particolare rilievo appare, pertanto, la previsione dell'obbligo, per le Regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del SSN, di individuare, uno specifico centro di responsabilità deputato alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Questa innovazione assicura che i fondi del SSN non vengano distolti per essere destinati ad altre finalità¹, consente un'applicazione più rigorosa, per dette gestioni, del principio di competenza², rappresenta, infine, uno strumento necessario per predisporre un effettivo bilancio consolidato degli Enti titolari del Servizio Sanitario Regionale.

Le gestioni della Regione che incidono sul Fondo sanitario nazionale sono essenzialmente di due tipi: i trasferimenti che la Regione fa ad altri Enti pubblici (per es. Ares e Arpa per le gestioni inerenti i servizi sanitari) e le gestioni dirette vere e proprie (ovvero le spese per servizi resi direttamente dalla Regione in ambito sanitario). Dalla lettura degli art. 22 (gestione sanitaria accentrata) e 23 (gestione integrale del

¹ Si stabilisce che le Regioni accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente (ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali), proprio per assicurare la finalizzazione delle risorse al finanziamento di ciascun SSR (art. 20).

² I risultati delle gestioni dirette attualmente confluiscono nei modelli CE predisposti secondo lo schema ministeriale, per consentire il monitoraggio del rispetto dei vincoli posti negli accordi Stato-Regioni, ma non sono espressione di una contabilità economica. Questa circostanza, non permette una corretta contabilizzazione delle rispettive voci in termini di costi e ricavi da consolidare con il bilancio di esercizio delle aziende sanitarie e ospedaliere, non consentendo, per le stesse, una piena attuazione del principio di competenza.

finanziamento del SSR presso gli Enti del SSR)³ sembrerebbe desumersi che ogni qualvolta vi sia anche soltanto un trasferimento ad un soggetto diverso da quelli di cui all'art. 19, comma 2, lettera c (ovvero ASL, ASO, IRSC e Aziende ospedaliere universitarie), si ricadrebbe nella prima ipotesi. Ciò comporterebbe l'applicazione della relativa disciplina che include una serie complessa di adempimenti per l'implementazione e tenuta di una contabilità di tipo economico – patrimoniale, nonché precipue forme di controllo.

In realtà l'utilità della nuova normativa si palesa per lo più solo con riferimento alle gestioni dirette. Ove restasse confermato il più ampio ambito applicativo sopra evidenziato⁴, gli obblighi imposti dalla nuova normativa, ed in particolare i costi connessi all'implementazione dei sistemi contabili e delle previste forme di controllo connesse alle gestioni accentrate, potrebbero indurre le Regioni a mantenere queste ultime solo se di rilevante entità.

Si rileva inoltre che l'individuazione di un responsabile della gestione accentrata presso la Regione con compiti attualmente di mero rilievo contabile, ma in prospettiva con funzioni anche gestionali, presuppone una più dettagliata disciplina che ne definisca in maniera omogenea le specifiche competenze e soprattutto le responsabilità.

3.2. Relativamente alle problematiche di consolidamento, il decreto legislativo introduce espressamente l'obbligo di redigere un bilancio preventivo e un bilancio di esercizio consolidato del Servizio Sanitario nazionale.

Quanto alla disciplina, la gestione sanitaria accentrata presso la Regione⁵ predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico consolidato, sia il bilancio di esercizio consolidato, per la cui redazione si applicano le disposizioni del d.lgs. 127/91, salvo specifiche disposizioni.

³ Ai sensi dell'art. 23, comma 1, lettera c), alle Regioni che non hanno effettuato la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio S.S.R., è fatto divieto di effettuare, a valere sui capitoli di spesa del S.S.R., operazioni diverse dal mero trasferimento delle somme agli Enti di cui all'art. 19, comma 2, lettera c, ovvero ASL, ASO, IRSC e Aziende ospedaliere universitarie.

⁴ Una alternativa potrebbe essere quella di circoscrivere l'applicabilità di dette previsioni alle gestioni accentrate che superino un certo ammontare, individuabile facendo riferimento a parametri predeterminati, quali ad es.: l'entità delle spese dirette accentrate in rapporto alla spesa sanitaria complessiva, il rapporto tra le spese di trasferimento a Enti pubblici terzi rispetto alle aziende sanitarie e le spese dirette in senso stretto.

⁵ Spetta al responsabile della gestione accentrata presso la Regione la relazione su tali documenti cui devono essere uniti gli stessi allegati che compongono e corredano i bilanci delle singole aziende, salva la possibilità per il responsabile di stabilire ulteriori specifici obblighi informativi per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare.

Appare al riguardo particolarmente apprezzabile la rilevanza attribuita alla valutazione del netto patrimoniale consolidato (art. 32), e dunque alla necessità di avere costantemente contezza del capitale della sanità regionale; aspetto questo che potrebbe porre le basi per una riconsiderazione tanto dei meccanismi di valutazione dei disavanzi dei diversi sistemi sanitari regionali, quanto della determinazione delle necessarie coperture. In sede di tavolo di monitoraggio degli adempimenti definiti in sede di accordo Stato-Regioni, i disavanzi vengono infatti valutati al netto delle perdite non monetarie, ed in particolare degli ammortamenti non sterilizzati. Anche nell'ambito dei decreti attuativi del federalismo fiscale, il fabbisogno continua ad essere calcolato al netto dei costi degli ammortamenti, rinviandosi la copertura alle risorse proprie delle Regioni. Queste ultime, tuttavia, tendono a costruire i propri bilanci di previsione facendo riferimento alle regole del tavolo di monitoraggio, quindi senza prevedere coperture per le perdite non monetarie. Prassi che finiscono per incidere negativamente, anno per anno, sui patrimoni netti dei diversi Enti del SSN cui, grazie alle nuove regole, verrà data maggiore evidenza. Particolare rilievo assume sotto questo aspetto, anche la previsione di regole precise ed omogenee per il calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni (art. 29, comma 1, b), che rappresentano costi per gli Enti del Servizio Sanitario Nazionale, nonchè per la gestione accentrata regionale. L'applicazione di regole omogenee rende infatti possibile una valutazione comparativa della parte dei disavanzi su cui queste poste finiscono per incidere nei diversi sistemi regionali.

In relazione all'area di consolidamento, lo schema di d.lgs. comprende solo la gestione sanitaria accentrata e le aziende sanitarie e ospedaliere, con l'eccezione quindi dei soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi e degli Istituti Zooprofilattici Sperimentali (IZS), cui peraltro si applicano i principi contabili generali.

Al riguardo, se appare coerente l'esclusione dal consolidato regionale degli IZS che hanno competenza su più Regioni e sono sottoposti alla vigilanza del Ministero della salute, più problematica sembra l'esclusione degli Enti e delle società strumentali della Regione. Si tratta infatti di organismi che svolgono attività - se non di erogazione diretta di servizi sanitari - senz'altro funzionali allo svolgimento della specifica missione affidata alle Regioni e i cui costi - anche se i risultati delle attività vengono poi imputati pro-quota agli Enti per cui essa è stata effettuata - sono, comunque, direttamente riferibili al settore sanitario. Ne consegue pertanto la necessità, nel caso

venga confermata la scelta di affidare alcune funzioni ad organismi diversi da quelli indicati nell'art. 19 del d.lgs., di estendere anche ad essi i principi contabili dettati nella nuova normativa, in coerenza con gli obiettivi di trasparenza e confrontabilità.

Con riferimento, infine alle società partecipate dagli Enti del SSN, esclusi in prima applicazione dal consolidamento di cui all'art. 32, comma 3, può ritenersi che, alla luce della finalità di indicare principi di valutazione univoci per lo specifico settore, tra la varie opzioni che potrebbero legittimamente scegliersi per non perdere del tutto le informazioni sull'eventuale incidenza sulla gestione delle partecipazioni, si potrebbe prevedere di utilizzare il criterio della valutazione delle società partecipate a patrimonio netto, quanto meno nelle more dell'adozione del dPCM previsto nel richiamato art. 32, comma 3. Nella nota integrativa si potrebbe poi dare più dettagliata evidenza al dato dello stato patrimoniale. Si potrebbe inoltre prevedere che il consolidamento si operi immediatamente per quegli organismi – di qualsiasi natura – partecipati dagli Enti del SSN, ed eventualmente dalla Regione, per il 100% del capitale e del fondo di dotazione o, comunque, sovvenzionati in via ordinaria e totalitaria e la cui attività sia finalizzata al SSR.

4. Un ulteriore aspetto di rilievo, strettamente connesso con l'esigenza di garantire trasparenza e confrontabilità delle risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale, si riconduce agli strumenti necessari per consentire il raccordo dei conti economici delle aziende con quelli delle Regioni cui esse fanno capo.

Al riguardo uno snodo fondamentale può rintracciarsi nella valorizzazione, accanto al bilancio preventivo economico e al bilancio di esercizio, del rendiconto finanziario, cui ora anche le singole aziende sono tenute.

Tale documento, integrando un ulteriore e rilevante profilo della gestione, potrebbe rappresentare uno strumento di collegamento, in vista degli obblighi posti in capo alle competenti strutture regionali, per assicurare l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte in termini di contabilità economico patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria.

Il recupero della dimensione finanziaria dei conti della sanità, deve inoltre porsi in correlazione e raccordo con lo schema di d.lgs. relativo ai costi e fabbisogni standard nel settore sanitario. In una lettura unitariamente condotta sui due schemi di decreto

legislativo è infatti dato rintracciare evidenti connessioni e unitari riferimenti che presuppongono una piena confrontabilità dei dati dei diversi Servizi sanitari regionali. La prevista applicazione a tutte le Regioni dei valori di costo rilevati in tre Regioni *benchmark* - scelte dalla Conferenza Stato-Regioni tra le cinque che hanno garantito i Livelli Essenziali di Assistenza (LEA) in condizione di equilibrio economico e di efficienza e appropriatezza – richiede la determinazione di comuni modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci, nonché di principi contabili comuni, che consentano di evidenziare l'effettivo impatto dei risultati del comparto in ciascun esercizio finanziario, anche attraverso un pieno raccordo fra la contabilità economica delle gestioni degli Enti (o anche di quella accentrata presso la stessa Regione) e la contabilità finanziaria di ciascuna Regione,

In questa prospettiva appare da ponderare positivamente anche la attenzione dedicata al settore in riferimento ai necessari raccordi con l'articolazione della spesa per missioni e programmi e con la classificazione COFOG (*classification of the functions of Government*), utilizzata nei conti nazionali curati dall'Istat (art. 33).

5. Se, dunque, appare di massima condivisibile la complessiva impostazione sottesa al titolo II dello schema di d.lgs., non va trascurato il rilievo di una analisi dell'impatto della nuova normativa a livello delle diverse realtà regionali e delle diversificate strutture operative.

Un'esigenza di costante monitoraggio della qualità dei relativi dati contabili e gestionali e delle procedure sottostanti, anche in relazione all'attuazione del federalismo fiscale, è stata esplicitamente presa in considerazione dall'Intesa Stato-Regioni del 3 dicembre 2009, ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131, concernente il nuovo Patto per la salute per gli anni 2010-2012, cui ha fatto seguito il d.m. 18 gennaio 2011.

Tale funzione di monitoraggio - che pone in evidenza il dimensionamento dei profili contabili con le esigenze di informazione, programmazione e controllo della spesa - sollecita per questi aspetti l'attenzione dei controlli interni, anche nel raccordo con quelli esterni.

In relazione ai controlli interni, una volta definito un corpo di principi contabili riconosciuti e riconoscibili, un tema rimasto aperto attiene all'individuazione di

standard di controllo concernenti gli obiettivi da perseguire e le procedure minime da attivare.

In relazione ai controlli esterni, resta centrale il ruolo svolto dalla Corte dei conti, il cui spessore deriva dalla stessa articolazione su base centrale e territoriale che consente l'esame di differenziate realtà amministrative, assicurandone, nello stesso tempo, una unitaria ricomposizione.

Tale rilevanza potrebbe risultare ulteriormente rafforzata da una nuova normativa di uniforme certificazione dei bilanci delle aziende sanitarie, suscettibile di offrire nuove opportunità di analisi anche in sede di esercizio delle funzioni di controllo svolte in attuazione dell'art. 1, comma 170, della legge 23 dicembre 2005 n. 266⁶.

In tale ambito – di cui si riporta in allegato una sintesi delle criticità emerse nel corso delle verifiche effettuate dalle Sezioni regionali di controllo della Corte negli anni 2009/2010, con indicazione delle deliberazioni di riferimento - sono state evidenziate alcune fra le cause più ricorrenti di rischio e di anomalie contabili e gestionali, richiamando tanto gli Enti quanto gli organi di controllo, sulla necessità che i dati comunicati siano sempre attendibili e conformi alle risultanze delle scritture contabili.

⁶ Giova rammentare, a tal proposito, con riferimento ai più recenti esiti delle verifiche svolte, che la Corte dei conti negli ultimi due anni ha impostato le linee guida alle quali devono attenersi gli organi di revisione contabile per la relazione sul bilancio di esercizio da inviare alle Sezioni regionali di controllo, cercando un chiave di lettura idonea a riportare in qualche modo ad omogeneità i dati contabili contenuti in scritture contabili informate a criteri e principi differenti. In questo percorso, si è chiesto agli organi di revisione di riclassificare i bilanci di esercizio 2008 e 2009 sulla base dei modelli di Conto Economico (CE) e di Stato Patrimoniale (SP) utilizzati per alimentare il Sistema Informativo della Sanità (SIS), che, allo stato, costituisce l'unico strumento con caratteristiche di uniformità su tutto il territorio nazionale. Con le linee guida 2010, relative al bilancio d'esercizio 2009, si è chiesto ai collegi sindacali, inoltre, di segnalare le eventuali difformità tra i dati riclassificati secondo i modelli CE e SP, e i dati comunicati dagli Enti al Ministero della salute con detti modelli.

Allegato 1. - L'armonizzazione dei principi contabili nelle Regioni

Il coordinamento tra le politiche e gli obiettivi perseguiti dalle diverse unità istituzionali in presenza di vincoli di bilancio e di obblighi di contenimento della spesa pubblica complessiva assunti a livello europeo, declinato con l'esigenza di responsabilizzazione effettiva dei diversi livelli di governo in un processo federalista ormai giunto alla fase operativa, porta necessariamente all'individuazione di principi di armonizzazione dei sistemi contabili, allo scopo di fornire un'omogenea rappresentazione e raccordabilità delle grandezze finanziarie, economiche e patrimoniali che compongono la ricchezza del paese, oltre che di informazione, trasparenza, leggibilità e consolidamento dei dati contabili.

In ambito regionale, l'esigenza di superare la frammentazione degli schemi di bilancio e dei principi contabili si è posta a due livelli: inizialmente nei confronti dei bilanci e documenti contabili delle Regioni stesse, per assicurare la redazione di documenti contabili ispirati ai medesimi principi generali (legge 335/1976) ed in un secondo momento nei confronti del bilancio dello Stato, in forza del concorso della finanza regionale con quella statale e locale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla Comunità europea (d.lgs. 76/2000), sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117 e 119 della Costituzione (d.lgs.170/2006).

La cornice normativa così delineata non ha, comunque, né favorito un'effettiva integrazione del sistema contabile centrale con quelli decentrati, lasciando di fatto le amministrazioni territoriali ai margini dei processi decisionali di programmazione economica e finanziaria, né impedito che continuassero a coesistere sistemi di bilancio disomogenei anche a livello territoriale.

Con riferimento al primo aspetto, il disallineamento dei sistemi di bilancio centrali e territoriali appare soprattutto riconducibile ad una diffusa difformità dei principi generali cui essi stessi si ispirano, in presenza della quale la previsione di sistemi contabili armonizzati non potrà mai concretamente realizzarsi. La più rilevante discrasia attiene proprio al fondamentale criterio cui si ispira la contabilità pubblica, quello della competenza "finanziaria". Il sistema contabile dello Stato, così come quello degli Enti locali, si fonda sull'applicazione del principio della competenza giuridica che viene incisa per l'intero importo della spesa al momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante. Diversamente, il sistema contabile regionale adotta il principio prevedendo l'esplicito limite della scadenza dell'obbligazione entro il termine dell'esercizio (art. 18, comma 2, del d.lgs. 76/2000 e art. 11, comma 2 del d.lgs. 170/2006) ed il medesimo concetto appare recepito dal legislatore delegato nello schema in esame, nel principio generale n.16 di competenza finanziaria. Al riguardo, al di là delle perplessità e delle difficoltà operative che dall'assunzione del principio contabile 16 come elemento di armonizzazione sorgono in termini di coerenza con il bilancio dello Stato, già evidenziate nel testo e che qui si richiamano, va comunque rilevato che il principio di competenza finanziaria, per la sua più spiccata attenzione al profilo dell'effettività della spesa, può porsi in maggiore consonanza con il processo di potenziamento della funzione del bilancio di cassa, cui è sottoposto il bilancio dello Stato, e dovrebbe presentare aspetti positivi, sia in termini di maggiore attendibilità delle previsioni che di minore produzione di residui passivi.

L'applicazione di alcuni indicatori finanziari presenta, di fatto, il seguente quadro: i risultati, in termini di attendibilità delle previsioni, mostrano nelle Regioni uno scarto medio delle previsioni definitive rispetto agli impegni pari a circa il 25 per cento nel biennio 2008/2009 mentre negli Enti locali (Comuni e Province) il medesimo indicatore si attesta intorno al 40 per cento. La produzione di residui passivi presenta nelle Regioni un indice di accumulazione complessivo (rapporto tra residui passivi finali e iniziali su residui passivi iniziali) nel 2008 inferiore al 3 per cento, negli Enti locali inferiore al 2 per cento. La velocità dei pagamenti (rapporto tra pagamenti in conto competenza e impegni), indicatore anche

dell'accumulazione dei residui di competenza, mostra nelle Regioni un valore pari al 78,8 per cento nel 2008 mentre negli Enti locali del 57,64 per cento .

L'esito dei sopraesposti indicatori finanziari dà conto di risultati effettivamente positivi, in termini di minore rigidità del bilancio e di maggiore effettività della rappresentazione della gestione, e ciò potrebbe spingere ad accordare la preferenza al principio contabile di imputazione della spesa adottato dalle Regioni piuttosto che a quello adottato dagli Enti locali.

In ogni caso, l'adozione del principio di competenza come sopra delineato deve assicurare l'integrale copertura della spesa, sia con riferimento all'anno di competenza che agli anni successivi, a partire dall'inizio del procedimento che comporta l'assunzione di oneri a carico del bilancio dell'ente. Ciò, peraltro, risulterebbe esplicitato nel contenuto del principio n. 16 in esame: *Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. (omissis). In ogni caso per l'attività d'investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificatamente atto – al momento dell'attivazione del primo impegno – di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa (omissis) Inoltre in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio (omissis) è necessario dare atto del rispetto degli equilibri non solo.(omissis) ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.*

Al di là dell'autorizzazione legislativa all'assunzione di obbligazioni da parte della Regione che assicura la copertura integrale della spesa e del riferimento al bilancio pluriennale (non autorizzatorio) quale sede di riscontro di essa, il d.lgs. 76/2000 (art.18, commi 4 e 5, riprodotto nell'art. 11, comma 4 del d.lgs. 170/2006) prevede che le Regioni possano assumere impegni nei limiti dell'intera somma con riguardo alle risorse assegnate alla Regione e disposte dai piani finanziari approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale, nonchè dai quadri finanziari sia di programmazione che di cassa contenuti nelle deliberazioni CIPE di riparto delle risorse. Alcune leggi di contabilità regionale prevedono, inoltre, la possibilità di assumere impegni per l'intera somma anche con riferimento alle spese pluriennali derivanti dall'approvazione di piani e programmi approvati dal Consiglio o dalla Giunta regionale. Comunque, nei casi in cui non si proceda ad assunzione di impegno ma in presenza di atti da cui possano derivare effetti pluriennali di spesa (es. gare in corso di espletamento), le Regioni provvedono, in genere, a prenotazione di impegno che produce l'accantonamento delle relative somme e l'indisponibilità delle stesse ad altri fini (Marche, Veneto): alla scadenza dell'esercizio l'importo della prenotazione può essere oggetto di riporto nella competenza dell'esercizio successivo (Toscana, Campania) ovvero può decadere e la somma trasformarsi in economia (Piemonte, Puglia). Ad ogni buon conto, al di là delle variegate soluzioni adottate, non si individua nella contabilità regionale uno specifico strumento contabile che garantisca alle spese ultrannuali la stessa certezza, in termini di effettiva copertura, controllo ed adeguata trasparenza, assicurata dall'integrale imputazione all'esercizio iniziale.

Con riferimento alla disomogeneità riscontrabile non solo tra sistema di bilancio dello Stato e delle Regioni ma anche tra Regioni stesse, va rilevato che, per quanto riguarda la classificazione delle spese, il d.lgs. 76/2000 (art. 10) ha previsto, come per il bilancio nazionale, la ripartizione in funzioni obiettivo (individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali), unità previsionali di base (suddivise in unità di spesa corrente, conto capitale e rimborso prestiti) e capitoli (secondo l'oggetto, contenuto economico e funzionale e carattere giuridicamente obbligatorio). Va peraltro considerato che il bilancio dello Stato ha dal 2008 acceduto alla classificazione della spesa in missioni (rappresentative delle funzioni principali e degli obiettivi strategici), programmi (aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nelle missioni) e macroaggregati (articolazioni dei programmi) e che lo schema di decreto in esame prevede che tale sistema classificatorio venga applicato anche agli Enti territoriali e locali, che dovranno anche prevedere la raccordabilità dei programmi alla codificazione COFOG di secondo livello (gruppi o aree di intervento).

Al riguardo può senz'altro prevedersi fin d'ora che alle difficoltà fisiologiche che qualsiasi percorso necessariamente incontra nell'innesto di un sistema classificatorio su un altro, attinenti tanto all'aspetto nominativo che sostanziale e contenutistico, vanno aggiunte quelle non irrilevanti derivanti da situazioni originarie regionali estremamente differenziate, in quanto le Regioni, al di là dei principi contenuti nel decreto 76/2000, hanno dato vita a bilanci difformi, ora ispirati a logiche programmatiche, ora organizzative e gestionali. La ripartizione funzionale prevista dal decreto 76/2000 riscontrabile nei documenti di bilancio appare difforme e non agevolmente raccordabile. L'individuazione delle funzioni obiettivo è talvolta effettuata all'interno di un macroaggregato delle spese per aree di intervento, o aree di coordinamento o assessorati o ambiti (Lombardia, Marche, Lazio, Campania, Puglia, Molise) a cui può seguire un ulteriore livello classificatorio intermedio (il livello programmatico di intervento in Calabria o il settore nelle Marche). La riclassificazione per f.o. può anche essere parallela e distinta rispetto a quella per aree, u.p.b. e capitoli (Liguria, Sardegna) oppure rappresentare una specificazione della classificazione in parti (in Emilia Romagna il bilancio è diviso in tre parti ciascuna delle quali ripartita in f.o., u.p.b. e capitoli). In generale, le f.o., con contenuto e denominazione differente da Regione a Regione, sono riferibili a politiche regionali riscontrabili in diversi aggregati ed essere individuate secondo diverse peculiarità che non ne consentono una visione raccordabile ed omogenea.

Anche la classificazione della spesa prevista nelle leggi di contabilità delle Regioni a statuto speciale tiene presente quella prevista dal d.lgs. 76, con qualche eccezione in Friuli Venezia Giulia (spese ripartite per finalità, funzioni, titoli e unità di bilancio, corrispondente al capitolo) ed in Sicilia (spese ripartite in centri di responsabilità, titoli, aggregati economici, u.p.b.).

Oltre che da una difforme realizzazione della classificazione della spesa prevista nelle leggi di contabilità regionale, un ulteriore elemento di problematicità è costituito dagli specifici allegati ai bilanci e rendiconti regionali che prospettano la spesa secondo classificazioni economiche e funzionali ulteriormente disomogenee. In parallelo alla classificazione per macrocategorie economiche di primo grado (titoli), uguale per tutti, si trova quella di secondo grado (categoria di destinazione della spesa e voce economica) non sempre presente né sovrapponibile, in quanto talvolta allineata alla classificazione SIOPE (es. Toscana, Basilicata, Sardegna) e talvolta no (es. Valle d'Aosta, Umbria, Lazio). La classificazione economica di terzo grado (aggregati economici) appare omogenea ma non particolarmente diffusa (Lombardia, Emilia Romagna, Marche, Valle d'Aosta).

La classificazione funzionale di primo grado (sezioni di funzioni che l'amministrazione realizza nell'ambito delle proprie competenze istituzionali) e di secondo grado (settori di intervento) è omogenea e talora integrata in tabella a doppia entrata con la classificazione economica di primo e secondo grado (Liguria, Umbria, Lazio, Campania). Talvolta sono presenti anche riclassificazioni della spesa per genere delle funzioni, distinta tra funzioni normali e ulteriori programmi di sviluppo, e per titolarità delle funzioni, basata sulla distinzione tra funzioni proprie e delegate (Lombardia, Marche, Valle d'Aosta). Nelle Regioni a statuto speciale si trova anche la classificazione in rubriche, secondo l'organo che amministra le uscite (Friuli Venezia Giulia, Trentino A.A.), per finalità e funzione (Friuli V.G.), ecc.

Un tentativo di introdurre nei bilanci regionali una classificazione economico-funzionale omogenea è riferibile alla Circolare del Ministero del tesoro n. 32097 del 28 ottobre 1983, non sempre riscontrabile tra gli allegati contabili, che è stata recuperata di recente, in forza dell'art. 19-bis del d.l. 135/2009 di cui in appresso. Va rilevato, comunque, che né questa né le altre classificazioni adottate dalle Regioni appaiono immediatamente raccordabili con la classificazione SEC'95, che talvolta prevede aggregati a cui sono riferibili voci plurime ovvero non prevede voci individuabili nelle classificazioni regionali (es. quelle residuali non attribuibili).

Si aggiunge, peraltro, che la classificazione funzionale COFOG di secondo livello (gruppi), con la quale lo schema di decreto in esame prevede la raccordabilità della ripartizione in programmi, appare quasi del tutto inesistente nelle Regioni: classificazioni raccordabili alla COFOG

risultano allegate soltanto al rendiconto della Regione Calabria ed al bilancio della Regione Liguria, Umbria, Puglia. Né la classificazione per funzioni obiettivo riscontrabile nelle Regioni appare facilmente raccordabile con quella COFOG, ai cui gruppi sono mediamente riconducibili funzioni diverse.

Al momento, l'unica classificazione omogenea e comparabile in ambito regionale è quella di cui all'art.19-bis del d.l. 135/2009, convertito nella legge 166/2009, che ha previsto l'obbligo per tutte le Regioni e Province Autonome di trasmettere alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'articolo 4 della legge n. 42 del 2009, i dati relativi agli accertamenti e agli impegni, nonché agli incassi e ai pagamenti, risultanti dai rendiconti degli esercizi 2006, 2007 e 2008, articolati secondo lo schema di classificazione di cui all'Allegato 1 al decreto, basato sulla classificazione economica prevista da SIOPE e sulla classificazione funzionale di secondo livello, adottata dal Ministero del tesoro con la citata circolare 32097 del 28 ottobre 1983.

La disomogeneità e la difficile comparabilità e aggregabilità dei bilanci regionali come sopra descritte rendono ineludibile ed improcrastinabile l'attivazione di un processo di raccordo e riclassificazione delle voci contabili all'interno di un contesto contabile pubblico armonizzato, che è urgente mettere in atto per rispondere in termini di trasparenza ed effettività ai vincoli imposti dall'appartenenza all'Unione europea, per consentire un'efficace politica di bilancio per la stabilità, per facilitare il percorso verso la quantificazione del costo di funzioni e servizi e la razionalizzazione della spesa pubblica.

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Piemonte (L.R. 11/04/2001 n.7)</p>	<p>a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali.</p> <p>b) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, alla spesa in conto capitale e per il rimborso di prestiti;</p> <p>c) capitoli, secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale della spesa ed il carattere giuridicamente obbligatorio. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione. Il conto del bilancio dimostra le risultanze della gestione delle entrate e delle spese secondo la struttura del bilancio Art.31: 2. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio in corso, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni CIPE di riparto delle risorse.</p> <p>5. per i programmi e le leggi di spesa in conto capitale che prevedano opere o interventi ripartiti in più esercizi, gli impegni possono essere assunti nei limiti di spesa indicati in ciascun programma o legge di spesa, ma i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.</p>	<p>Nella relazione al rendiconto predisposta dalla Giunta sono esposte:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Analisi impegni per categoria economica I grado - Analisi previsioni, impegni, pagamenti per settori di intervento (classificazione funzionale II grado) sia separatamente per i primi due titoli di spesa che complessivo
<p>Lombardia (L.R. 31/03/1978 n.34) (L.R. 24/11/2000 n. 27)</p>	<p>Le spese sono suddivise per aree di intervento (raggruppamenti di funzioni obiettivo) e successivamente per funzioni-obiettivo corrispondenti alle politiche regionali. Le unità previsionali di base costituiscono l'unità fondamentale di classificazione delle spese, e sono articolate in uno o più capitoli del documento tecnico. Non possono essere incluse nella medesima unità previsionale di base spese correnti, spese di investimento e spese che attingono a rimborso di mutui e altre forme di indebitamento.</p> <p>Al rendiconto generale è allegata la riclassificazione del conto del bilancio e del conto generale del patrimonio al fine di consentire l'armonizzazione dei conti con il rendiconto statale</p> <p>Art. 59: 1. Formano impegno entro i limiti degli stanziamenti di competenza dell'esercizio, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Su esplicita autorizzazione legislativa possono essere assunte obbligazioni sugli esercizi futuri nei limiti indicati dalle leggi che le autorizzano. 5. Al fine di conseguire un efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelle assegnate alla Regione, la Giunta regionale può autorizzare l'assunzione di obbligazioni anche a carico</p>	<p>Le funzioni obiettivo sono suddivise in U.P.B. a loro volta distinte in correnti funzionali, correnti operative e capitale. L'articolazione per capitoli è nel documento tecnico. Ulteriori classificazioni della spesa allegate: per genere delle funzioni (distinzione tra funzioni normali e ulteriori programmi di sviluppo), per titolarità delle funzioni (distinzione tra funzioni proprie e funzioni delegate), economica di I (titoli e cat. economiche) - II - III grado (aggregati economici), funzionale di I (sezioni)- II grado (settori di intervento).</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte:</p> <p>a) dai piani finanziari approvati dalla Unione europea e dalle deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse; c) dai piani finanziari dei progetti intersettoriali regionali approvati dal Consiglio regionale.</p> <p>7. Nel caso di cui al comma 5, l'impegno è assunto nei limiti dell'intera somma di cui alle lettere a) e b) ed i relativi pagamenti devono comunque essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.</p>	
<p>Veneto (L.R. 29/11/2001 n.39)</p>	<p>a) funzioni obiettivo, corrispondenti agli ambiti di intervento individuati dalle politiche regionali; b) aree omogenee, corrispondenti alle materie di competenza regionale e relative a gruppi omogenei di attività all'interno della medesima funzione obiettivo; c) unità previsionali di base, determinate nell'ambito delle aree omogenee e corrispondenti alle singole finalità di spesa previste dalla legislazione vigente, articolate in capitoli e rappresentate distintamente per spese correnti, d'investimento e per rimborso di prestiti. Le contabilità speciali non sono classificate in unità previsionali di base ma in capitoli.</p> <p>Art.42: 1.La Giunta regionale e i dirigenti delle strutture regionali competenti, nell'ambito delle proprie attribuzioni, assumono gli impegni di spesa per le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione si perfezioni entro il termine dell'esercizio; gli impegni sono assunti, entro la scadenza dell'esercizio di riferimento, nei limiti degli stanziamenti di competenza.</p> <p>6. Per le risorse disposte da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale, nonché per le risorse disposte dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto, possono essere assunte obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in corrispondenza con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte.</p>	<p>La struttura è conforme a quanto previsto nella legge di contabilità. Non sono allegati riclassificazioni della spesa; le funzioni obiettivo ricalcano approssimativamente lo schema dei settori di intervento (classificazione Funzionale di II grado)</p>
<p>Liguria (L.R. 26/03/2002 n.15)</p>	<p>a) aree omogenee di attività definite con riguardo alle competenze regionali;</p> <p>b) unità previsionali di base ai fini della approvazione del Consiglio regionale. Nella medesima unità previsionale di base non possono essere incluse spese correnti, in conto capitale e per il rimborso di mutui e di altre forme di indebitamento;</p> <p>c) capitoli secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa e carattere giuridicamente obbligatorio della stessa. La spesa è comunque riclassificata in funzioni obiettivo definite con riguardo alle politiche regionali e allegata al rendiconto generale.</p> <p>Art.67: 2. Formano impegni sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili sempreché la</p>	<p>La struttura è conforme a quanto previsto nella legge di contabilità ma non si individuano riclassificazioni per funzioni obiettivo come indicato nella legge. È allegata esclusivamente al bilancio la classificazione COFOG. a spesa è riclassificata secondo la ripartizione del bilancio dello Stato in Sezioni (funzionale I grado) e categorie (economica di I grado). Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio, salvo quanto disposto dal regolamento. 3. Ai fini di quanto disposto nel comma 2, si considerano obbligazioni che vengono a scadenza nell'esercizio quelle che si perfezionano giuridicamente nell'esercizio stesso.</p>	
<p>Emilia Romagna (L.R. 15/11/2001 n.40)</p>	<p>Nel bilancio della Regione le spese sono suddivise in tre parti 1 - Spese effettive per il conseguimento delle finalità dell'Ente; 2 - Spese conseguenti ad operazioni finanziarie non modificative del patrimonio regionale; 3 - Contabilità speciali. Parte 1: le spese sono ripartite in aree d'intervento; funzioni obiettivo sulla base di aggregati di materie afferenti le competenze istituzionali della Regione e organizzate ai fini dell'individuazione delle politiche regionali; unità previsionali di base. Parte 2: le spese si distinguono in aree d'intervento, in funzioni obiettivo ed unità previsionali di base con riferimento al rimborso di anticipazioni passive di cassa. Parte 3: le spese per contabilità speciali e partite di giro sono articolate in capitoli e rappresentate in un'unica unità previsionale di base. Il bilancio contiene, per le spese, un riepilogo per aree d'intervento e per funzioni obiettivo e un riepilogo per aree d'intervento e per parti. Art.47: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. Art.48: 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione nonché di quelle eventualmente collegate di cofinanziamento regionale, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari approvati dall'Unione Europea e dai provvedimenti di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari pluriennali contenuti nei provvedimenti statali di riparto di risorse. Art.49: 3. Per gli impegni riferiti ad obbligazioni ricadenti sugli esercizi futuri devono essere indicate le quote che vengono a scadenza in ogni esercizio con i relativi termini.</p>	<p>Struttura conforme a quella delineata nella legge di contabilità. Allegate al rendiconto: analisi per f.o.: ciascuna f.o. (Amm.ne generale, agricoltura, commercio, etc) secondo classificazione economica I (titolo I e II) e III grado (aggregati economici) all'interno della quale ulteriore classificazione per fonti di finanziamento (Mezzi statali, regionali e C.E.). TABELLA C.-analisi per aree di intervento: ciascuna area (organi istituzionali, affari generali, sviluppo economico, salvaguardia e sviluppo territorio, etc.) secondo classificazione economica di I (titolo I e II) e III grado (aggregati economici) all'interno della quale ulteriore classificazione per fonti di finanziamento. TABELLA D.-analisi per settori funzionali d'intervento: funzionale di II grado (34 settori); ulteriore classificazione per fonti di finanziamento. TABELLA E. -classificazione funzionale dello Stato: funzionale di I grado (12 sezioni) combinata con classificazione economica I e II. TABELLA F.-macroclassificazione economica in titoli.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Toscana (L.R. 06/08/2001 n.36)</p>	<p>Il conto del bilancio è costruito sulla base della classificazione per funzioni obiettivo e per U.P.B..Le spese per contabilità speciali sono iscritte in apposita funzione obiettivo articolata in capitoli. Le U.P.B. sono individuate con riguardo alle aree funzionali omogenee in cui si articolano le competenze regionali e in relazione alla diversa natura economica di primo livello, in modo da tenere distinte le spese correnti, quelle in conto capitale e quelle per il rimborso di prestiti. Ai fini della gestione e della rendicontazione, la Giunta regionale provvede a ripartire in capitoli le U.P.B.</p> <p>Art.30: 1. Formano oggetto di impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione scada entro il termine dell'esercizio.</p> <p>Art.31: <i>Assunzione di impegni sugli esercizi successivi.</i> 2. Per l'attuazione dei programmi relativi agli interventi dell'UE, al fine di conseguire un efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelle assegnate, la Giunta autorizza l'assunzione di obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per la Programmazione economica (C.I.P.E.) di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari contenuti nelle deliberazioni del C.I.P.E. di riparto di risorse. 3. I piani e i programmi approvati dal Consiglio regionale ai sensi della legge regionale n. 49 del 1999 possono consentire l'assunzione di impegni a carico degli esercizi successivi per importi predeterminati. 4. Sulla base delle obbligazioni di cui ai commi 1, 2 e 3, la Regione assume impegni per l'intera somma; i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti dell'autorizzazione annuale di bilancio.</p>	<p>La struttura del rendiconto è esattamente conforme a quella delineata nella legge di contabilità.</p> <p>Sono allegate al rendiconto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Classificazione economica in titoli di spesa (categorie) - Classificazione funzionale di II grado (settori di intervento) - Classificazione per fonte di finanziamento <p>BILANCIO DI PREVISIONE</p> <p>Al bilancio di previsione sono allegati 2 tipi prospetti di riclassificazione delle spese:</p> <p>1: tabella a doppia entrata che mette in relazione categorie economiche di primo grado (righe) e classificazione funzionale di II grado/settori di intervento (colonne)</p> <p>2: tabella a doppia entrata che mette in relazione titoli di spesa (righe) e classificazione funzionale di II grado (colonne)</p>
<p>Marche (L.R. 11/12/2001 n.31)</p>	<p>a) aree d'intervento, conformi a quelle definite da programmazione; b) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; c) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, unità relative alla spesa in conto capitale e unità per il rimborso di prestiti; d) capitoli, secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale della spesa, il carattere giuridicamente obbligatorio. Art.46: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a provvedimento, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa ed ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, ovvero assunte, per le spese correnti, quando sia indispensabile assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, i dirigenti regionali, nei limiti delle competenze loro spettanti, sono autorizzati ad assumere obbligazioni anche a carico di esercizi successivi, in conformità all'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari sia di programmazione sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse.</p>	<p>Nella struttura del rendiconto è previsto un ulteriore livello di specificazione compreso tra aree di intervento e funzioni obiettivo, i settori. Sono previste 6 aree di intervento e 13 settori. Le funzioni obiettivo sono riepilogate per titoli; è inoltre previsto un riepilogo per U.P.B. Sono allegate al rendiconto le riclassificazioni della spesa per genere delle funzioni (distinzione tra funzioni normali e programmi di sviluppo), titolarità delle funzioni (distinzione tra funzioni proprie e funzioni delegate), economica di I (titoli e cat. economiche) - II e III grado (aggregati economici), funzionale di I (sezioni)- II grado (settori di intervento)</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Umbria (L.R. 28/02/2000 n.13)</p>	<p>a) funzioni obiettivo individuate con riguardo alla esigenza di definire le politiche regionali;</p> <p>b) unità previsionali di base. Le unità della spesa corrente sono suddivise in unità relative alle spese di funzionamento, con enucleazione delle spese di personale, e unità per interventi, per oneri del debito e per oneri comuni. Le unità relative alla spesa in c/c sono articolate in unità per spese di investimento, per oneri comuni e per le altre spese. Le unità previsionali relative ad interventi di spese correnti e a spese per investimento sono determinate con riferimento ad aree omogenee di attività</p> <p>c) capitoli</p> <p>Art.67: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, o a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate. 2. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, l'Amministrazione è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte:</p> <p>a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione Europea e dalle relative deliberazioni del CIPE</p> <p>b) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari sia di programmazione sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE</p> <p>c) di riparto di risorse.</p>	<p>Struttura conforme a quanto previsto nella legge di contabilità</p> <p>Allegati al rendiconto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Riclassificazione della spesa per titoli e categoria economica (classificazione economica I grado) - Riclassificazione della spesa per titoli e sezioni funzionali (classificazione funzionale I grado) - Riclassificazione della spesa per titoli, sezioni funzionali e categoria economica (per ogni sezione si individuano le relative categorie economiche). <p>Assimilabile nella struttura alla classificazione COPAFF.</p> <p>BILANCIO DI PREVISIONE</p> <p>Al bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2010, oltre alle classificazioni della spesa già rilevate nel rendiconto, è allegata la riclassificazione della spesa secondo la classificazione COFOG</p>
<p>Lazio (L.R. 20/11/2001 n.25)</p>	<p>Le spese sono distinte per assessorato, funzioni-obiettivo e, con esclusione delle contabilità speciali, per unità previsionali di base, a loro volta ripartite in capitoli. A ciascun capitolo della spesa è associato il corrispondente codice di classificazione economica SEC 95.Art.37: 2. Formano impegno, nei limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio annuale, le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, al contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili purché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 4. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte sulla base di autorizzazioni legislative ovvero quando ciò sia indispensabile per assicurare continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale derivanti da contratti o convenzioni per le quali siano noti i creditori, gli importi e la durata, l'impegno assunto nel primo esercizio si estende automaticamente, per la durata del contratto o della convenzione, agli esercizi successivi, entro il limite della spesa autorizzata. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse regionali e di quelle assegnate alla Regione, la Giunta può autorizzare ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPT) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti</p>	<p>Nella struttura del rendiconto il primo livello di classificazione sono gli ambiti e non gli assessorati. Sono allegate le riclassificazioni economica di I grado e funzionale di I grado suddivise per competenza, cassa, previsioni, residui, impegni ed economie. Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse; c) dagli atti programmatici adottati dal Consiglio. 6. Nei casi di cui al comma 5, lettere a) e b), l'impegno può essere assunto nei limiti dell'intero stanziamento previsto dal bilancio pluriennale. I relativi pagamenti devono, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.</p>	

<p>Abruzzo (L.R. 25/03/2002 n.3)</p>	<p>a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) unità previsionali di base, suddivise in unità relative alla spesa corrente, c/capitale e per rimborso prestiti; c) capitoli, secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa ed il carattere giuridicamente obbligatorio.</p> <p>Art.33: 2. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio in corso, le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti derivanti da contratto e quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 4. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione economica (CIPE) di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse. 5. La Regione può assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata al comma 4, lettere a) e b). I relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. Analogamente, per programmi e leggi di spesa in c/capitale che prevedano opere o interventi ripartiti in più esercizi, impegni possono essere assunti nei limiti di spesa indicati in ciascun programma o legge di spesa, ma i relativi pagamenti devono essere comunque contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. 6. La Giunta definisce, mediante il programma operativo previsto dall'art. 7, le obbligazioni che possono essere assunte, nei limiti del bilancio pluriennale, a carico degli</p>	<p>Struttura conforme a quanto previsto nella legge di contabilità Non si rilevano ulteriori riclassificazioni della spesa</p>
--	---	--

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	esercizi successivi.	
<p>Molise (L.R. 07/05/2002 n.4)</p>	<p>a) funzioni obiettivo, individuate in corrispondenza delle politiche regionali e raggruppate in aree di coordinamento delle stesse; b) unità previsionali di base suddivise in unità relative a spesa corrente, in c/capitale e unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione; c) capitoli, secondo oggetto, contenuto economico e funzionale della spesa, il carattere giuridicamente obbligatorio. Contabilità speciali non sono articolate in unità previsionali di base, ma in capitoli. Art.50: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa a norma del precedente articolo 6, commi 2 e 3, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 6. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE e di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse. 7. L'Amministrazione regionale può assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata al comma 6, lettere a) e b). I relativi pagamenti devono comunque essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.</p>	<p>Struttura del rendiconto conforme alla legge di contabilità.120 Non si rilevano ulteriori riclassificazioni della spesa allegata al rendiconto.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Campania (L.R. 30/04/2002 n.7)</p>	<p>Le spese sono iscritte ripartendole in funzioni obiettivo che rappresentano le missioni istituzionali perseguite e unità previsionali di base definite secondo le diverse finalità della spesa in relazione al carattere vincolante o obbligatorio della spesa ed in relazione alla diversa natura economica, in modo da tenere distinte spese correnti, in c/capitale e per rimborso prestiti. A ciascuna UPB è allegata una scheda di programma che ne evidenzia i collegamenti con gli indirizzi della programmazione regionale.</p> <p>Art.32: 2. Formano oggetto di impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati, sempreché la relativa obbligazione debba venire a scadenza entro il termine dell'esercizio.</p> <p>Art.33: 1. Sulla base delle disposizioni legislative di cui al comma 1, lettere b/1) e b/2), dell'articolo 12 possono essere assunte obbligazioni sugli esercizi futuri nei limiti indicati dalla legge che le autorizza. 2. Per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità e la tempestività nell'adempimento delle funzioni regionali, possono essere assunte obbligazioni anche a carico dell'esercizio successivo, sempre che il relativo impegno trovi capienza sul pertinente stanziamento del bilancio pluriennale a legislazione vigente. 3. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, è autorizzata assunzione di obbligazioni anche a carico esercizi successivi, in conformità all'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica - CIPE - di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse; c) dai piani attuativi della programmazione regionale, di cui all'articolo 19, qualora tali atti siano stati approvati dal Consiglio regionale. 4. Nei casi di cui ai precedenti commi, la Regione può assumere impegni per l'intera somma. I relativi pagamenti devono, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. 5. Per spese da erogarsi in annualità, decorrenze e scadenze annuali debbono coincidere con le decorrenze e con le scadenze dell'obbligazione di pagamento delle annualità medesime. Il primo degli stanziamenti annuali costituisce il limite massimo per gli impegni della prima annualità. Gli impegni così assunti si estendono per tanti esercizi quante sono le annualità da pagarsi, sugli stanziamenti degli esercizi futuri.</p>	<p>Nel rendiconto le funzioni obiettivo sono raggruppate in ambiti. E' allegato al rendiconto il quadro di riclassificazione della spesa secondo il bilancio dello Stato che comprende la classificazione economica per titoli e categorie e la classificazione funzionale per sezioni (I grado). Le classificazioni sono riassunte in un'unica tabella a doppia entrata, simile nella struttura alla classificazione COPAFF. L'ultimo rendiconto disponibile è relativo all'esercizio 2007.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Basilicata (L.R. 06/09/2001 n.34)</p>	<p>Spese ripartite nei seguenti titoli: -Titolo I: spese per gli organi istituzionali e oneri generali; -Titolo II: per interventi socio-economici; -Titolo III: per contabilità speciali. Classificate per:a) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) UPB suddivise in unità relative a spesa corrente, in c/capitale e per rimborso prestiti; c) capitolo, secondo oggetto e contenuti nell'apposito allegato al bilancio annuale. UPB relative a spesa corrente suddivise in unità relative alle spese di funzionamento e alle spese operative. UPB per spese correnti e in c/capitale, riferite agli interventi socio - economici determinate in relazione alle aree omogenee di responsabilità. Il rendiconto generale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto generale del patrimonio. Allegati: a) Riepilogo generale spese correnti e in c/capitale secondo classificazione economica e funzionale; b) Riclassificazione conto del bilancio e del patrimonio per consentire armonizzazione conti con rendiconto statale; c) Consuntivo per ciascun centro di costo, elaborato in relazione ai costi effettivamente sostenuti. Art.47: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le sole somme dovute dalla Regione, in base all' legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati, sempreché la relativa obbligazione sia giuridicamente perfezionata evenga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 2. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale, assunte dalla Regione a sensi del precedente articolo 7 ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengano a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 3. Nel caso di obbligazioni relative a spese a pluriennalità determinata, per le quali la Regione si sia avvalsa della facoltà di cui all'art. 7 della presente legge, le relative deliberazioni devono indicare, tra l'altro, l'ammontare globale della spesa, per la quale la Regione si è impegnata giuridicamente, e la quota della spesa medesima che viene a scadenza entro il termine dell'esercizio nel quale è assunto l'impegno contabile. 4. Al fine di consentire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni anche a carico degli esercizi successivi, in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni del CIPE di cofinanziamento nazionale; b) dai quadri finanziari sia di programmazione, sia di cassa contenuti nelle deliberazioni del CIPE di riparto delle risorse. 5. L'amministrazione può assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata a comma 4 lettere a)/b). I relativi pagamenti devono comunque essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio.</p>	<p>Le spese sono suddivise anche in macro funzioni obiettivo (aggregati di funzioni obiettivo, simili alle categorie economiche). L'articolazione per capitoli è contenuta in specifico allegato. Le classificazioni economico funzionali allegate sono ripartite per IMPEGNI e PAGAMENTI e suddivise in SEZIONI. Sono allegate inoltre: - classificazione spese per settori di intervento- riepilogo uscite per fonte di finanziamento- ripartizione spese per codifica SIOPE</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Puglia (L.R. 16/11/2001 n.28)</p>	<p>Spese ripartite per aree di intervento. Nell'ambito di ciascuna area si ripartiscono in: a) funzioni-obiettivo, corrispondenti alle politiche regionali; b) UPB (suddivise per spese correnti, in c/capitale e per rimborso prestiti), a loro volta articolate in capitoli. UPB spese correnti ripartite in unità per spese di funzionamento, per interventi operativi, per oneri comuni. UPB spese in c/c ripartite in unità per spese di investimento e per oneri comuni. UPB per rimborso mutui e prestiti ripartite in unità per oneri del debito e per rimborso di prestiti. Le classificazioni economica e funzionale si conformano ai criteri adottati in contabilità nazionale. Art.76: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge o a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate entro il termine dell'esercizio. 3. Nel caso di obbligazioni a carattere pluriennale assunte dalla Regione sulla base di specifica autorizzazione legislativa, ovvero assunte, per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 5. Al fine di conseguire il più efficiente e completo utilizzo delle risorse assegnate alla Regione, la Giunta regionale è autorizzata ad assumere obbligazioni, anche a carico degli esercizi successivi in conformità con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte: a) da piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'Ue e dalle relative deliberazioni CIPE di cofinanziamento nazionale; b) da quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenute nelle deliberazioni del CIPE di riparto di risorse.</p>	<p>Il rendiconto presenta una struttura delle spese suddivise in aree di intervento, servizi, UPB e capitoli. Non si rileva la suddivisione in funzioni obiettivo. Al rendiconto non sono allegate ulteriori riclassificazioni della spesa. BILANCIO DI PREVISIONE Al bilancio di previsione 2011 è allegato l'elenco delle funzioni obiettivo per U.P.B.: lo schema seguito è quello della classificazione COFOG (suddivisione in Divisioni, Gruppi, Calssi e Missioni)</p>
<p>Calabria (L.R. 04/02/2002 n.8)</p>	<p>a) aree di intervento, individuate con riferimento alle materie ed attività omogenee di competenza regionale; b) livelli programmatici di intervento, individuati con riferimento agli atti di programmazione regionale; c) funzioni obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; d) unità previsionali di base, individuate con riguardo alle aree omogenee in cui si articolano le competenze regionali e corrispondenti a singole finalità di spesa previste dalla legislazione vigente, in modo da costituire un insieme organico di risorse finanziarie affidate normalmente alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa.</p> <p>Le contabilità speciali non sono classificate in UPB ma in capitoli.</p> <p>Allegata al rendiconto la riclassificazione del conto del bilancio e del conto generale del patrimonio.</p> <p>Art.43: 1. La Giunta regionale e i dirigenti delle strutture regionali competenti, nell'ambito delle proprie attribuzioni, assumono gli impegni di spesa per le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione venga a scadenza o si perfezioni entro il termine dell'esercizio. 3. Il dirigente della struttura regionale preposta alla ragioneria provvede alla prenotazione degli impegni di spesa relativi a quote di obbligazioni pluriennali, derivanti dall'approvazione di piani e programmi adottati dalla Giunta regionale. 6. Per le risorse disposte dai piani finanziari, sia di programmazione sia di cassa, approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni CIPE di cofinanziamento nazionale, nonché per le risorse disposte dai quadri finanziari, sia di programmazione sia di cassa, contenuti nelle deliberazioni del CIPE di</p>	<p>La struttura del rendiconto è conforme alla legge di contabilità ed assimilabile nei primi due livelli di specificazione a quanto previsto nel decreto di armonizzazione dei bilanci pubblici. Il conto consuntivo è riclassificato secondo la classificazione funzionale COFOG di I e II livello.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>riparto, possono essere assunte obbligazioni, anche a carico esercizi successivi, in corrispondenza con l'importo e secondo la distribuzione temporale delle risorse disposte. 7. Per le spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità e tempestività dei servizi della Regione, possono essere assunte obbligazioni anche a carico esercizi successivi, nei limiti delle previsioni del bilancio pluriennale a legislazione vigente. 8. Sulla base delle obbligazioni di cui ai commi 3, 6 e 7 gli impegni sono assunti per l'intera somma, mentre i relativi pagamenti sono comunque contenuti nei limiti dell'autorizzazione annuale di bilancio.</p>	
<p>Valle d'Aosta (L.R. 04/08/2009 n.30)</p>	<p>a) parte I, spese per l'attività della Regione;b) parte II, spese per contabilità speciali, che includono le partite di giro.Nella parte I, le spese sono ripartite in:a) funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il risultato delle attività amministrative anche in termini di servizi finali resi ai cittadini;b) aree omogenee;c) unità previsionali di base.Al conto finanziario è allegato il prospetto di riepilogo delle spese e delle entrate classificate attraverso il sistema informativo sulle operazioni degli Enti pubblici (SIOPE) Art.47: 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza del bilancio per l'esercizio finanziario le somme dovute dalla Regione in base alla legge, a contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili anche successivamente all'atto di impegno, sempreché la scadenza della relativa obbligazione sia prevista entro il termine dell'esercizio medesimo. 4. Per le spese in conto capitale riguardanti interventi o opere oppure concessione di contributi o finanziamenti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale. Per le predette spese, gli impegni sono determinati con riferimento alle quote di lavori la cui realizzazione è prevista entro il termine di ciascun esercizio, sulla base dell'atto che approva il relativo progetto definitivo o esecutivo, che autorizza l'esecuzione dei medesimi interventi o che concede il contributo o il finanziamento e comunque in misura idonea ad assicurare la copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio. 5. L'assunzione di obbligazioni a carattere pluriennale può essere disposta anche per spese correnti, quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale. 6. L'assunzione di obbligazioni a carattere pluriennale può essere disposta nell'anno di competenza con decorrenza dall'esercizio successivo, nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale, qualora sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi o a seguito delle particolari procedure e adempimenti per la regolare esecuzione degli interventi. In ogni caso, formano impegno sugli stanziamenti dell'esercizio le sole quote di tali obbligazioni che vengono a scadenza nel corso dell'esercizio medesimo. 7. Per le spese di durata</p>	<p>Struttura conforme alla legge di contabilità. Allegate al rendiconto:- Classificazioni economiche di I, II e III grado- Classificazione funzionale di I e II grado- Classificazione per genere delle funzioni- Classificazione per titolarità delle funzioni</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>superiore a quella del bilancio pluriennale si tiene conto, nella formazione dei successivi bilanci, degli impegni relativi al periodo residuale.</p>	
<p>Trentino Alto Adige (L.R. 15/07/2009 n.3)</p>	<p>a) funzioni obiettivo individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali; b) unità previsionali di base; c) capitoli, secondo il rispettivo oggetto. d) UPB suddivise secondo l'analisi economica in unità relative alla spesa corrente, in c/capitale, per rimborso mutui e prestiti e per contabilità speciali. La numerazione di funzioni obiettivo, UPB e capitoli è progressiva, ma può essere discontinua. Il bilancio contiene un riassunto delle spese per funzioni obiettivo e per titoli.</p> <p>Art.28 : 1. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 5. Per le spese correnti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi. Per le spese di investimento possono essere autorizzate la stipulazione di contratti o l'assunzione di obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti dell'intero stanziamento previsto dal bilancio. Nei predetti casi formano impegno sugli stanziamenti di ciascun esercizio le sole quote di competenza dell'esercizio medesimo.</p>	<p>Le spese non sono esposte secondo quanto previsto nella legge di contabilità, ma secondo la classificazione amministrativa (per rubriche, cioè secondo l'organo che amministra le uscite o i servizi ai quali le uscite si riferiscono, es. funzioni delegate alle Province autonome, organi istituzionali, amministrazione generale, previdenza e politiche sociali, giudici di pace, integrazione europea, catasto e libro fondiario), funzionale (per sezioni - classificazione funz. I grado), economica (per categorie e titoli - solo I grado).</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
<p>Provincia Autonoma di Trento (L.P. 14/09/1979 n.7) (L.P. 23/11/2004 n.9)</p>	<p>a) parte I: spese per l'attività della Provincia; b) parte II: spese per contabilità speciali, riportanti le partite di giro. Nella parte I le spese sono ripartite in: a) funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini; b) aree omogenee, in relazione all'articolazione delle competenze istituzionali della Provincia; c) unità previsionali di base articolate in capitoli. Con appositi riassunti le spese sono riepilogate secondo l'analisi economica e funzionale e secondo i criteri previsti dal regolamento di contabilità. Il conto finanziario è articolato secondo le modalità previste nel regolamento di contabilità in correlazione alle classificazioni delle entrate e delle spese. Il rendiconto generale della Provincia indica l'ammontare delle spese di personale a qualsiasi titolo corrisposte nell'esercizio, conspecificazione degli oneri conseguenti ai rinnovi contrattuali. Art.55: Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Provincia in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la scadenza della relativa obbligazione sia prevista entro il termine dell'esercizio. Per le spese in conto capitale riguardanti interventi od opere oppure concessione di contributi o finanziamenti possono essere assunte obbligazioni a carattere pluriennale nei limiti degli stanziamenti previsti dal bilancio pluriennale. Per le predette spese gli impegni sono determinati con riferimento alle quote di lavori la cui realizzazione è prevista entro il termine di ciascun esercizio, sulla base dell'atto che approva il relativo progetto definitivo o esecutivo oppure che autorizza in ogni caso l'esecuzione dei medesimi interventi, o che concede il contributo o il finanziamento e comunque in misura idonea ad assicurare la copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio. Al fine di assicurare il più efficiente e completo utilizzo delle risorse autorizzate in bilancio, il regolamento di contabilità di cui all'articolo 78 ter può stabilire modalità differenziate per l'assunzione degli impegni anche a carico degli esercizi successivi, in correlazione alla distribuzione delle autorizzazioni di spesa, fermo restando l'obbligo della copertura delle obbligazioni in scadenza in ciascun esercizio.</p>	<p>Struttura conforme alla legge di contabilità; i capitoli sono ulteriormente specificati in articoli. Le spese sono riclassificate per titoli, per categorie, per sezioni funzionali (comunque diverse da quelle riscontrate nella normale classificazione funzionale di I grado), per categoria economica (classificazione economica di I grado)</p>
<p>Provincia Autonoma di Bolzano (L.P. 29/01/2002 n.1)</p>	<p>La gestione delle entrate e delle spese previste nel bilancio e la formazione del rendiconto generale sono riferite al piano di gestione, suddiviso in capitoli al fine di consentire la riclassificazione funzionale ed economica secondo il piano dei conti per l'armonizzazione dei bilanci pubblici.</p> <p>a) funzioni-obiettivo, b) UPB, suddivise secondo l'analisi economica in unità relative alla spesa corrente, alla spesa in c/c, alla spesa per il rimborso prest. e alla spesa per contabilità spec. c) capitoli, secondo il rispettivo oggetto.</p> <p>Il conto finanziario deve consentire, sulla base della classificazione per funzioni-obiettivo e per unità previsionali di base, la valutazione dei risultati di entrata e di spesa relativi agli interventi provinciali di settore.</p> <p>Art.48: 3. Formano impegno sul bilancio dell'esercizio le somme dovute dalla Provincia in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, sempreché la relativa obbligazione venga a scadenza entro il termine dell'esercizio. 7-bis. Per spese per l'attuazione di progetti e iniziative realizzate del tutto o in parte con il finanziamento pluriennale dell'UE, gli impegni possono essere estesi a carico degli esercizi successivi ricompresi nei relativi periodi di</p>	<p>Struttura conforme alla legge di contabilità.</p> <p>Sono allegati i riepiloghi per funzioni obiettivo per titolo (simili ai settori di intervento), per categorie economiche (classificazione economica di I grado) per titolo, per titoli, per centri di responsabilità amministrativa secondo l'organo che amministra le uscite (es. presidenza, servizi centrali, avvocatura della Provincia, personale, amministrazione del patrimonio, ee.ll.). All'interno di ogni centro di responsabilità sono individuate le funzioni obiettivo di riferimento.</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
	<p>programmazione, nei limiti delle quote annue di spesa stabilite dai corrispondenti piani di finanziamento pluriennale. 8. Per le spese in conto capitale ripartite per legge in più esercizi o per le quali la legge prevede un'autorizzazione complessiva riferita ad un periodo pluriennale determinato, possono essere assunti impegni a carico degli esercizi successivi nei limiti dell'intera somma indicata dalla legge.</p>	
<p>Friuli Venezia Giulia (L.R. 08/08/2007 n.21)</p>	<p>a) finalità: esprimono la destinazione delle risorse in relazione agli ambiti generali di intervento della Regione e in relazione al funzionamento della medesima;b) funzioni: esprimono i settori di intervento in cui si articola il perseguimento delle finalità. Le funzioni si suddividono in un numero di unità di bilancio adeguato alla rappresentazione dei bisogni specifici della comunità e del territorio regionale;c) titoli: classificano le spese per natura;d) unità di bilancio: rappresentano il livello elementare della spesa. Ciascuna unità di bilancio individua un raggruppamento di attività destinate a soddisfare il medesimo bisogno della comunità o del territorio regionale. Per garantire la confrontabilità, la classificazione in unità di bilancio è mantenuta tendenzialmente costante nel tempo.Il conto del bilancio è costruito sulla base della classificazione per finalità e funzioni, e per unità di bilancio.Alla legge di bilancio è allegata la classificazione delle spese per finalità e funzione.Art.42: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione in base alla legge oa contratto o ad altro titolo a creditori determinati o determinabili, sempre che la relativa obbligazione scada entro il termine dell'esercizio.Art.43: 1. Per le spese d'investimento autorizzate da leggi di spesa pluriennale possono essere stipulati contratti o assunte obbligazioni entro i limiti della spesa complessiva autorizzata dalla legge.2. Per le spese correnti possono essere stipulati contratti o assunte obbligazioni entro i limiti della spesa complessiva autorizzata dalla legge quando ciò sia indispensabile per assicurare la continuità dei servizi, oppure quando ne sia riconosciuta la necessità o la convenienza.3. Nel caso di obbligazioni assunte dalla Regione a norma dei commi 1, 2 l'impegno può estendersi a più anni nei limiti delle previsioni del bilancio pluriennale e del relativo allegato di cui all'articolo 13, comma 4, fermo restando che formano impegni sugli stanziamenti di ciascun esercizio soltanto le somme corrispondenti alle obbligazioni che vengono a scadere nel corso del relativo esercizio.Art.13: 4. Al bilancio pluriennale è allegato l'elenco delle spese pluriennali che si estendono oltre il triennio suddivise per annualità di accensione.</p>	<p>Il rendiconto per capitoli è sviluppato per rubriche e servizi e riepilogato per finalità e funzioni, per finalità e unità di bilancio, per titoli.La spesa è riclassificata per provenienza dei fondi (regionali, mutui statali, comunitari, statali, ricostruzione) per destinazione dei fondi (secondo la ripartizione per finalità) e per centri di responsabilità amministrativa (rubriche).</p>

REGIONI	legge di contabilità	rendiconto
Sardegna (L.R. 02/08/2006 n.11)	<p>a) unità previsionali di base determinate con riferimento a specifiche aree omogenee di attività e relative a gruppi omogenei di attività all'interno della medesima funzione obiettivo;</p> <p>b) titoli</p> <p>c) capitoli, secondo l'oggetto ed il contenuto economico e funzionale</p> <p>Le spese sono inoltre classificate in funzioni obiettivo definite con riguardo alle politiche regionali.</p> <p>Art.38: 1. Formano impegno, entro i limiti degli stanziamenti di competenza dell'esercizio, le somme dovute in base alla legge, a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili.</p>	<p>Il conto consuntivo presenta una struttura abbastanza conforme a quella delineata nella legge di contabilità; le funzioni obiettivo sono raggruppate in strategie determinate nei documenti di programmazione (Piano Regionale di Sviluppo e documento annuale di programmazione). Sono inoltre indicati, per ogni capitolo, il centro di responsabilità, la fonte di finanziamento, il titolo e la codifica SIOPE. Le spese sono inoltre riepilogate per assessorati ma non si riscontrano classificazioni economico-funzionali</p>
Sicilia (L.R. 08/07/1977 n.47)	<p>a) centri di responsabilità, corrispondenti ai dipartimenti regionali e altri uffici equiparati cui è affidata la relativa gestione;</p> <p>b) titoli, secondo che riguardino spese correnti, spese in conto capitale, spese per rimborso di prestiti e, ove ritenuto necessario per le esigenze dell'amministrazione, spese per contabilità speciali e per partite di giro;</p> <p>c) aggregati economici, secondo la natura delle spese (spese di funzionamento, spese per trattamenti di quiescenza e altri trattamenti integrativi o sostitutivi, spese per interventi di parte corrente, spese per oneri del debito pubblico regionale, oneri comuni, spese per investimenti, altre spese per interventi in conto capitale, oneri comuni);</p> <p>d) UPB secondo la tipologia delle spese, su cui si manifesta la volontà di voto o decisionale dell'Assemblea regionale siciliana.</p> <p>In apposito allegato tecnico al bilancio le unità previsionali di base sono ripartite in capitoli.</p> <p>Art.11: 2. Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le sole somme dovute dalla Regione a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate entro il termine dell'esercizio stesso sempre che, per le spese correnti, la relativa obbligazione venga a scadere entro il termine dell'esercizio. Gli impegni assunti possono riferirsi soltanto alla competenza dell'esercizio in corso. 7. Per le spese in conto capitale relative ad opere o interventi ripartiti in più esercizi è consentito assumere impegni di durata pluriennale nei limiti dell'intera somma autorizzata dalle leggi di spesa, a norma dell'articolo 7, settimo comma, ovvero, per le spese non fissate da specifiche leggi di spesa, nei limiti stabiliti da appositi articoli della legge di approvazione del bilancio.</p>	<p>Il rendiconto prevede, in appositi allegati, riassunti della spesa per titoli e amministrazioni (riconducibili agli assessorati), amministrazioni e titoli, amministrazioni e rubriche, riassunti secondo l'analisi economica e per funzioni obiettivo.</p> <p>Ulteriori allegati per ogni singola amministrazione riportano la spesa riclassificata, disaggregata in rubrica, titolo, aggregato economico, UPB e capitolo.</p>

Allegato 2 – L’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale

SINTESI DELLE CRITICITÀ EMERSE NELL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI SUGLI ENTI DEL SERVIZIO SANITARIO (delibere 2009 e 2010)

Per quanto concerne le tematiche affrontate nello schema di decreto legislativo sull’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale, l’attività di controllo e monitoraggio della Corte dei conti del settore sanitario (precipuaemente da parte delle Sezioni regionali di controllo), ha rilevato la difficoltà di disporre di dati contabili omogenei attraverso i quali ricostruire la dimensione economica complessiva del settore e la sua sostenibilità in termini di mantenimento degli equilibri di bilancio. Ciò deriva dalla coesistenza di sistemi contabili che rispondono a diversi principi e logiche (finanziaria per i bilanci delle Regioni ed economica per le aziende sanitarie). Resta difficile la conciliazione tra i due sistemi, così come resta approssimativo il confronto tra i dati degli Enti di Regioni diverse, attese le non omogenee discipline di dettaglio che ogni Regione ritiene di adottare nella sua autonomia. Ardua è anche la rintracciabilità dei flussi “intra-gruppo”, che complica la ricostruzione di un “consolidato” del settore sanitario in grado di intercettare anche l’incidenza degli organismi partecipati sull’effettivo risultato economico-finanziario dell’intero settore.

Problemi di disomogeneità in ordine alla classificazione e all’aggregazione di alcune poste di bilancio - sulle quali per altro è stata spesso rilevata la violazione del principio di competenza economica con effetti sulla rappresentazione veritiera e corretta dei risultati – sono emersi anche con riferimento ai dati raccolti con i modelli di rilevazione del Sistema Informativo della Sanità (S.I.S.), che, pure, allo stato, costituiscono un utile momento di uniformità per una valutazione complessiva del comparto.

Di seguito si riportano in sintesi i risultati della attività di verifica delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

I. Criticità riguardanti la programmazione e il controllo

- Scarsa attenzione alla fase di programmazione (mancata predisposizione del bilancio di previsione, mancata richiesta al Collegio sindacale del parere sul bilancio di previsione stesso)⁷.
- Scarsa capacità di previsione (risultati di rendiconto che per molte voci si discostano sensibilmente dai valori a preventivo); sottostima dei costi preventivati⁸.
- Mancato rispetto del vincolo di pareggio del bilancio economico di previsione, sfioramento del disavanzo rispetto alla perdita autorizzata⁹.

⁷ Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazioni nn. 5 e 11/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni n. 108-219-220-273-300-450-464-814-838/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Trentino Alto Adige (sede di Bolzano) deliberazione n. 1/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Umbria deliberazioni nn. 14-15-16-17-20/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-53-54-56/2010/PRSS; Sezione di controllo regionale Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

⁸ Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 220/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Molise n. 22/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 68/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 27-49-53-5556-61-63-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Toscana deliberazioni nn. 304/2009/PRSS e 1/2010/PRSS.

- Mancata adozione dell'atto aziendale e/o mancata approvazione da parte della Regione.¹⁰
- Assenza di contabilità analitica e per centri di conto e comunque di sistemi di monitoraggio dei costi, e quindi mancato confronto con i rendimenti e con i risultati¹¹.
- Incapacità della direzione di spiegare gli scostamenti tra risultati e obiettivi prefissati e di individuare le cause di perdite anche rilevanti¹².
- Assenza o scarsa significatività delle misure indicate dalla direzione degli Enti sanitari finalizzate alla copertura delle perdite, spesso limitate alla richiesta di maggiori assegnazioni¹³.
- Scarsa o nulla considerazione delle osservazioni svolte dal Collegio sindacale e, in alcuni casi, mancata richiesta di pareri (ad es. sui fondi per la contrattazione integrativa)¹⁴.
- Il Collegio non si avvale degli organi/organismi di controllo interno di cui al D.Lgs. 286/99¹⁵.

II. Criticità riguardanti la rappresentazione contabile:

a) per il confronto dei dati

- Problemi di confronto ed omogeneità tra i conti degli Enti sanitari e quelli regionali¹⁶.
- Difficoltà tra i modelli ministeriali e i documenti di bilancio degli Enti; disomogeneità in ordine alla classificazione e all'aggregazione di alcune poste di bilancio¹⁷.
- Discrasie nei dati indicati nelle relazioni dei Collegi sindacali che rendono necessarie articolate istruttorie¹⁸.
- Non omogenea informatizzazione sul territorio¹⁹.

b) per la rappresentazione veritiera e corretta²⁰

- Costi del personale: sottostima dei costi dovuta all'allocatione di voci quali incentivi e competenze accessorie maturate, ma non ancora corrisposte degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali e del costo delle ferie maturate e non godute, tra le sopravvenienze passive, senza specificazione della loro natura. Mancati accantonamenti obbligatori in bilancio per importi

⁹Sezione regionale di controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Friuli Venezia Giulia deliberazione n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Veneto deliberazione n. 39/2009/PRSS.

¹⁰ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 450/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49-52-53/2010/PRSS.

¹¹ Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 6/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo deliberazioni nn. 273- 464-108/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 126/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 52-53/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

¹² Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 65-66/2010/PRSS.

¹³ Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-47-68-126-127/2010/SSR.

¹⁴Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni n. 55/2010/PRSS.

Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 127/2010/SSR.

¹⁵ Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49-52-53-62-63/2010/PRSS.

¹⁶ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 75/2010/PRSS e deliberazione n. 5/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Lombardia deliberazione n. 435/2009/SSR.

¹⁷ Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n.301/2009/SSR. Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazione n. 56/2010/PRSS.

¹⁸ Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n. 301/2009/SSR, Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 10/2010/PRSS, Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 450-487/2009/PRSS.

¹⁹ Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/PRSS.

²⁰ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 5/2010/FRG: in particolare si segnala “la difficoltà patologica di disporre di dati certi e definitivi (...)” “ Al riguardo la Sezione “ritiene doveroso che si ristabilisca una situazione di affidabilità e certezza delle risultanze contabili delle aziende”.

relativi alle ferie maturate e non godute, per incrementi contrattuali di competenza e per rischi relativi a contenzioso del personale, anche in costanza di vertenze in corso²¹.

- Compensazioni tra posizioni debitorie e creditorie nei confronti dell'istituto tesoriere²².
- Il bilancio d'esercizio non viene sottoposto a certificazione contabile (L. n. 266/05, art. 1, comma 291)²³.

III. Criticità riguardanti la gestione:

a) gestione economica

- Situazioni di *deficit* strutturale in molte aziende: si rileva una sostanziale “deresponsabilizzazione” nella gestione dei costi²⁴.
- Costi di produzione: sfioramento del vincolo alla crescita²⁵.
- Costi del personale: sfioramento dei vincoli alla crescita (art. 1, comma 565, lettera a, della legge 296/2006).²⁶
- Forte dinamica di crescita della spesa per consulenze e collaborazioni, in alcuni casi a fronte della riduzione dei costi del personale dissimulando rapporti di lavoro atipici. Mancato rispetto dei vincoli alla spesa.²⁷
- Spesa farmaceutica: sfioramento dei vincoli di crescita della spesa²⁸.
- Mancanza di programmazione annuale delle procedure di affidamento e lunghezza dei tempi di conclusione delle gare. Uso improprio degli istituti del rinnovo e della proroga. Sforamento dei limiti imposti dalle Regioni²⁹.
-

²¹ Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazioni n. 22/009/PRSS e nn. 5-6-8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 814/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Friuli Venezia Giulia n. 62/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-52-53-55-56/2010/PRSS.

²² Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni n.46-68/2010/SSR.

²³ Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 27-48-49-52-53-54-55-61-62-63/2010/PRSS.

²⁴ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 59/2009/PRSS, n. 273/2010/PRSS e n. 5/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Molise deliberazione n. 22/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS.

²⁵ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273-396-464-108/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-25-26-54-55-57-60-63-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

²⁶ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273-396-464-108/2010 PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Liguria deliberazione n. 80/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-22-27-54-55-56-57-60-61-64/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

²⁷ Sezione regionale di controllo Lombardia deliberazione n. 435/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo prov. Bolzano deliberazione n. 1/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn.46-68-78-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 21-22-25-28-49-54-55-56-57-59-60-62-63-64/2010/PRSS.

²⁸ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 273- 396-464-108/2010 PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Lazio 29/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Liguria deliberazione n. 80/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni n.n. 22-25-57-60/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

²⁹Sezione Regionale di controllo Basilicata deliberazioni nn. 5-6-8-9-10/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazione n. 220-300/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 39/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 29/2009/SSR; Sezione Regionale di Controllo Marche deliberazione n. 157/2009/PRSS; Sezione Regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna nn. 49-55/52010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

b) gestione patrimoniale e finanziaria

- Mancato ripiano dei disavanzi relativi agli esercizi precedenti, non coperti ma portati a nuovo di anno in anno, che incide sulla situazione finanziaria degli Enti³⁰.
- Carenze e gestioni lacunose degli inventari, mancato aggiornamento dell'inventario patrimoniale³¹.
- Ricorso ad anticipazioni di tesoreria, per fronteggiare impegni assunti, spesso inestinte al 31 dicembre, con conseguente crescita di interessi passivi che rappresentano una voce di costo significativa nei bilanci aziendali³².
- Scarse informazioni fornite su partecipazioni in Enti, agenzie, aziende, consorzi, alcune delle quali evidentemente estranee ai fini istituzionali delle'Ente³³.

b1) indebitamento

- Elevato indebitamento, con dinamica di crescita, in particolare dei debiti verso fornitori cui associano spesso tempi lunghi di pagamento, con conseguente crescita di interessi moratori e frequente ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria³⁴.
- Sofferenza di liquidità e incapacità a fronteggiare i debiti, anche a fronte di progetti volti a fronteggiare il problema dell'indebitamento e dei tempi di pagamento, con la conseguente probabile ripresa di azioni legali per il recupero forzato dei crediti³⁵.
- Necessità di procedere, a causa dell'elevato indebitamento, soprattutto nelle Regioni soggette ai Piani di rientro, a ricognizione della posizione debitoria, attraverso riscontri amministrativo-contabili incrociati e operazioni transattive con i fornitori, tese ad ottenere la dilazione dei debiti, maggiorati di un indennizzo forfetario, a fronte della rinuncia da parte dei creditori ad azioni legali, agli interessi di mora, alla rivalutazione monetaria ed agli ulteriori costi ed oneri maturati fino alla data della stipula degli accordi transattivi³⁶.
- Necessità di procedere alla riconciliazione delle posizioni debitorie e creditorie nei confronti della Regione, esposte nei bilanci degli Enti del SSR³⁷.
- Ricorso alla cartolarizzazione dei debiti verso fornitori trasformati in debiti a lungo termine con conseguente spostamento del futuro onere dello squilibrio nei bilanci³⁸.

³⁰ Sezione Regionale Controllo Basilicata deliberazioni nn. 6-7-8-9-11/2010/PRSS; Sezione Regionale Controllo Calabria deliberazioni nn. 220-450/2010/PRSS; Sezione Regionale Controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-8-78-126-127; Sezione Regionale Controllo Umbria deliberazioni nn.14-15-16-20/2010/PRSS.

³¹ Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 48-49/2010/PRSS.

³² Sezione Regionale di controllo Basilicata deliberazioni nn. 22-24/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Calabria deliberazioni nn. 219-220/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione Regionale Controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS.

³³ Sezione regionale di controllo Puglia deliberazione n. 78- 127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazione n. 63-64/2010/PRSS.

³⁴ Sezione regionale di controllo Abruzzo deliberazione n. 301/2009/SSR; Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 11/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 108-273-464-/2010/PRSS e deliberazione n. 400/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Emilia Romagna deliberazione n. 240/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Puglia deliberazioni nn. 46-47-68-78-126-127/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn. 22-28-49-52-53-54-56-59-66/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia n. 75/2010/PRSS.

³⁵ Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 396-464-/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 16/2010/FRG; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/SSR; Sezione regionale di controllo deliberazioni Puglia nn.78-126/2010/SSR; Sezione regionale di controllo Sardegna deliberazioni nn.22-55-56-65-66/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS.

³⁶ Sezione regionale di controllo Basilicata deliberazione n. 8/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Calabria deliberazioni nn. 108-464/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n. 38/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 36/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n. 75/2010/PRSS; Sezione regionale di controllo Piemonte deliberazione n. 11/2009/PRSS; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n.2/2009/SS.RR./Contr.

³⁷ Sezione regionale di controllo Friuli deliberazione n. 62/2009/PRSS.

- Dall'osservazione dei bilanci e dei dati contabili è emersa non di rado la difficoltà di ricostruzione della situazione debitoria alla luce di incongruenze nei dati relative alle certificazioni dei debiti. La stima delle situazioni debitorie delle Regioni in eccesso di *deficit* ha presentato molti elementi di incertezza per l'incapacità complessiva di riferirsi a contesti certi e determinati³⁹.

³⁸ Sezione regionale di controllo Campania deliberazione n.38/2009/FRG; Sezione regionale di controllo Sicilia deliberazione n.2/2009/SS.RR./Contr.

³⁹ Sezione Centrale di Controllo sulle Amministrazioni dello Stato deliberazione n.22/2009/G.