

degli impegni, nel nord ovest (11,99%), che assorbe il 41,95% del totale degli impegni, e nelle isole (11,10%) con solo il 5,27% del totale delle nuove risorse; nel nord est i nuovi investimenti aumentano dell'1,70%, meno del tasso d'inflazione dell'anno, e costituiscono il 16,32% degli impegni di competenza.

I risultati finali ed equilibri generali della gestione finanziaria ed economica

Dai dati dei rendiconti, nel raffronto 2003-2002, si rileva, per Province e Comunità montane, un leggero plus di crescita degli impegni rispetto alla crescita degli accertamenti. Per i Comuni, la tendenza è inversa rilevandosi un plus di crescita degli accertamenti, rispetto agli impegni, dello 0,87 di punto percentuale. I dati assoluti indicano valori di crescita intorno al 10% per le Province, al 7% per i Comuni e al 18% per le Comunità montane.

I residui attivi di fine esercizio crescono di valori percentuali a due cifre per Province e Comunità montane (16,98% e 15,69%). La crescita per i Comuni è più contenuta: il 6,89%.

Anche per i residui passivi il dato tendenziale è analogo: 19,76% per le Province e 13,68% per le Comunità montane; per i Comuni la crescita è dell'8,34%. Si rileva, quindi, la tendenza all'espansione delle spese e delle entrate in tutto il settore ben al di là del tasso di inflazione. Crescita meno sostenuta per i Comuni che, a differenza delle altre due categorie di enti, migliorano il saldo accertamenti-impegni di competenza.

Nel 2003 il risultato di amministrazione è positivo per quasi tutti gli enti delle tre categorie. Solo dieci Comuni e una Comunità montana del campione denunciano disavanzi e due Comuni e una Comunità montana sono in perfetto pareggio.

Naturalmente i saldi complessivi di amministrazione (differenza tra avanzi e disavanzi), non possono che essere positivi per tutte e tre le categorie di enti.

I saldi della gestione della competenza e i saldi del riaccertamento dei residui danno la misura della variazione intervenuta nei risultati di amministrazione del 2003 rispetto al 2002.

Queste variazioni sono di segno positivo per Province e Comuni e negativo per le Comunità montane. Con estrema semplificazione può dirsi che, per i Comuni, posto uguale a 6 il miglioramento, questo è dipeso da un -1 della gestione della competenza e da un +7 del riaccertamento dei residui; per le Province, posto uguale a 8 il miglioramento, esso è dipeso da un -26 della gestione di competenza e da un +34 del riaccertamento dei residui; per le Comunità montane, posto uguale a -2 il peggioramento, esso è derivato da un -14 della gestione di competenza e da un +12 del riaccertamento dei residui.

È di tutta evidenza, allora, che il risultato in attivo dei saldi di amministrazione degli enti locali non si determina, anno dopo anno, col risparmio derivante dalle gestioni della competenza, esso deriva, invece, dall'accumulo del miglioramento dei conti determinato dalla revisione annuale delle partite, creditorie e debitorie, pregresse.

Nel 2003 questo miglioramento ha riguardato, per saldi complessivi, una forte eliminazione di residui passivi mitigata da un peggioramento nel conto dei residui attivi. La parte corrente e quella in conto capitale ne sono interessate quasi al 50% per ciascuna. È questa ultima posta che deve attrarre la maggiore attenzione: è chiaro che le economie del conto capitale non producono risorse libere. I corrispondenti residui attivi non eliminati e, più ancora, la corrispondente cassa necessitano di vincoli che ne evitino la distrazione dalla destinazione di investimento. Questa verifica può essere seriamente effettuata solo dall'organo di revisione che segue in loco la contabilità.

La passata esperienza della Sezione nell'esame delle relazioni dell'organo di revisione interno porta ad escludere che al riguardo vi sia sufficiente attenzione.

Collegato alla negatività dei saldi della gestione di competenza è il risultato economico finanziario che misura la capacità di coprire le spese correnti più le quote di debito in scadenza con le entrate correnti e le altre risorse consentite dall'ordinamento. Anche se i saldi complessivi (differenza tra avanzi e disavanzi) sono di segno positivo per via dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione pregresso, è da rilevare che, per i Comuni, il 19% degli enti non

raggiunge l'obiettivo. Il corrispondente dato è del 7% per le Province e del 22,5% per le Comunità montane.

Quanto fin qui considerato trova fondamento nell'analisi dei dati finanziari così come sono leggibili, quasi con immediatezza, nei documenti contabili. Ma, la presenza dei riscontrati squilibri di cassa di parte corrente –in oltre il 14% degli enti comunali– di entità e modalità più o meno significative, con il valore di marcatori di squilibri finanziari complessivi che a questi deve essere attribuito, conduce a credere che la reale situazione della finanza di un certo numero di enti locali non sia quella che appare dai conti ufficiali.

I dati del conto economico rivelano che quasi il 25% dei Comuni ed il 10% delle Province, nel 2003, presentano saldi negativi. Tale risultato peggiora ulteriormente se si pone mente al fatto che un altro 9% dei Comuni, e un 3% delle Province, rivela un risultato positivo solo per effetto di un forte, altrettanto positivo, saldo dei proventi ed oneri straordinari.

Nel 2003 questi ultimi, per le Province, mostrano un saldo che tende verso lo zero. Ciò rende il risultato economico di questi enti, anche se leggermente peggiorato rispetto al 2002, più stabilizzato.

Il saldo dei proventi ed oneri finanziari (costo dell'indebitamento), salvo rari casi sempre negativo, per i Comuni assorbe il 50% delle risorse della gestione operativa. Il dato, per le Province, si aggira intorno al 25%.

È di notazione che quasi il 9% dei Comuni ha un saldo negativo dei proventi ed oneri finanziari di importo superiore al risultato della gestione operativa, con valori che giungono anche oltre il 500% di questo. È da chiedersi dove questi enti attingano le risorse per fronteggiare tali oneri. Si tratta proprio di quegli enti che solo apparentemente mostrano un risultato economico di esercizio di segno positivo in quanto interamente determinato dal saldo dei proventi ed oneri straordinari.

Allora, non appare da sottovalutare l'opportunità che il ricorso all'indebitamento sia vincolato anche a parametri di sostenibilità economica.

Fenomeni incidenti sugli equilibri di bilancio

I disavanzi. Dai dati forniti dagli enti per gli esercizi 2003 e 2004, si rileva un andamento, per numero di enti coinvolti e per importo globale del disavanzo, che si discosta poco dalla media degli ultimi anni: da 20 a 30 enti –assenti le Province– con una incidenza sulle entrate correnti di competenza che oscilla, in più o in meno, attorno al valore del 10%.

Tenute presenti le riserve espresse nel capitolo “Risultati finali ed equilibri generali della gestione finanziaria ed economica”, in ordine alla diversa, si presume più realistica, situazione che risulterebbe se divenissero palesi i disavanzi sommersi che gli squilibri di cassa marcano e denunciano e se si prescinde dalle specifiche situazioni, che in alcuni casi appaiono anche molto gravi, con riferimento alla finanza locale nel suo insieme, la valutazione, per quello che appare dalle contabilità ufficiali, non può che essere di non eccessiva preoccupazione.

I debiti fuori bilancio. L'importo dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2004 è cresciuto dell'11,01% rispetto al 2003, nonostante la diminuzione degli enti coinvolti nel fenomeno che da 1.632 sono passati a 1.584.

L'incidenza media per abitante negli enti coinvolti si è elevata da euro 17,70 a euro 21,69 che diventa, rispettivamente, euro 9,29 ed euro 10,31 se ci si riferisce all'intera popolazione.

È anche mutevole l'identità degli enti interessati al fenomeno a fronte della staticità di alcuni ambiti regionali. Quanto sopra è il preciso indizio che la patologia dei debiti fuori bilancio rischia di diventare fisiologia crescente. Le limitazioni all'uso dello strumento dell'indebitamento e l'obbligo dell'invio alle Procure regionali della Corte dei conti delle delibere di riconoscimento non hanno inciso sulle dimensioni del fenomeno.

Appare difficile rimediare all'approccio che gli Organi consiliari degli enti sembrano assumere al riguardo con una percezione di assoluta normalità del procedimento di riconoscimento di debiti, come se l'ordinamento desse la facoltà di procedere all'effettuazione delle spese,

alternativamente e con libera scelta, seguendo le corrette procedure proprie del TUEL, ovvero in qualsiasi altro modo poi sanabile con il riconoscimento.

È stato anche rilevato che alcuni enti, per la verità non moltissimi, non riescono sempre a distinguere le spese finanziabili con il ricorso al debito da quelle che non lo sono.

I dissesti. Dall'introduzione dell'istituto del dissesto -anno 1989- fino al 31/12/2004, gli enti locali incorsi nella procedura sono stati 420 di cui una Provincia e 419 Comuni.

I mutui, con oneri a carico dello Stato, concessi per il risanamento ammontano a 1,198 miliardi di euro.

Nel 2004 hanno dichiarato lo stato di dissesto due Comuni ubicati, rispettivamente, in Campania e nelle Marche.

Al 31/12/2004 le gestioni straordinarie in ritardo nel deposito dei piani di estinzione erano 22, delle quali 21 relative a Comuni con meno di 5.000 abitanti.

Il nuovo sistema per il risanamento, che non contempla più la possibilità del ricorso ai mutui, potrà essere valutato nella sua concreta applicazione solo in prosieguo, man mano che i Commissari Straordinari depositeranno i piani di estinzione.

PAGINA BIANCA

RELAZIONE

PAGINA BIANCA

PARTE I

EVOLUZIONE DELLA FINANZA LOCALE – ESERCIZIO 2004

1 Il sistema normativo e lo stato di attuazione della riforma costituzionale

1.1 Ordinamento degli enti locali e delega per la revisione del TU n. 267 del 2000

L'assetto istituzionale precedente alla riforma del titolo V della Parte II della Costituzione configurava una netta prevalenza dello Stato (apparato centrale), anche se la legge n. 142 del 1990 e soprattutto la "terza regionalizzazione" operata con le cd. "leggi Bassanini" avevano già avviato una trasformazione –a Costituzione invariata– più marcata in senso regionalista e autonomistico. A partire dalla legge n. 59 del 15 marzo 1997 (la prima "Bassanini") si era disegnato un federalismo amministrativo, che anticipava in alcuni aspetti il nuovo disegno costituzionale. Significativa in questo senso la scelta dell'elencazione tassativa solo delle funzioni riservate allo Stato. In tal modo risultava il carattere generale delle competenze attribuite alle Regioni e agli enti locali. Questa impostazione è stata seguita dal nuovo testo della Costituzione, che la esplicita nell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 117: "Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa", con una naturale riserva: "salvo che per la determinazione dei principi fondamentali", che spetta (il testo recita: "riservata") alla legislazione dello Stato.

Va sottolineato che la riforma costituzionale si è collocata nel solco e nella stessa ottica della Comunità-Unione, che ha formalmente introdotto, rispettivamente, nel Trattato sull'Unione europea (TUE, art. 2) e nel Trattato CE (art. 5) il principio di sussidiarietà. L'art.118 della Costituzione (così come modificato dalla l. n. 3 del 2001) dichiara che le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni, salvo che siano conferite agli altri enti per assicurare l'esercizio unitario in base ai principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. Il principio di sussidiarietà diventa così la pietra angolare del nuovo assetto costituzionale, basato, ai sensi dell'art. 114, sulla pariordinazione di Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, che insieme costituiscono "la Repubblica". D'altra parte il riconoscimento di questa pariordinazione non significa eliminazione delle naturali differenze tra i vari livelli, come indica già la collocazione –nel citato art. 114– in senso ascendente degli enti: Comuni, Province, Città metropolitane e Stato.

È stata ampliata la potestà legislativa delle Regioni, che ormai sono soggette, ai sensi dell'art. 117, "nel rispetto della Costituzione", oltre ai citati principi fondamentali determinati dallo Stato, solo ai "vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali" (vincoli ai quali è soggetta anche la potestà legislativa dello Stato).

L'art. 117, al co. 6, disciplina la potestà regolamentare, che spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva ("salva delega alle Regioni"), alle Regioni "in ogni altra materia", ai Comuni, Province e Città metropolitane nell'organizzazione e nello svolgimento delle loro funzioni.

Un'importante innovazione, costituita dall'attribuzione delle funzioni amministrative in linea generale ai Comuni, è stabilita dall'art. 118, co. 1 (sia pure con la riserva già prima indicata per assicurare l'esercizio unitario), che in tal modo fa venir meno il parallelismo tra competenza legislativa e amministrativa.

Se a queste innovazioni si aggiungono il rafforzamento dell'autonomia finanziaria e l'abolizione dei controlli sugli atti si evince la profonda modifica dell'assetto istituzionale nella ripartizione di competenze e funzioni, anche se, come è stato giustamente rilevato in dottrina, non si può ritenere che si sia operata una trasformazione dello Stato in senso federale, ma piuttosto un pieno riconoscimento delle autonomie locali sancito nell'art. 5, che afferma in

modo netto che la Repubblica resta “una e indivisibile”. Anche se è sparito il riferimento alla tutela dell’interesse nazionale e delle altre Regioni (contenuto nel vecchio testo dell’art. 117), lo Stato centrale resta il garante dell’unità della Repubblica, come è attestato dai penetranti poteri sostitutivi, previsti dall’art. 120, co. 2, nei confronti delle Regioni e degli altri enti territoriali. Lo Stato esercita il potere sostitutivo non solo nel caso di mancato rispetto di norme internazionali o comunitarie e di pericolo grave per l’incolumità e la sicurezza pubblica, ma anche “quando lo richiedono la tutela dell’unità giuridica o dell’unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”; la norma aggiunge: “prescindendo dai confini territoriali dei governi locali”. Una conferma del persistere del carattere unitario dello Stato si trova nell’art. 119, che prevede due tipi di interventi dello Stato nel senso dell’unità e della solidarietà nazionale. Il primo è costituito dall’istituzione di un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, a favore dei “territori con minore capacità fiscale per abitanti”; il secondo prevede che lo Stato destini agli enti territoriali “risorse aggiuntive” ed effettui “interventi speciali” per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, nonché per rimuovere gli squilibri economici e sociali e favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona, ma anche “per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni”.

Il nuovo assetto, pur nell’affermazione della pariordinazione, attribuisce certamente alla Regione un ruolo rilevante sotto il profilo istituzionale, confermandole e potenziando la potestà legislativa, ma fornisce allo stesso tempo un preciso ruolo alle autonomie locali anche nei confronti delle stesse regioni. Questo ruolo è esaltato dalla posizione centrale riconosciuta ai Comuni, designati come titolari in via primaria delle funzioni amministrative, sì da far ritenere derogatoria la loro attribuzione ad altri enti. Questa scelta discende dall’affermazione esplicita del principio di sussidiarietà, che si sostanzia in un sempre maggiore avvicinamento delle istituzioni ai cittadini. La piena attuazione di questo principio comporta per i Comuni e gli altri enti territoriali un limite costituito dall’espansione della “autonoma iniziativa dei cittadini” sia presi individualmente che in forme associate, affiancando in tal modo la sussidiarietà orizzontale a quella verticale.

L’art. 118, co. 2, afferma che questi enti, oltre che avere funzioni amministrative proprie, possono vedersene attribuite altre da leggi statali e regionali.

Il primo passo per attuare la nuova normativa costituzionale è costituito dall’approvazione dalla legge 5 giugno 2003, n. 131 (meglio nota come “legge La Loggia”), che contiene una disciplina articolata e prevede ulteriori prolungamenti legislativi attraverso l’emanazione di vari decreti delegati. Innanzitutto vengono in evidenza i decreti diretti alla individuazione (l’art. 1, co. 4 li definisce “riconciliativi”) dei “principi fondamentali”, entro i quali le Regioni possono esercitare la loro potestà legislativa. Questi decreti avrebbero dovuto essere emanati entro un anno dall’entrata in vigore della legge, ma sino ad oggi non hanno avuto esistenza..

Entro lo stesso termine il Governo avrebbe dovuto, con uno o più decreti legislativi, individuare le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane nonché rivedere le disposizioni in materia di enti locali. Il co. 4 dell’art. 2 indica, tra i criteri direttivi della delega, una disciplina di principi fondamentali “idonea a garantire un ordinamento finanziario e contabile degli enti locali” tale da consentire l’attivazione degli interventi perequativi previsti dall’art. 119 della Costituzione (fondo per i territori con minore capacità fiscale e risorse aggiuntive dello Stato in favore di determinati enti locali).

Quanto alle funzioni degli enti locali, in dottrina sono distinte quelle “fondamentali” e le “proprie”. Le prime, riconosciute con legge statale o regionale, costituiscono il nucleo indefettibile delle competenze di ogni ente. Le seconde possono ricavarsi dalla legislazione vigente e sono spettate storicamente a Province e Comuni, ma non caratterizzano esclusivamente il livello di governo proprio dell’ente; un riferimento a questo tipo di funzioni si

trova nell'art. 2, co. 4, della legge 131/2003, che, per Province e Comuni, parla di "funzioni storicamente svolte".

Lo Stato e le Regioni conferiscono le funzioni amministrative agli enti locali e lo Stato, inoltre, avvia il trasferimento dei beni e delle risorse necessari per l'esercizio delle funzioni amministrative trasferite a Regioni ed enti locali. Alle Province, Città metropolitane, Regioni e Stato sono conferite solo le funzioni "di cui occorra assicurare l'unitarietà di esercizio, per motivi di buon andamento, efficienza o efficacia dell'azione amministrativa ovvero per motivi funzionali o economici o per esigenze di programmazione o di omogeneità territoriale".

Dal punto di vista procedurale, per quanto riguarda i principi fondamentali in materia finanziaria, l'art. 3 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha previsto l'istituzione di un'"Alta Commissione di studio" con il compito di indicare al Governo i principi generali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; questa Commissione avrebbe dovuto terminare i lavori entro il 31 marzo 2003, ma, pur avendo ricevuto proroghe, non ha ancora presentato la relazione conclusiva.

Per quanto attiene all'individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali e all'adeguamento dell'attuale normativa alle nuove norme costituzionali, il Ministro dell'Interno ha istituito un Comitato tecnico per lo studio della materia in vista della presentazione dei decreti delegati previsti dal citato art. 2 della legge 131/2003.

Il "Comitato di indirizzo e coordinamento tecnico-scientifico per l'attuazione della delega di cui all'articolo 2 della legge 5 giugno 2003, n. 131" ha presentato la sua Relazione il 6 febbraio 2004. Il Comitato ha innanzitutto definito la portata della delega, enucleandone gli oggetti principali.¹

¹ Il Comitato ha indicato in particolare questi temi, che i decreti delegati avrebbero dovuto sviluppare normativamente:

- individuazione delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- adeguamento delle disposizioni in materia di enti locali alla riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione;
- definizione dell'ordinamento della Città metropolitana;
- individuazione dei principi che gli enti locali devono osservare nella regolamentazione di due aspetti fondamentali della loro organizzazione: sistemi di controllo interno e ordinamento finanziario e contabile.
- equiordinazione, pur nella naturale differenziazione dei rispettivi poteri e funzioni, dei cinque livelli territoriali previsti dall'art. 114 della Costituzione;
- garanzia costituzionale del potere statutario e regolamentare degli enti locali per lo svolgimento delle funzioni loro attribuite;
- attribuzione delle funzioni amministrative in base al principio di sussidiarietà, che, secondo quanto enunciato dalla Corte costituzionale nella Sentenza n. 370/2003, "ne impone l'ordinaria spettanza agli enti territoriali minori".

Nelle proposte di revisione della normativa (contenute nella citata Relazione) è stata compiuta una scelta di metodo, prendendo come punto di riferimento il Testo unico degli enti locali anche nella sequenza delle materie trattate. Partendo dai principi della delega, si è tenuto conto per Province e Comuni delle funzioni "storicamente svolte", sono stati individuati i caratteri "connotativi" delle funzioni fondamentali nella "essenzialità" e "imprescindibilità" per il funzionamento dell'ente e "per il soddisfacimento di bisogni primari delle comunità di riferimento" e nella finalizzazione alla "tenuta e alla coesione dell'ordinamento della Repubblica". È stato sottolineato che nell'individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali si devono valorizzare, in ossequio allo stesso disposto normativo, i principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione, "in modo da assicurare l'esercizio da parte del livello di ente locale che, per le caratteristiche dimensionali e strutturali, ne garantisca l'ottimale gestione" anche in associazione con altri enti, secondo criteri prefissati. La priorità perseguita dalla norma costituzionale e dalla legge delega di attuazione va collegata all'esigenza di garanzia degli enti locali riguardo alla sfera delle loro attribuzioni, nei confronti dell'esercizio della potestà legislativa dello Stato e delle Regioni.

Al fine di contemperare opposte esigenze (disciplina regionale e vincolo stabilito con legge statale) si raccomanda che nella normativa delegata si seguano alcuni criteri, quali:

- individuazione non troppo dettagliata delle funzioni fondamentali (per non comprimere la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni e allo stesso tempo per evitare formulazioni generiche);
- razionalizzazione della distribuzione delle competenze mediante il passaggio delle stesse da un livello all'altro (eliminando stratificazioni di normative disomogenee e dando anche rilievo alle "funzioni storicamente svolte", come richiesto dall'art 2, co. 4 lett. b);
- individuazione di ciascuna funzione con metodo empirico, facendo riferimento soprattutto alle finalità perseguite dall'intervento pubblico.

Il Governo, nello schema di decreto legislativo predisposto, ha tenuto largamente conto, spesso in modo puntuale, delle proposte ed indicazioni del Comitato tecnico. Il testo segue l'impianto suggerito dalla Relazione del Comitato tecnico, già nella definizione della delega con due oggetti distinti e collegati tra loro, con un rapporto di parte rispetto al tutto: uno riguarda l'individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali, l'altro la revisione della normativa generale sugli enti locali per adeguarla alle modifiche apportate al Titolo V della II Parte della Costituzione. Una prima scelta è stata di predisporre un unico decreto legislativo, partendo dalla considerazione della connessione tra i due oggetti e dall'esigenza di una revisione organica dell'intera normativa in materia di enti locali, conservando, peraltro, l'impianto originario del TUEL, operando con *novelle* nei vari articoli, proprio per far risaltare le modifiche. Questo intervento legislativo si preoccupa anche di salvaguardare parte delle disposizioni esistenti per evitare possibili vuoti normativi in attesa delle norme regionali e dell'adeguamento, da parte degli enti locali, degli statuti e dei regolamenti.

Per circa due terzi dei 275 articoli del TUEL sono previste modifiche e sono aggiunte nuove norme, soprattutto per le Città metropolitane, non disciplinate dal testo vigente. Nella scia del lavoro del Comitato tecnico si è anche tenuto conto delle pronunce della Corte costituzionale.

Tra le modifiche che si intendono apportare al TUEL, si segnalano l'estensione, in accoglimento di un suggerimento del Comitato tecnico, dell'ineleggibilità dei magistrati delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti a cariche elettive negli enti territoriali e l'estensione alle comunità montane della riserva di legge prevista per i Comuni.

Innovazioni profonde, del resto in aderenza con la delega ricevuta, riguardano, oltreché le Città metropolitane, l'individuazione delle funzioni fondamentali e la materia dei controlli al fine di pervenire, dopo l'eliminazione dei Comitati regionali ad opera della riforma costituzionale, ad un nuovo sistema che garantisca allo stesso tempo l'autonomia degli enti locali, la regolarità della loro azione e la sana gestione finanziaria.

Per le funzioni fondamentali degli enti territoriali è stato introdotto, dopo il Titolo I del testo vigente, un nuovo Titolo nel quale, in ossequio al contenuto della delega e alle precise indicazioni del Comitato tecnico, si definiscono *fondamentali* le funzioni storicamente svolte, quelle essenziali e imprescindibili per soddisfare i bisogni primari delle varie comunità e consentire il concorso degli stessi enti alla coesione e alla tenuta dell'ordinamento della repubblica. Si specifica che sono fondamentali, essenziali e imprescindibili per questi enti, la funzione normativa e quelle di programmazione, organizzazione e gestione del personale, controllo interno, gestione finanziaria e contabile, vigilanza e controllo nelle aree di competenza.

Sono, quindi, indicate per ciascun ente (Comune, Provincia e Città metropolitana) le funzioni fondamentali nei diversi settori: sviluppo economico ed attività produttive; territorio, ambiente ed infrastrutture; polizia amministrativa locale. Per i Comuni sono previste anche funzioni fondamentali per i servizi alla persona e alla comunità. Per le città metropolitane, oltre a quelle indicate per le Province, sono aggiunte: la pianificazione territoriale generale e delle reti infrastrutturali; la strutturazione di sistemi coordinati di gestione dei servizi pubblici e la promozione e il coordinamento dello sviluppo economico e sociale.

Come si è prima anticipato, le città metropolitane, non più enti eventuali (l'art. 23 vigente del TUEL dichiara che il comune capoluogo e i Comuni contigui "possono" costituirsi in città metropolitane), sono previste quali enti territoriali istituiti mediante un procedimento costituzionalmente obbligatorio e normativamente definito. Tra le caratteristiche individuate vi sono: l'alternatività con la provincia; la possibilità di istituire città metropolitane solo tra Comuni contermini nell'ambito di una regione, anche se appartenenti a Province diverse; la possibilità, inoltre, che il territorio della città metropolitana possa anche coincidere con quello del comune capoluogo, se non si possa pervenire all'aggregazione di altri Comuni.

Altro blocco di norme soggetto a profonde modifiche riguarda il sistema integrato delle garanzie. Eliminati i CORECO, resta l'esigenza imprescindibile di adeguati controlli.

Quelli esterni sono affidati dall'art. 7 della legge 131/2003 alla Corte dei Conti, che "ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al rispetto del patto di stabilità interno ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea"².

Per i controlli interni è prevista una nuova configurazione basata sulla valorizzazione dell'autonomia statutaria degli enti locali, che consenta loro di apprestare una rete integrata di strumenti idonei a garantire la verifica incrociata di tutti i comparti dell'amministrazione locale, nonché meccanismi di autocorrezione ed autotutela. Per realizzare queste finalità, assicurando maggiore organicità rispetto alla normativa esistente collocata in modo frammentario, è stato introdotto nel TUEL un nuovo Titolo, che contiene un complesso normativo, il quale configura un sistema integrato di controlli.

Nella stessa ottica di collaborazione e consulenza, cui si ispira il citato art. 7 della legge 131/2003 nei rapporti con la Corte dei Conti, il nuovo testo propone la collaborazione e consulenza delle Prefetture e degli Uffici territoriali di governo e la possibilità di attivare forme di gestione associata e di utilizzare, a fini di formazione e qualificazione del personale, la Scuola superiore della Pubblica amministrazione. Il testo riprende i principi generali del controllo interno, richiedendo che gli enti locali individuino nello Statuto o nel Regolamento gli strumenti adeguati a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa, verificarne l'efficacia, l'efficienza e l'economicità e, infine, a valutare le prestazioni dei dirigenti e l'adeguatezza delle scelte compiute nell'attuazione dei programmi in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti³.

Il nuovo testo proposto ridisegna l'ordinamento degli uffici e del personale adeguandolo alle norme costituzionali anche alla luce della legge di attuazione n. 131/2003 che, all'art. 4, riconosce l'autonomia organizzativa agli enti locali nell'esercizio della loro potestà regolamentare, sia pure con il limite posto dal comma 4 del medesimo articolo e cioè "nell'ambito della legislazione dello Stato o della regione, che ne assicura i requisiti minimi di uniformità".

Il testo tiene conto delle indicazioni del Comitato tecnico, che in proposito ha tenuto a sottolineare che il riconoscimento dell'autonomia organizzativa non è in contrasto con la "persistente competenza dello Stato a dettare principi generali in materia di organizzazione e personali pubblici" anche degli enti locali. La competenza legislativa statale si desume chiaramente dall'art. 117, co. 2, lett. l), che fa riferimento all' "ordinamento civile", nel quale si inserisce la normativa sul rapporto di pubblico impiego dei dipendenti degli enti locali, di natura sostanzialmente privatistica a seguito dell'approvazione del d.lgs. n. 29/1993, sostituito dal d.lgs. n. 165/2001. Né va trascurato il peso che la contrattazione collettiva ha nel quadro generale della finanza pubblica. In quest'ottica, non a caso lo schema di decreto delegato richiama, per la disciplina dei contratti individuali di lavoro, il Titolo V del codice civile. L'autonomia regolamentare nell'organizzazione è valorizzata dalle modifiche delle norme riguardanti la dirigenza, mentre, in assenza di precise disposizioni di delega, la normativa sui segretari comunali e provinciali, considerata cedevole, è lasciata in vigore in attesa di riordino.

Natura analoga acquisisce il complesso normativo (120 articoli) del TUEL sull'Ordinamento finanziario e contabile. Anche in questo caso, in attesa della disciplina organica, definitiva, del cd. federalismo fiscale, si prevede la vigenza delle norme attuali del TUEL (artt. 149-269). Una nuova norma di carattere ordinamentale stabilisce che il complesso normativo contiene principi generali in materia di ordinamento finanziario e contabile a

² La norma precisa che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti verificano, "nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione", il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, "nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali ed il funzionamento dei controlli interni".

³ Per l'espletamento dei controlli interni si rinvia ai principi generali previsti per le pubbliche amministrazioni dal d.lgs. n.286/1999 e all'esigenza che gli enti locali tengano conto dei parametri e degli indirizzi metodologici formulati dalla Corte dei Conti

garanzia dell'unità giuridica ed economica e delle esigenze di uniformità dei sistemi contabili e finanziari degli enti locali, ai fini del coordinamento della finanza pubblica anche in relazione ai vincoli del patto di stabilità e ai meccanismi di riequilibrio economico, sociale e di perequazione.

La materia riguardante gli organi di controllo e revisione contabile è stata inserita nella parte dedicata al sistema di garanzie.

Un importante intervento di revisione riguarda il risanamento degli enti dissestati per tenere conto delle nuove norme costituzionali ed in particolare del divieto di indebitamento per finalità diverse dal finanziamento di spese di investimento.

Vanno, infine, ricordate le modifiche alla Costituzione contenute nel ddl ancora *in itinere*, ma approvato in prima lettura dai due rami del Parlamento (Atto Senato n. 2544B). Esse riguardano, per quanto concerne gli enti territoriali, essenzialmente le Regioni. Con riferimento agli enti locali il nuovo testo dell'art. 118 prevede espressamente che una legge dello Stato possa istituire, oltre alla Conferenza Stato Regioni, altre conferenze tra lo Stato e gli enti locali. Un comma successivo rafforza l'autonomia di questi enti aggiungendo che ad essi, oltre all'attribuzione delle funzioni amministrative proprie – sancita già nel testo vigente – è garantita l'autonomia anche “nell'esercizio delle funzioni amministrative”, con la specificazione “nell'ambito delle leggi statali e regionali”. È indicata un'espansione della sussidiarietà in senso orizzontale – già prevista dal vigente art. 118 – stabilendo che tutti gli enti che compongono la Repubblica, di cui all'art. 114, favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli ed associati, “anche attraverso misure fiscali”. Questo nuovo articolo, inoltre, costituzionalizza l'esercizio in forma associata delle funzioni dei piccoli Comuni e di quelli montani, attribuendo alle unioni di Comuni “la medesima autonomia riconosciuta ai Comuni”.

È, infine, ritoccato l'art. 120 sul potere sostitutivo, attribuito non al Governo, come nel testo attuale, ma allo Stato, con la precisazione che deve essere esercitato “nel rispetto dei principi di leale collaborazione e di sussidiarietà”.

1.2 Evoluzione della contabilità degli enti locali – principi contabili

L'art. 152, primo comma, del TU n. 267 del 2000 prevede che gli enti locali, con apposito regolamento di contabilità, applichino i principi contabili stabiliti dallo stesso TU “con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità”.

Il criterio di elasticità introdotto con la citata disposizione risulta riferito essenzialmente all'assetto organizzativo, ad un'area quindi in cui l'autodeterminazione del singolo ente, pienamente libera ed esclusiva, è oltretutto assistita da garanzia costituzionale. In questa sede, tuttavia, si ritiene di poter prescindere da tale aspetto, intendendosi piuttosto concentrare l'attenzione sul fatto che l'ordinamento contabile degli enti locali –ma l'osservazione ha valenza generale– si articola in un contenuto obbligatorio fondamentale, consistente nel dovere di (corretta e idonea) applicazione dei principi contabili, mentre i mezzi e le risorse da destinare a tale funzione rientrano tra le scelte organizzative dell'ente che possono trovare limite solo con riguardo a determinazioni irrazionali, contraddittorie o palesemente insufficienti e, di conseguenza, non significative.

Va pure osservato che le modalità organizzative della funzione riguardano tutti i documenti contabili, quindi (ed anzi in primo luogo) la formazione e la redazione del bilancio di previsione e del bilancio pluriennale. Risultano certamente più stringenti le disposizioni in tema di rendiconto contenute nella Parte II[^], Titolo VI del TU; e non è inutile osservare che gli articoli da 227 a 233 non figurano compresi nell'elenco delle disposizioni di cui l'art. 152 ultimo comma consente la disapplicazione “qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una diversa disciplina”.

Sembra legittimo dedurre che, per quanto concerne la rendicontazione, sussistendo esigenze evidenti di omogeneità, comparabilità e armonizzazione a livello nazionale e comunitario, le disposizioni del TU assumano non soltanto valore di principi generali, ma introducano una disciplina uniforme, obbligatoria anche per aspetti di dettaglio, volta a conseguire la massima affidabilità dei dati rappresentati. Va inquadrata in questo contesto l'eccezione specifica posta dall'art. 232 in tema di contabilità economica, per la quale⁴ gli enti hanno facoltà di adottare “il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze”.

Il criterio di elasticità introdotto con la citata disposizione non dovrebbe essere semplicisticamente inteso come piena o assoluta libertà degli enti nella scelta del sistema di contabilità economica.

Una valenza obbligatoria sembra intanto configurabile nella stessa *ratio* della disposizione, nel senso che gli amministratori, chiamati a valutare, interpretare e quindi soddisfare le esigenze (pubbliche) dell'ente, sono pure positivamente tenuti ad effettuare una scelta conforme a dette esigenze, non anche a non operare scelta alcuna, a meno che una determinazione negativa, consapevolmente adottata, tragga idonea motivazione dalle condizioni proprie dell'ente (per dimensioni territoriali, popolazione amministrata, semplicità dei bilanci o altro). Inoltre, se la scelta di per sé è libera, ciò non toglie che il sistema prescelto debba risultare coerente con i principi generali di unitarietà e uniformità (art. 152, co. 1), che siano inoltre adottate metodologie contabili non arbitrarie e, infine, che le esigenze “proprie” dell'ente risultino in correlazione con l'opzione, posta dall'ottavo comma dell'art. 229, che consente “la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo”. La compilazione di tali conti non è obbligatoria, ma certamente raccomandabile: l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (Principio contabile n. 3, paragrafo 37, approvato nella seduta del 15 gennaio 2004) ha chiarito “nel sistema attuale la sola contabilità finanziaria è obbligatoria per legge. Il Principio contabile sostiene però la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini della informativa esterna, e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini

⁴ Dal tenore letterale dell'articolo potrebbe dedursi che la libertà di scelta si estenda in generale ad ogni forma di contabilità; la limitazione alla sola contabilità economica risulta espressamente dalla rubrica, e sul piano logico-sistematico dall'intera disciplina sulla rendicontazione.

della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extracontabilmente in appositi prospetti tutte le operazioni di rettifica ed integrazione".

Prescindendo, per il momento, dagli ulteriori aspetti presi in considerazione nel riportato paragrafo (informativa esterna e informativa a fini gestionali; adempimenti tecnici differenziati secondo il sistema di scritture adottato), preme in questa sede rilevare che l'Osservatorio ha in ogni caso inteso incoraggiare gli enti locali a dotarsi di un sistema di contabilità economico-patrimoniale in quanto esso favorisce la redazione di un rendiconto veritiero e corretto, per quanto riguarda i prospetti di conto economico e di conto del patrimonio: secondo l'Osservatorio, esso non sostituisce la contabilità finanziaria, ma può con esso integrarsi tecnicamente, tanto da rendere necessarie annotazioni extracontabili quando una contabilità a specifica connotazione economico-patrimoniale non venga tenuta.

È appena da ricordare, da ultimo, che l'art. 229 rende comunque obbligatoria la resa del conto economico unitamente ad un prospetto di conciliazione; si può quindi non tenere una contabilità economica, ma il conto economico, con il contenuto minimo ivi richiesto (in sostanza, la compilazione dei modelli 17 e 18/19 del d.P.R. n. 194 del 1996) e con le rettifiche puntuali ivi previste rispettivamente agli accertamenti ed agli impegni finanziari di competenza, va comunque compilato.

Non è chi non veda, tuttavia, che la metodologia adottata consente sì di "costituire la dimensione finanziaria⁵ di componenti economici" positivi (commi 3 e 4) e negativi (commi 5, 6 e 7), ma attraverso meccanismi automatici sia per quanto concerne l'individuazione dei componenti positivi e negativi (rispettivamente commi 3 e 5), sia per quanto concerne le rettifiche dei valori (coefficienti di ammortamento stabiliti dal co. 7).

L'obbligatorietà e l'inderogabilità dei meccanismi in parola agevola certamente la compilazione del conto economico ed oltretutto presenta il vantaggio dell'uniformità (condizione indispensabile per l'aggregazione dei conti dei vari enti fra loro), ma oltre a dar luogo a risultati approssimativi, come tali non pienamente affidabili, sancisce normativamente che il conto economico (e così pure il conto del patrimonio, come si vedrà a suo luogo) sono in realtà conti derivati, che poggiano interamente sulla contabilità finanziaria, mentre dovrebbero conseguire o da una specifica valutazione per tutti i valori esposti, oppure da scritture proprie, che prendano in considerazione i costi e i ricavi, non solo i movimenti in numerario evidenziati dalla contabilità finanziaria.

In definitiva, l'auspicata evoluzione verso un sistema costruito, esclusivamente o principalmente, sulla contabilità economico-patrimoniale non potrà prescindere dalla previsione di criteri di vigilata flessibilità, tanto più che le metodologie utilizzate e/o suggerite dagli organismi di contabilità -a livello mondiale- sono oggetto di una elaborazione continua attraverso un'opera di revisione e perfezionamento, resa d'altra parte necessaria dall'evoluzione dei mercati, dalla globalizzazione dell'economia, dalla crescente complessità degli intrecci tra affari e finanza, dovuta a sofisticati strumenti derivati cui anche le amministrazioni pubbliche (unità istituzionali pubbliche secondo la terminologia del SEC 95) fanno normalmente ricorso. Una nuova, o anche solo più aggiornata, disciplina normativa o regolamentare non potrà non prendere in considerazione i fenomeni ora accennati; preliminarmente dovrebbero però stabilirsi il ruolo e l'estensione di un intervento legislativo in una materia complessa e mutevole che richiede senza dubbio una regolamentazione uniforme -atteso il forte interesse ad incoraggiare standard di elevata qualità- e tuttavia mal si presta ad una disciplina rigida, imposta dall'alto.

Un criterio di flessibilità -ad utilizzo *in parte qua* obbligatorio- per la redazione dei bilanci è d'altra parte già previsto nella nostra normativa civilistica, in applicazione del principio generale di corretta e fedele rappresentazione dei dati rappresentati (art. 2, paragrafi 3-

⁵ L'espressione "dimensione finanziaria" non appare particolarmente felice, potendo indurre in equivoco rispetto ai diversi, tradizionali concetti di conto finanziario e contabilità finanziaria; sarebbe stato preferibile, e più semplice, utilizzare il termine "misura" o "importo".

5 della Quarta Direttiva del Consiglio 78/660/CEE del 25 luglio 1978): se l'applicazione delle disposizioni dettate per la redazione del bilancio non basta per fornire il quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società o, in casi eccezionali, è addirittura in contrasto con tale obiettivo, devono nel primo caso fornirsi informazioni supplementari, nel secondo caso occorre senz'altro disapplicare la norma in contrasto, dandone debita motivazione nell'allegato.

Una coerente applicazione di questo principio ai conti degli enti locali (nei limiti in cui, ovviamente, sia possibile e ammissibile un raffronto con la contabilità delle società di capitali⁶), non dovrebbe incidere sulla libertà di scelta degli enti in ordine al sistema di contabilità economica da adottare, ma il principio di rappresentazione veritiera e corretta dei dati va in ogni caso rispettato, con la conseguenza che l'estesa area di discrezionalità andrebbe definita entro confini che certo sarebbe opportuno individuare a priori, pur nella consapevolezza che lo strumento legislativo potrebbe non risultare (sotto molteplici profili, a parte ogni valutazione di costituzionalità) quello più adeguato.

L'attuazione dei principi esposti ha dato luogo, nella pratica, a non lievi perplessità.

Nessun ente locale si è sottratto, in sostanza, all'obbligo di redigere il rendiconto in conformità ai modelli approvati col d.P.R. n. 194 del 1996: le inadempienze al riguardo, segnalate dalla Corte anche nella presente relazione, rappresentano aspetti patologici comunque circoscritti, mentre ben più problematico risulta stabilire il grado di affidabilità delle informazioni contabili, soprattutto per quanto concerne il contenuto del conto del patrimonio e del prospetto di conciliazione, documenti questi destinati ad assumere, in una prospettiva evolutiva nemmeno troppo lontana, rilevanza almeno pari a quella del conto del bilancio.

La tradizionale prevalenza riconosciuta a tale conto, che rappresenta essenzialmente i movimenti finanziari in entrata e in uscita, si spiega in parte per ragioni storiche, in parte per la maggiore propensione delle strutture a privilegiare un sistema ormai ampiamente collaudato, piuttosto che avventurarsi verso nuovi modelli gestionali per i quali, come già accennato, non sembra possa ancora considerarsi definita la fase di sperimentazione.

È chiaro che di tali fattori dovrà tenersi conto in ogni futura proposta di modifica normativa ed è da ritenere che la scelta "tripartita" recata dal decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77 (conto del bilancio - conto economico - conto del patrimonio), confermata dall'art. 227, primo comma, del TU, possa fondatamente trasformarsi in una bipartizione nella quale il conto del patrimonio ed il conto economico siano riuniti in unico contesto, accentuando così il processo di avvicinamento alla contabilità civilistica, senza sopprimere, ma anzi ponendo sullo stesso piano, ove occorra con opportune correzioni, la contabilità finanziaria caratteristica propria di tutti gli enti istituzionali.

La riferita conclusione dovrebbe trarre causa dal fatto incontrovertibile che le imprese non hanno bisogno di un bilancio preventivo, ma solo di un budget previsionale (preventivo economico), volto all'esclusivo scopo di minimizzare i costi e massimizzare i ricavi. Al contrario l'impresa pubblica, e più ancora l'istituzione pubblica, difficilmente può prescindere da un preventivo di entrata e spesa, non soltanto per le caratteristiche autorizzatorie di cui non possono fare a meno quanto meno gli organi elettivi (tra l'altro ormai estranei alla gestione), ma soprattutto perché all'istituzione pubblica occorrono certezze e il rischio di impresa non è e non deve essere configurabile. Non si vuole con questo contestare l'importanza di una contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico; si vuole però porre in guardia contro il rischio di una riforma che potrebbe risultare carente negli schemi concettuali di riferimento, limitandosi a trasferire acriticamente alla realtà pubblica concetti e tecniche sviluppati nel settore privato.

Le richieste di riforma finora sollecitate traggono alimento da una matrice comune, costituita dall'acclarata insufficienza dell'attuale sistema di rendicontazione, evidenziata in particolare per i tre documenti: conto economico, conto del patrimonio, prospetto di

⁶ Le disposizioni della IV Direttiva sui conti annuali riguardano, per l'Italia, le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata.

conciliazione, la cui compilazione (attuabile, come si è visto, attraverso mere rettifiche dei dati del conto del bilancio) sembra rispondere ad una logica "adempimentale" che non consente di utilizzare appieno le potenzialità informative che detti documenti potrebbero o dovrebbero fornire.

Alquanto diversificato risulta però il ventaglio delle modifiche proposte: si passa da posizioni radicali, sostenute in particolare dall'IFAC-PSC (*International Federation of Accountants - Public Sector Committee*), che pur ammettendo l'esistenza di sistemi alternativi, propugna con forza l'adozione della contabilità economico-patrimoniale nelle Amministrazioni pubbliche di tutto il mondo⁷, a posizioni dichiaratamente conservatrici, che pongono l'accento soprattutto sui costi di investimento (in termini di *hardware*, *software* e formazione del personale) occorrenti per implementare un sistema informativo che consenta la tenuta della contabilità economica, a fronte degli scarsi miglioramenti nella qualità dell'informazione fornita.

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, come già accennato, ha mostrato di preferire una linea di cautela, che pur incoraggiando la tenuta della contabilità economica, non ritiene possibile rinunciare alla contabilità finanziaria né per la redazione dei documenti preventivi, né per la stesura di quelli consuntivi, in una logica che vede le due contabilità tra loro affiancate e integrate.

Non sembra questa la sede per compilare un quadro o anche solo un elenco dei vantaggi e degli svantaggi delle accennate indicazioni; basti solo osservare che il dibattito, in corso da tempo e non solo in Italia, tra i fautori dell'una o dell'altra soluzione, è in realtà più antico di quanto si possa immaginare. Per alcuni aspetti non secondari (uso della partita semplice o della partita doppia, tenuta sistematica di scritture contabili generali) esso data addirittura da qualche secolo; non sono inoltre mancati, in numerosi Paesi, tentativi ed esperimenti di contabilità economica, quasi sempre abbandonati.

Il pregio forse maggiore della contabilità finanziaria è quello di fornire certezze nella rappresentazione dei valori in entrata e in uscita; il dato di base è costituito dal movimento in numerario che non viene sottoposto a revisione alcuna. Si può osservare che l'esposizione dei movimenti in denaro ha rilevanza meramente storico-documentale che potrebbe essere sostituita da semplici registrazioni di cassa, ma si dimentica che non è tanto l'aspetto materiale dell'incasso o del pagamento a venire in considerazione, quanto il titolo e la causa dell'operazione, che comportano:

- a) innanzitutto, un opportuno controllo sulla legittimità quanto meno formale (e quasi sempre anche sostanziale) dell'accertamento o dell'impegno, fin dalla prima e più delicata fase dei procedimenti rispettivi di entrata e di spesa;
- b) una valutazione sulla validità e correttezza dell'imputazione, non riferita esclusivamente alla verifica, comunque necessaria, della copertura finanziaria, essendo da tempo il bilancio degli enti locali strutturato secondo classificazioni economiche sia per la parte entrata che per la parte spesa (onde sembra riduttivo e profondamente erroneo ritenere che l'accertamento di un'entrata e, in particolare, l'impegno di una spesa, si esauriscano in una mera attestazione di regolarità contabile del responsabile del procedimento, ed è innegabile che le scritture regolarmente tenute possono consentire valutazioni di competenza economica);
- c) il collegamento con il preventivo può risultare troppo stringente, ma agevola un raffronto con le previsioni, soprattutto in corso di esercizio, che può assicurare una rappresentazione più immediata e tempestiva dei fatti gestionali, utile per l'organo di indirizzo politico, che può intervenire con provvedimenti di variazione al bilancio di previsione, nonché per

⁷ Il PSC è la Commissione che, nell'ambito dell'IFAC, si propone di migliorare i sistemi informativo-contabili, il *reporting* e l'*auditing* nel settore pubblico, mediante l'emanazione di principi, linee guida, studi e *occasional paper*. Lo standard 10/2000 afferma "anche se esistono alcune differenze fra il settore pubblico e quello privato, ci sono anche elementi di somiglianza tra i due settori in termini di informazione richiesta per gestire o per responsabilizzare...anche se i principi contabili del settore privato non coprono alcuni dei problemi che gli istituti pubblici devono affrontare, quali la rilevazione dei proventi tributari, essi forniscono una guida in molte delle altre problematiche che i contabili del settore pubblico devono fronteggiare".