

Introduzione

La modalità di approccio alla gestione delle amministrazioni pubbliche, sia a livello internazionale, sia a livello italiano, è cambiata radicalmente negli ultimi vent'anni. Questo lavoro di tesi ha come finalità principale l'esame del processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni ex. d.lgs. 118/2011, il conseguente riaccertamento straordinario dei residui e il relativo impatto sulle gestioni amministrative degli enti locali; in particolare ci si focalizzerà sul caso del Comune di Alessandria. L'indagine si concluderà tracciando conclusioni relative alla natura dei risultati di amministrazione nel triennio 2015-2017, cercando di comprendere se essi siano stati diretta conseguenza del passaggio al nuovo regime contabile oppure la sua origine derivi esclusivamente dalla gestione degli ultimi anni.

Per rispondere all'obiettivo definito, all'interno della tesi verranno trattati principalmente due temi; il primo legato alle ragioni e alle esigenze che hanno mosso l'Italia ad attuare un processo di armonizzazione contabile nel settore delle amministrazioni pubbliche e come tale processo sia stato regolato dal legislatore nazionale.

Il secondo tema è legato ad un'analisi dei dati su base aggregata per Regioni e Comuni in merito a maggiori disavanzi, o disavanzi finali, con un ulteriore focus sul nostro Comune. L'analisi del caso mostrerà gli impatti e le difficoltà affrontate dall'ente nel momento in cui il processo di armonizzazione entrò in vigore il 1° gennaio 2015, ma è di rilevante importanza precisare come esso rappresenti un unicum all'interno della mia ricerca, e come tale il tema del dissesto finanziario non sarà trattato ai fini della tesi.

Il cambiamento italiano è stato collocato nel più ampio cambiamento delle amministrazioni pubbliche avvenuto a livello europeo. Tale processo di modifica ha coinvolto anche le amministrazioni locali apportando novità relative all'adozione di regole contabili uniformi, all'adozione di un comune piano dei conti integrato, alla sostituzione degli schemi di bilancio articolati in missioni e programmi, all'introduzione di un sistema di indicatori di risultato e all'introduzione, ai soli fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico patrimoniale da affiancare a quello di contabilità finanziaria secondo cassa.

Al decreto legislativo n. 118 del 23 giugno 2011 è seguito un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 Dicembre 2011 (DPCM) che ha regolato la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi. Tale sperimentazione è riconducibile ad un'esigenza dello Stato, non potendo prevedere l'impatto che il cambiamento normativo avrebbe avuto nel settore, di istituire un periodo in cui solo alcuni enti scelti, cd. "Comuni sperimentatori", avrebbero dovuto procedere all'attuazione preventiva del processo di cambiamento, in modo da comprendere le eventuali criticità ed adeguare le norme secondo un procedimento "bottom up". Tra questi Comuni non è rientrato quello di Alessandria, il quale ha dovuto implementare ex-novo la normativa, rendendolo così un buon oggetto per la nostra analisi.

La tempistica di adozione dei nuovi sistemi contabili è risultata troppo stretta, prevedendo che nel 2015 tutti gli enti pubblici avrebbero dovuto utilizzare i nuovi sistemi contabili, comportando così numerosi errori da parte delle amministrazioni nella conversione al nuovo ordinamento, come evidenziato anche dalle numerose criticità segnalate dalla Corte dei Conti Sezione delle Autonomie locali. Tutto ciò è anche riconducibile al fatto che i principali adempimenti del 2015 siano stati svolti sulla base dei vecchi schemi ma attraverso i nuovi postulati, a cominciare dal principio della competenza finanziaria potenziata. Questo ha comportato la necessità di effettuare il riaccertamento straordinario dei residui per adeguare il vecchio stock di crediti e debiti al nuovo principio, rideterminando di conseguenza l'avanzo di amministrazione ed attuare una variazione di bilancio per determinarne il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV).

Nel complesso, il processo di armonizzazione così attuato pare aver risposto in maniera esaustiva alle esigenze emerse negli ultimi anni, pur richiedendo un cambiamento di mentalità da parte dei dipendenti pubblici. È stato infatti evidenziato come ciò abbia rappresentato uno dei maggior ostacoli per la piena attuazione del decreto, considerando come il processo di stesura del bilancio sia dipendente in maniera preponderante dal personale amministrativo chiamato a svolgerlo.

CAPITOLO I

1. Presupposti e conseguenti interventi normativi

1. 1 PRESUPPOSTI DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

Alla vigilia degli interventi del legislatore, in Italia, la situazione informativo-contabile mostrata dalle Amministrazioni Pubbliche era assai complessa, sia per una mancanza di coordinamento riscontrabile in tutti i livelli istituzionali, sia per una mancanza di comuni prassi dovuta a principi e sistemi contabili differenti; ad esempio per Stato e Regioni veniva utilizzata la contabilità di cassa, mentre a livello locale veniva utilizzata esclusivamente la contabilità finanziaria.

Una delle principali ragioni dell'esistenza di queste discordanze sta nel fatto che, per cause politiche e storiche i sistemi contabili delle differenti Pubbliche Amministrazioni si sono evoluti secondo forme diverse, non solo tra i vari Paesi, ma anche all'interno di essi. Questo ha portato a delineare un quadro simile ad un labirinto dal quale ci si è resi conto di dover uscire, anche a causa delle difficoltà nella comparazione dei bilanci tra le amministrazioni, delle difficoltà nella produzione di conti consolidati e delle difficoltà di confronto dei dati tra le elaborazioni effettuate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), dall'Istat e dalla Banca d'Italia, i quali conseguentemente sostenevano e sostengono tutt'ora notevoli costi per avvicinare e portare coerenza tra i vari schemi contabili delle Amministrazioni. Questo è un problema, soprattutto nel momento attuale dove il fabbisogno informativo principale non è quello derivante dai singoli Enti, ma è quello aggregato a livello centrale, il che porta ad una forte pressione per una convergenza dei dati.

Queste problematiche vengono per l'appunto affrontate dal processo di armonizzazione. A tal proposito si può affermare come le riforme contabili siano state continue dall'Unità d'Italia ad oggi, tanto da poterle considerare persino parte di uno stesso processo, lungo ed articolato, posto al fine di realizzare tre principi fondamentali riconosciuti, i quali, dovrebbero caratterizzare il cammino di tutte le Amministrazioni Pubbliche ovvero coordinamento, armonizzazione e responsabilizzazione: per coordinamento si intende disporre di un sistema in grado di facilitare il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Questo presuppone un accordo tra i vari livelli istituzionali sugli scopi da perseguire, oltre al controllo e alla verifica delle azioni compiute.

È possibile distinguere due tipologie di coordinamento: uno interno ossia realizzato tra le diverse aree distinguibili nell'ordinamento, e uno esterno ossia tra due ordinamenti contabili diversi. Questa distinzione è importante perchè, le due tipologie di coordinamento, permettono di eliminare sia le sovrapposizioni o le incompatibilità tra diverse disposizioni, sia l'incoerenza tra le normative, per cui, fattispecie diverse sono trattate diversamente ma il quadro complessivo che se ne ricava è insoddisfacente sotto molti punti di vista.

Come si vedrà nel successivo paragrafo, l'armonizzazione si fonda su Leggi e prassi comuni a tutte le Amministrazioni pubbliche, dalla dimensione statale a quella locale, tali da permettere di indirizzare gli scopi di tutti gli Enti. A tal proposito, è doveroso sottolineare come non sia sufficiente una comune serie di norme per permettere la diminuzione delle differenze all'interno delle Amministrazioni Pubbliche ma vi è anche il bisogno di rendere omogenee i modelli di governance, per fare in modo che vi sia maggiore attenzione e uno sviluppo univoco delle attività di pianificazione, programmazione e controllo. Stabilito questo, si può affermare che i principi di armonizzazione e coordinamento permettono notevoli benefici, specie includendo al processo di armonizzazione strumenti necessari per accrescere la capacità informativa del sistema contabile, come ad esempio l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale da affiancare a quella puramente finanziaria per avere una migliore visione delle Amministrazioni.

La responsabilizzazione, si identifica nel condurre ad un miglioramento della qualità informativa dei risultati raggiunti sia accrescendo la consapevolezza delle proprie azioni, sia permettendo l'assunzione di un proprio compito funzionale all'interno del sistema, ossia il ruolo che ogni entità deve avere in rapporto alle azioni svolte nella comunanza degli intenti, per sviluppare le possibili sinergie ed evitare perdite di efficienza dovute alle sovrapposizioni tra le diverse iniziative di ciascuna parte. Al concetto di consapevolezza si unisce, inevitabilmente, quello di benchmarking; questo perchè per raggiungere una piena cognizione delle proprie azioni si rende necessario il confronto con le performance raggiunte delle altre organizzazioni. La responsabilizzazione e la consapevolezza del proprio operato, come è stato visto precedentemente, viene potenziato dai processi di armonizzazione e di coordinamento permettendo di migliorare il confronto anche tra entità diverse. Questo punto risulta molto importante dato che consente di individuare quali siano le criticità del sistema e porvi rimedio.

Questi principi cardine permettono di avere una chiara visione di ciò che dovrebbe orientare il comportamento delle Amministrazioni Pubbliche nel cammino verso l'armonizzazione contabile. Dalla loro analisi si comprende come la contabilità, da sola, non possa risolvere tutte le patologie presenti, per questo i sistemi contabili devono essere strutturati in modo da rendere verificabile nel miglior modo possibile l'impiego di denaro pubblico.

L'armonizzazione infatti, attraverso un miglioramento della chiarezza e correttezza dell'informazione contabile permette un incremento della trasparenza e benefici per l'accountability ossia la responsabilità per l'impiego di risorse finanziarie pubbliche, i quali si possono ritenere motivazioni fondamentali nel processo di armonizzazione contabile consentendo una migliore comprensione sul modo in cui le risorse erogate alle Amministrazioni Pubbliche vengono effettivamente utilizzate per produrre i servizi necessari alla collettività.

Il processo di riforma, quindi, basa il proprio sviluppo su diversi pilastri, i quali possono essere riassunti nei seguenti punti:

- sistemi contabili omogenei che prevedono come già accennato l'affiancamento alla contabilità finanziaria quello della contabilità economico patrimoniale, garantendo così la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario, sia su quello economico-patrimoniale permettendo una migliore visione della gestione delle risorse da parte dell'ente;
- principi contabili omogenei ed uniformemente applicati che garantiscono miglioramenti dei sistemi informativi in termini di confrontabilità che come visto permettono di superare importanti prove;
- introduzione di un Piano dei Conti integrato, obbligatorio che permetta la rilevazione dei fatti gestionali delle Amministrazioni Pubbliche, che permetta il consolidamento e ed il monitoraggio dei conti pubblici;

- introduzione di comuni schemi di bilancio a livello finanziario, economico-patrimoniale, e dello strumento del bilancio consolidato. Inoltre, viene confermato il carattere autorizzatorio degli attuali strumenti di bilancio (ad. es bilancio annuale di previsione e bilancio pluriennale) e viene introdotto nelle Regioni e negli Enti Locali, l'importante strumento del bilancio consolidato;
- rafforzamento della fase di programmazione per permettere una migliore comparazione tra le politiche degli enti ed una migliore organizzazione delle azioni da intraprendere in una dimensione temporale predefinita in termini di attività e risorse necessarie per il raggiungimento di un determinato obiettivo;
- principio di trasparenza e leggibilità delle rilevazioni in contabilità utile a un potenziamento della contabilità finanziaria e quindi ad un'effettiva esigibilità delle entrate e all'effettiva determinazione delle spese.

Presentate le novità che costituiscono la base della Riforma contabile, possiamo ora definire quali siano gli obiettivi e le finalità da raggiungere attraverso il processo di armonizzazione contabile, in accordo con quanto stabilito dal Titolo I del D.lgs. n. 118 del 2011, ossia:

- *confronto dei dati per l'attuazione del federalismo*: uno degli obiettivi della riforma contabile, portato dalla Legge del 2009 n. 42, è quello di avere una miglior conoscenza degli effetti delle manovre di finanza pubblica sugli enti territoriali e le loro derivazioni in modo tale da poter controllare l'effettivo concorso al risanamento da parte di tutti i livelli di governo e permettere di intraprendere azioni in base a quella che è la reale situazione economico finanziaria degli enti;
- *efficace controllo e coordinamento della finanza pubblica*: si traduce in programmazione, gestione e rendicontazione; programmazione funzionale all'autorizzazione responsabile la quale si cerca di rafforzare attraverso un bilancio di previsione di orizzonte temporale almeno triennale, attraverso un Piano degli Indicatori (piano che utilizza la partita semplice e non doppia, la quale risulta più semplificativa e permette di rilevare gli accadimenti sia di contabilità finanziaria, sia economico-patrimoniale quali vengono identificati a livello centrale) che monitora gli obiettivi e i

risultati di bilancio, sia attraverso l'introduzione di documenti come il DUP (Documento Unico di Programmazione) il quale rappresenta lo strumento che permette la guida strategica ed operativa dell'ente;

- *rispetto degli obblighi comunitari imposti dal Patto di Stabilità e Crescita*: questo presuppone il rispetto delle regole comunitarie con particolare riferimento al patto di stabilità e crescita e alle procedure sui disavanzi eccessivi da esso previsti. Verifica conformità dei conti nazionali con quanto previsto dall'art. 104 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea "Gli Stati membri devono evitare disavanzi eccessivi, [...] e monitorare l'evoluzione della situazione di bilancio al fine di individuare errori rilevanti." e della direttiva 85/11 dell'UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio per gli Stati membri;
- *miglioramento della trasparenza e rendicontabilità dei dati nei confronti dei cittadini*: aumentare il controllo della spesa pubblica anche per rispondere alle pressanti richieste dei vari portatori di interesse, i quali sono sempre più attenti alle modalità di utilizzo delle risorse da parte delle Amministrazioni Pubbliche. Il controllo è agevolato anche dall'aumento della trasparenza previsto attraverso la classificazione della spesa in Missioni e Programmi i quali vengono identificati a livello centrale.

1. 2 GLI INTERVENTI LEGISLATIVI PER L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

Le novità introdotte con la riforma contabile dovrebbero portare a un positivo innovamento dei sistemi contabili e di bilancio del settore pubblico attraverso una struttura più ampia e qualificata di accountability, riferendosi alla responsabilità incondizionata facente capo ad un soggetto o ad un gruppo di soggetti, rispetto al risultato conseguito.

Il nuovo ordinamento contabile, ispirato ai principi di armonizzazione ha una sua genesi normativa riconducibile all'emanazione della Legge 42 del 5 maggio 2009 recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione". Essa prevedeva un termine per l'adozione dei decreti legislativi in grado di modificare i rapporti tra le amministrazioni in un'ottica di federalismo fiscale. Il primo comma infatti stabilisce che *“I comuni, le province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa”*, mentre nel secondo comma, riafferma che *“I comuni, le province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome”* e *“stabiliscono e applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la costituzione e secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*. Questa normativa ha trovato applicazione solamente con la Legge 42 del 5 maggio 2009 anche se, come vedremo successivamente, permane comunque la caratteristica di un testo programmatico, in quanto attribuisce la delega al governo per realizzarne l'attuazione. Ultimo cenno necessario prima di procedere all'approfondimento delle riforme del 2009 spetta alla Legge “La Loggia” del 5 giugno 2003 n. 131. Tale normativa prevedeva una delega al governo per la definizione dei principi più opportuni, tali da permettere l'armonizzazione della contabilità delle Regioni e degli enti Locali. Purtroppo si arrivò ad un nulla di fatto dato che, come sostenuto da alcuni esperti in materia, la Legge presentava lacune e debolezze nella definizione della delega. All'interno di questa normativa, però, troviamo una definizione di armonizzazione e viene puntualizzato il fatto che *“ha per oggetto l'omogeneità dei sistemi contabili e dei bilanci delle Regioni e degli enti locali rispetto al bilancio dello Stato e le conseguenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita”*. Ciò che viene evidenziato attraverso l'interpretazione di questo testo normativo è che:

- all'attività di armonizzazione segue una modifica del consolidamento dei conti pubblici;
- l'armonizzazione dei bilanci si è sviluppata in senso verticale e in maniera discendente.

Ciò che non deve stupire è il fatto per il quale una modifica della contabilità degli Enti Locali sia stata subordinata alla modifica degli enti sovraordinati, considerando il fatto che l'art. 117 Costi. dal 2014 stabilisce come l'armonizzazione sia di competenza esclusiva dello Stato. Tutto questo ci porta ad affermare che l'armonizzazione sia necessaria a "controbilanciare" il federalismo stesso garantendo sia in un'ottica nazionale ma soprattutto in un'ottica comunitaria, l'attendibilità della segnaletica dei bilanci e il rispetto degli equilibri finanziari.

1. 2. 1 La Legge per l'armonizzazione

Al percorso della Legge n. 42 del 2009 relativa a Regioni ed Enti Locali, si aggiunge la Legge 28 dicembre 2011, n. 196, recante "*Legge di contabilità e finanza pubblica*" per quanto concerne lo Stato e le Amministrazioni centrali. Queste due normative pongono le basi per l'inizio della riforma contabile vera e propria.

Bisogna evidenziare come entrambe le Leggi tengano conto dei principi contabili riportati nel D.P.R. 97/2003 (rivolto agli Enti pubblici non economici) sviluppando un sistema contabile idoneo al consolidamento dei conti pubblici anche secondo le direttive europee.

A livello sovranazionale, invece, troviamo i principi contabili internazionali per il settore pubblico (Ipsas) utili per:

- statuizione di principi contabili internazionali per tutte le Amministrazioni Pubbliche;
- definizione di un modello di bilancio consolidato per le aziende pubbliche, con riferimento al documento IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements;
- proposta di conciliazione tra contabilità pubblica a competenza economica e contabilità nazionale di natura statistica con riferimento al documento IPSAS 11 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector approvato nel 2006 e revisionato nel 2011.

I principi IPSAS traducono l'importanza data, dagli Stati, all'attribuire un presidio nazionale forte sulle regole e sui sistemi contabili delle Amministrazioni Pubbliche.

Per quanto riguarda, invece, il contenuto stesso delle normative, a livello nazionale, la Legge n. 42 del 2009 (*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*) delega il Governo a definire i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ai fini di garantire l'autonomia fiscale ad enti locali e Regioni e di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli Enti stessi. Mentre invece la Legge n. 196 del 2009 recante "*Legge di contabilità e finanza pubblica*" all'art. 1 recita "*Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al proseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica*".

Riassumendo da una parte abbiamo la Legge 42/2009 per quanto riguarda l'attuazione del federalismo fiscale, la quale si rivolge alle Regioni e agli enti territoriali, garantendone maggiore autonomia e un accrescimento del ruolo svolto ai fini della programmazione, dato che a livello europeo si fa riferimento all'aggregato dell'istituzione pubblica e non solamente al bilancio dello Stato. Infine cerca di cambiare sistema di rendicontazione in termini di entrate e uscite. Dall'altra la Legge 196/2009, con oggetto contabilità e finanza, si rivolge alle amministrazioni centrali delineando i principi di coordinamento e gli obiettivi di finanza pubblica ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili.

Per la prima volta, quindi, si può affermare il fatto che siano stati emanati due testi coordinati tra loro, dato che la Legge n. 42 del 5 maggio 2009 si riferisce all'armonizzazione "verticale" tra i diversi livelli di governo trattando, come già visto, essenzialmente Enti locali e comuni, mentre con la Legge n. 196 del 31 dicembre 2009, ci si riferisce all'armonizzazione cosiddetta "orizzontale" tra le amministrazioni centrali e le loro dipendenze riferendosi essenzialmente allo Stato. Questo presuppone un primo cambiamento rispetto al passato dove le leggi rischiavano di rimanere nel "limbo" della non applicazione, inoltre, traduce la volontà di porre effettivamente rimedio al sistema di contabilità adottato dalle amministrazioni che come già detto presentava numerose lacune proprio a causa dell'incertezza di alcune norme e la rigidità di altre. Grazie a questo quindi i principi di armonizzazione possono essere applicati, merito anche di una coerente e collegata attuazione dei due testi, la quale dà forza alla normativa stessa.

Difatti l'art 2 c. 2 della Legge 42/2009 alla lettera h, richiedeva *“l'individuazione dei principi contabili dell'armonizzazione dei bilanci pubblici in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata (...), coerenti con quelli che disciplinano la redazione del Bilancio dello Stato”*. La Legge 196 del 2009 invece, in sincronia con quanto dettato dalla legge precedente si esprime così all'art. 2 c. 2: *"Il Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi e gli schemi di cui al primo periodo sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi”*.

È importante fare riferimento innanzitutto a questo articolo dato che ci da una descrizione dei passi fondamentali compiuti nel processo di armonizzazione. Nell'articolo 2, difatti, troviamo i principi e i criteri da rispettare per il processo di riforma contabile, i quali, hanno comunque necessitato di una successiva specificazione per quanto riguarda *"i principi contabili generali e particolari per le rilevazioni d'esercizio e la configurazione degli schemi di bilancio da adottare nelle diverse amministrazioni pubbliche ad esclusione delle regioni e degli enti locali"*.

Per superare le differenze e le frammentazioni in tema di utilizzo dei dati di finanza pubblica viene istituito, inoltre per le amministrazioni in contabilità finanziaria, un comune piano dei conti integrato costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico patrimoniali, redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione. L'istituzione del piano ha permesso anche di portare un miglioramento nell'armonizzazione dei conti delle Amministrazioni che lo utilizzano con quelli del sistema europeo.

1. 2. 2 Il decreto attuativo

Dall'ambito di applicazione sono ovviamente escluse le Regioni e gli enti locali dato che, come più volte ricordato, rientrano nel campo del decreto attuativo della Legge n. 42 del 2009, ossia il già citato d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118. Il decreto, come modificato dal D.L. 126 del 2014 in armonia con quanto già stabilito dal D.lgs. n. 91 del 2011, individua i principi fondamentali per l'armonizzazione dei sistemi contabili dei bilanci delle Regioni, province autonome, Enti locali e dei loro enti e organismi strumentali, inoltre, prevede l'affiancamento della contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale e l'istituzione del piano dei conti integrato per gli enti territoriale (Ragioneria Generale dello Stato).

Il decreto legislativo 118/2011 si compone di 5 Titoli:

- Il *Titolo I* è relativo ai principi contabili generali ed applicati per Regioni, Province autonome e gli enti locali, comprendendo tutti gli organismi strumentali ad esclusione degli enti sanitari. Definisce la struttura degli strumenti contabili al fine di garantire l'unità economica della Repubblica, introducendo la nuova forma di contabilità anche a livello economico patrimoniale per permettere una rilevazione unica ed omogenea tra i vari livelli dei fatti gestionali.
- Il *Titolo II* attiene ai principi contabili per il settore sanitario. Nel presente elaborato non andremo ad approfondire questo ramo dell'armonizzazione, limitandoci a sottolineare come anche in questo settore si è cercato⁴ di uniformare i dati attraverso principi comuni così come prassi uniformi per la redazione dei bilanci (preventivi, d'esercizio) e l'istituzione del bilancio consolidato.
- Il *Titolo III*, modificato ad opera del D.lgs. 126 del 2014, disciplina l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni. Bisogna sottolineare l'importanza del presente Titolo dato che la finanza regionale concorre con quella statale e locale al perseguimento degli obiettivi stabiliti dall'Unione Europea. Per questo anche le Regioni si adeguano ai principi contabili stabiliti dal d.lgs. 118/2011 e agli obblighi da esso previsti in riferimento alla redazione dei documenti contabili (ad es. Il Documento di economia e finanza regionale – DEFR).

- Il *Titolo IV* disciplina l'adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale e il *Titolo V* tratta le disposizioni finali e transitorie soprattutto a riguardo della sperimentazione.

Sempre nel 2011 vengono emanati in contemporanea due D.P.C.M. in tema di sperimentazione, previsti dall'articolo 36 del Decreto n. 118 del 2011: quello del 28 dicembre 2011 "*sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi*" e l'altro, del 31 dicembre 2011 che indica le amministrazioni partecipanti alla stessa sperimentazione.

Nell'articolo 36 stesso del D.lgs. n. 118 del 2011 si individuano gli elementi necessari per poter intraprendere correttamente il percorso di armonizzazione e sperimentazione riconducibili ai seguenti punti:

- principi contabili comuni ai quali attenersi;
- un livello minimo di articolazioni del piano dei conti integrato;
- la codifica della transazione elementare con cui identificare ogni operazione;
- i comuni schemi di bilancio;
- i criteri con cui individuare i programmi subordinati alle missioni.

Procedendo alla descrizione del contenuto del primo DPCM, si può affermare come esso evidenzi il percorso sperimentale soffermandosi soprattutto:

- sul suo contenuto specifico, richiamando le tematiche principali del D.lgs. 118/2011 e precisandone le modalità gradualità di applicazione (Titolo I)
- sugli elementi portanti della riforma contabile che dovevano essere rispettati dagli enti sperimentatori sia in contabilità finanziaria (Titolo II) sia in contabilità economico-patrimoniale (Titolo III)
- sugli altri elementi importanti della riforma non strettamente collegati alla dimensione finanziaria della contabilità armonizzata (Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio, Titolo IV) o di non immediata applicazione (Bilancio consolidato – Titolo V)

Dalla presentazione del percorso intrapreso per il raggiungimento dell'attuale normativa, si può comprendere come la strada fino a qui percorsa sia stata tutt'altro che semplice e priva di

problematiche. L'evoluzione nel tempo però, ha permesso di raggiungere una maggior consapevolezza, degli attori coinvolti, circa la necessità del raggiungimento degli obiettivi della riforma contabile, i quali come abbiamo visto finora, stimolano la trasparenza e la buona condotta delle Amministrazioni, portando un miglioramento del settore pubblico sotto molteplici punti di vista.