

XXXV CONFERENZA ITALIANA DI SCIENZE REGIONALI

DECRETO LEGISLATIVO N. 118/2011. ARMONIZZAZIONE CONTABILE DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE. L'ESPERIENZA DELLA REGIONE LIGURIA NEL PERCORSO DI AVVICINAMENTO ALLA RIFORMA: CRITICITÀ RELATIVE ALLA SPESA DEL SERVIZIO SANITARIO

Claudia Morich¹, Bruna Aramini². Hanno contribuito Stefania Falzi e Tiziana Virgilio³

SOMMARIO

L'armonizzazione contabile delle Amministrazioni Pubbliche operata fino ad oggi dal decreto legislativo n. 118/2011 - per il quale è in corso di completamento l'iter di approvazione del decreto legislativo integrativo e correttivo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014 e sul quale, in data 3 aprile 2014, è stata sancita l'Intesa in Conferenza Unificata - andrà a regime, dopo tre anni di sperimentazione, dal 1° gennaio 2015, eccezion fatta per gli Enti del Settore Sanitario per i quali è entrata in vigore con l'esercizio 2012, lasciando tuttavia "insolute" alcune problematiche. In particolare l'impianto normativo scaturito dalla riforma contabile ancora in atto sconta disallineamenti tra i principi contabili del decreto disciplinati distintamente per l'armonizzazione del bilancio regionale "non sanitario" e l'armonizzazione del bilancio regionale "sanitario", ossia della Gestione Sanitaria Accentrata, quale istituto al "centro" del sistema contabile regionale della parte sanitaria.

Il presente contributo espone l'esperienza della Regione Liguria che dal 2012 ha avviato un percorso di accurata revisione del proprio impianto contabile e ha partecipato all'evoluzione concettuale ed al dibattito tecnico conseguente all'applicazione dei nuovi principi in qualità di coordinatore vicario della Commissione Affari Finanziari presso la Conferenza delle Regioni.

¹ Regione Liguria, Direzione Centrale Risorse Strumentali, Finanziarie e Controlli, Piazza De Ferrari 1, 16121 Genova, e-mail:claudia.morich@regione.liguria.it.

² Regione Liguria, Settore Ragioneria e Contabilità, Via Fieschi 15, 16121 Genova, e-mail:bruna.aramini@regione.liguria.it.

³ Liguria Ricerche S.p.A.

1. Il percorso di avvicinamento avviato dalla Regione Liguria relativamente al Titolo I del decreto legislativo n. 118/2011 - Presentazione di un'esperienza

La Regione Liguria, pur non essendo in sperimentazione, fin dall'avvio della riforma contabile ha partecipato alle attività del Gruppo di Lavoro (GdL) costituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) e ha condiviso quanto attuato dalle Regioni in sperimentazione (Lombardia, Lazio, Campania, Basilicata, e per i primi mesi del 2012 Sicilia).

La Regione Liguria ha inoltre avviato un percorso di avvicinamento al nuovo sistema contabile che ha coinvolto in primis la Direzione Risorse Finanziarie ed in seguito, in maniera graduale, coloro che, all'interno dei Dipartimenti, si occupano di contabilità, per poi coinvolgere l'Ente nel suo complesso. La riforma introdotta dal decreto n. 118/2011, infatti, non è d'interesse unicamente contabile, poiché, quale strumento di governance, coinvolge i diversi livelli istituzionali. La contabilità funge dunque da supporto per la funzione programmatica dell'attività gestionale e sostegno all'attività autorizzatoria dei bilanci.

1.1 Premessa normativa

In attuazione della legge n. 42 del 5/5/2009 concernente la *“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione”* è stato adottato il decreto legislativo n. 118 del 23/6/2011 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009 n. 42”*, che dà avvio ad un processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, al fine di rendere comparabili e aggregabili i dati contabili secondo le prescrizioni e le richieste provenienti dall'Unione Europea.

Con l'emanazione del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28/12/2011 *“Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D. Lgs. 23 giugno 2011 n. 118”*, in relazione a quanto disposto dall'articolo 36 del decreto n. 118/2011, sono stati individuati gli enti partecipanti ad una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al Titolo I. Successivamente, l'articolo 9 della Legge n. 124 del 28/10/2013 *“Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, recante disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici”* ha disposto il prolungamento della sperimentazione a tutto il 2014, di conseguenza, le disposizioni in materia di armonizzazione entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2015.

1.2 Illustrazione delle modalità organizzative e metodologiche

La Regione Liguria, pur non rientrando tra gli enti sperimentanti individuati dallo Stato, dal 2012 partecipa al GdL “Sperimentazione”, costituito presso il MEF, quale coordinatore vicario di Regione Lombardia della Commissione Affari Finanziari presso la Conferenza delle Regioni. In tal modo, oltre a contribuire ad approfondire le tematiche inerenti l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio, la Regione Liguria partecipa all’evoluzione concettuale ed al dibattito tecnico conseguente all’applicazione dei nuovi principi. Il GdL ministeriale si riunisce settimanalmente per esaminare i quesiti degli enti sperimentanti ed aggiornare di conseguenza la normativa di riferimento, i principi contabili, gli schemi di bilancio e gli allegati. La Regione Liguria, insieme alla Regione Lombardia, ha promosso l’istituzione di un appuntamento settimanale in videoconferenza con le Regioni in sperimentazione, durante il quale vengono esaminati i documenti all’ordine del giorno delle successive riunioni del GdL ministeriale. Nel tempo, tale videoconferenza è divenuta luogo di condivisione e di approfondimento anche di temi specifici inerenti l’applicazione del decreto n. 118/2011, come ad esempio quello inerente le problematiche del coordinamento tra Titolo I e Titolo II. Nel corso del 2013 la partecipazione alle videoconferenze è stata estesa, su richiesta, anche ad altre Regioni non in sperimentazione.

La Regione Liguria, parallelamente, ha avviato al proprio interno un percorso di avvicinamento alle novità metodologiche e tecniche connesse all’introduzione delle nuove disposizioni dettate dalla riforma contabile. A tal fine, il legislatore regionale ha provveduto a dare mandato alla Giunta, mediante la legge regionale n. 37 del 27/12/2011 “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale di Regione Liguria (Legge Finanziaria 2012)*”, che all’articolo 7 prevede: “*la Giunta Regionale adotta gli atti propedeutici a sperimentare le nuove procedure, affiancando, a fini conoscitivi, all’attuale sistema contabile, i nuovi schemi di bilancio suddivisi per “missioni e programmi”, l’adeguamento dei capitoli di spesa al “piano dei conti integrato” e la contabilità economico-patrimoniale*”. Allo scopo di individuare, gestire, approfondire e monitorare le fasi del complesso processo di adeguamento alle disposizioni di cui al Titolo I del decreto n. 118/2011, nell’ambito della Direzione Centrale Risorse Strumentali, Finanziarie e Controlli è stato costituito un apposito GdL interstrutturale, coordinato dal Dirigente del Settore Ragioneria e Contabilità, che si avvale di una segreteria tecnica.

Tra i compiti assegnati dalla Direzione al (GdL) si evidenziano:

- la verifica sistematica delle attività svolte e da svolgere da parte delle strutture di appartenenza in relazione al crono programma;
- la verifica dei quesiti posti al MEF dagli enti in sperimentazione;
- la formulazione di eventuali quesiti in merito all’applicazione pratica, per la condivisione con le Regioni in sperimentazione e per il successivo inoltro al MEF;

- la presentazione di una relazione mensile sull'attività svolta.

Al fine di regolamentare, con tempistiche precise, l'attuazione del citato processo, il Coordinatore del GdL interno, con la segreteria tecnica, ha predisposto un cronoprogramma di attività, suddiviso in aree, con il quale sono state definite scadenze e priorità. In particolare sono state individuate dieci aree di attività: Organizzazione, Contabilità, Programmazione, Sperimentazione, Normativa, Consolidamento, Software/Programmi, Formazione, Inventario/Patrimonio, Contabilità economico-patrimoniale.

Il GdL interno ha ritenuto opportuno organizzare le predette attività istituendo i seguenti sottogruppi tematici, allargati ad altri componenti individuati con i Dirigenti delle strutture di riferimento, finalizzati all'approfondimento delle singole specificità: Mappatura procedure, Modalità gestione entrate, Programmazione, Revisione Straordinaria dei residui, Consolidamento, Software/Programmi, Inventario/Patrimonio.

Ad ulteriore supporto, inoltre, ha richiesto l'individuazione ai Direttori Generali delle Direzioni/Dipartimenti di referenti per l'armonizzazione, quali punti di riferimento e interfaccia qualificata con la Direzione finanziaria sulla materia, nonché collaboratori nelle attività preparatorie e di avvicinamento al 1° gennaio 2015.

2. Il processo di revisione dell'impianto contabile regionale: dalla contabilità finanziaria all'applicazione dei nuovi principi del Titolo I

Lo schema di decreto integrativo e correttivo del decreto n. 118/2011 recante "*Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*", attualmente in corso di approvazione, ha recepito non solo le modifiche conseguenti la sperimentazione, ma anche la riduzione dell'autonomia regionale in materia contabile, in seguito all'articolo 3 della legge costituzionale n. 1 del 20/4/2012 "*Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale*".

Espressione del ritorno allo Stato dell'armonizzazione dei bilanci quali materia di legislazione esclusiva è il Titolo III del decreto, avente ad oggetto "*L'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni*". Con le novità introdotte dalle disposizioni del Titolo III è inevitabile una revisione dell'intero impianto contabile regionale.

2.1. Il decreto legislativo n. 118/2011: il Titolo I

In seguito a quanto emerso con la sperimentazione, il decreto n. 118/2011 è stato oggetto di numerose proposte di emendamento in sede di Coordinamento Tecnico Interregionale Affari Finanziari e il 3 aprile 2014, in Conferenza Unificata, è stata sancita l'Intesa sull'anzidetto

schema di decreto integrativo del decreto n. 118/2011, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014. Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42/2009, l'emanazione del decreto correttivo richiede il completamento dell'iter parlamentare ai fini della definitiva adozione da parte del Consiglio dei Ministri.

Proprio durante il primo anno di sperimentazione, con la legge costituzionale n. 1/2012 relativa all'introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale, in attuazione degli accordi sottoscritti dallo Stato Italiano in sede europea (*Fiscal Compact*) il legislatore costituzionale è intervenuto anche sul Titolo V della Costituzione, modificando l'articolo 117 mediante il trasferimento dell'"armonizzazione dei bilanci" dalle materie di legislazione concorrente alle materie di competenza esclusiva dello Stato⁴. Parrebbe quindi che l'autonomia regionale in materia contabile venga ridotta nei limiti di una potestà regolamentare, rispetto all'attuale potestà legislativa prevista dal decreto legislativo n. 76 del 28/3/2000 "*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*" anche mediante l'inserimento nel decreto correttivo di una completa disciplina contabile, armonizzata per tutte le regioni: il Titolo III del decreto integrativo e correttivo, ad oggetto "*Ordinamento finanziario e contabile delle Regioni*"⁵. Questa visione non è condivisa dalle Regioni che sostengono la distinzione tra l'armonizzazione e la contabilità con conseguente mantenimento della potestà legislativa regionale in questa materia. L'argomento è in oggi ancora in discussione.

Il decreto n. 118/2011, la cui finalità è quella di disciplinare i principi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti territoriali, dei loro Enti ed Organismi Strumentali, mediante l'adozione di sistemi contabili omogenei, acquisisce quindi, con la modifica costituzionale, una maggior forza giuridica e un'incisività del tutto nuova per il comparto regionale per il quale, infatti, nel decreto correttivo e integrativo, al comma 1 dell'articolo 1 si dispone: "*Ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione il presente titolo e il titolo terzo disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, ad eccezione dei casi in cui il Titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), degli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del presente decreto. A decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto*".

A regime, quindi, per gli Enti Territoriali (Titolo I) vi sarà una disciplina uniforme in termini di ciclo di programmazione, nuova contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale (affiancata ai fini conoscitivi) e di processo di consolidamento dei bilanci.

⁴ La legge costituzionale n. 3 del 18/10/2001, la c.d. "*Riforma del Titolo V*", definì l'armonizzazione dei bilanci pubblici quale materia di legislazione concorrente, per le quali la potestà legislativa spettava alle Regioni.

⁵ Nel decreto legislativo n. 118/2011 il Titolo III aveva ad oggetto "*Disposizioni finali e transitorie*".

2.2. La contabilità finanziaria potenziata nel Titolo I

La contabilità finanziaria viene confermata come sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione nelle Amministrazioni Pubbliche. Essa rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi. Tuttavia, il principio di competenza finanziaria viene potenziato (principio contabile generale n. 16, allegato 1 del decreto integrativo del decreto 118/2011), in quanto le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge, ma con imputazione all'esercizio nel quale essa viene a scadenza.

La contabilità finanziaria diventa potenziata perché, in una logica di rafforzamento della valenza della scrittura contabile, la registrazione è effettuata quando le obbligazioni giuridiche si perfezionano ma, contemporaneamente, è imputata agli esercizi nei quali dette obbligazioni vengono a scadenza, secondo la declinazione della loro effettiva esigibilità nel tempo. Di conseguenza i fatti gestionali sono imputati in un momento molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa, e dunque non sono più imputati anticipatamente, come avviene in base alle regole di contabilità finanziaria attualmente vigenti.

2.3. I principi contabili applicati del Titolo I

A differenza dei principi contabili generali, che lasciano agli operatori il compito di individuare le modalità di applicazione, i principi contabili applicati sono costituiti da norme di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle disposizioni e dei principi generali, e svolgono una funzione di completamento del sistema generale, favorendo comportamenti uniformi e corretti.

I principi contabili applicati sono quattro e riguardano: la programmazione, la contabilità finanziaria, la contabilità economico-patrimoniale, il bilancio consolidato. Il principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio rappresenta il tentativo di armonizzare gli strumenti di programmazione anche per le Regioni, come è già avvenuto in passato per gli Enti Locali⁶. Sono state inoltre modificate le tempistiche, con l'obiettivo di renderle coerenti con la pianificazione economica del Governo, al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo⁷. Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria disciplina nel dettaglio le modalità di

⁶ Per la disciplina degli Enti Locali si rinvia al decreto legislativo n. 267 del 18/08/2000 "*Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali*", in parte modificato dal decreto integrativo e correttivo al decreto 118/2011.

⁷ Il Consiglio ECOFIN del 7/09/2010 ha definito il ciclo di programmazione in ambito europeo attraverso l'introduzione del Semestre Europeo.

contabilizzazione di ogni fatto gestionale che abbia contenuto finanziario, economico e patrimoniale, prescrivendo il criterio di registrazione sia per le operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive), sia per gli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione. Esso si applica solo ai documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio e ne attua il contenuto autorizzatorio.

Tra i caratteri fondamentali della competenza finanziaria potenziata si evidenziano:

- la rilevanza contabile della dimensione temporale;
- la natura autorizzatoria del bilancio pluriennale;
- la rilevanza agli equilibri di cassa;
- l'obbligo della copertura finanziaria, a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa.

Il principio applicato della contabilità finanziaria introduce il nuovo concetto di esigibilità: le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Quest'ultima è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito. Per quanto concerne l'applicazione della nuova competenza finanziaria, è necessario, quindi, rispettare quanto segue:

- le obbligazioni sono registrate solo se formalmente costituite;
- l'accertamento e l'impegno sono imputati alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza dell'obbligazione che costituisce un elemento necessario;
- gli impegni pluriennali sono imputati agli esercizi sulla base del cronoprogramma e confermati, in sede di riaccertamento ordinario, sulla base degli Stati Avanzamento Lavori (SAL);
- i residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridicamente perfezionate esigibili;
- le obbligazioni giuridicamente perfezionate non esigibili sono accertate e impegnate con imputazione agli esercizi in cui saranno esigibili.

E' possibile, di conseguenza, individuare gli obiettivi della competenza finanziaria potenziata:

- conoscere i debiti effettivi della Pubblica Amministrazione;
- evitare l'accertamento di entrate future;
- evitare il mantenimento di impegni inesistenti;
- rafforzare la programmazione di bilancio;
- avvicinare la competenza finanziaria a quella economica e di cassa;

- rafforzare gli strumenti di verifica degli equilibri di bilancio e della compatibilità con i vincoli della finanza pubblica.

L'articolo 2 del decreto n. 118/2011 dispone inoltre che le Regioni e gli Enti Locali adottino la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi e richiama il principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (O.I.C.), secondo il quale *“l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)”*. La competenza economica, infatti, per quanto riguarda la “spesa”, assume come riferimento il costo, ossia il valore delle risorse umane e strumentali (beni e servizi) effettivamente utilizzati in un dato esercizio; per la contabilità finanziaria il riferimento è la spesa che rappresenta l'esborso monetario legato all'acquisizione di beni e servizi e subordinato all'autorizzazione preventiva della stessa. Dovendo rilevare il fatto di gestione sotto il profilo economico e quindi il costo/ricavo, ci si richiama ai citati principi dell'O.I.C. secondo i quali bisogna individuare i momenti in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri di competenza dell'esercizio, motivo per cui, ad esempio, l'impegno, che nell'ambito della funzione autorizzatoria del bilancio di previsione d'esercizio pubblico svolge la funzione di garantire l'avvenuta verifica della copertura finanziaria della spesa autorizzata, difficilmente troverà corrispondenza con un costo già maturato (da imputare al Conto Economico dell'esercizio) in quanto la prestazione, corrispondente ad esempio ad una fornitura, al momento dell'impegno deve essere ancora eseguita. Pertanto, nel caso in cui il periodo di utilizzo sia diverso da quello dell'esborso monetario, anche considerando lo sforzo di avvicinamento ottenuto con il “potenziamento” della contabilità finanziaria, emerge comunque un disallineamento tra quest'ultima e la contabilità economico-patrimoniale.

A conferma, appare utile evidenziare che il principio applicato definisce una contabilità generale con alcune specificità che la allontanano da quella di tipo civilistico, non consentendo, peraltro, un preciso rispetto dei principi contabili dell'O.I.C., infatti stabilisce che *“i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese”*. Ciò premesso, sorge spontanea la preoccupazione inerente le conseguenze di un appesantimento operativo derivante dall'introduzione di un doppio sistema contabile, a fronte di un ritorno, in termini di qualità delle informazioni e dei risultati economico-patrimoniali, di efficacia che appare da tali presupposti piuttosto relativa. Occorre altresì tenere conto che la contabilità economico-patrimoniale relativa al Titolo I del decreto n. 118/2011, caratterizzata da uno specifico piano dei conti e principi applicati, riguarderà la

gestione non sanitaria del bilancio regionale, quantificabile in termini di incidenza nel 25-30%, mentre il restante 70-75% del bilancio, inerente la spesa sanitaria, è interessato da una contabilità economico-patrimoniale disciplinata dal Titolo II del medesimo decreto, avente regole di contabilizzazione e piano dei conti diversi⁸.

Il principio applicato del bilancio consolidato è stato esaminato marginalmente dal GdL ministeriale; si evidenzia che il decreto integrativo e correttivo prevede la possibilità, per gli enti non in sperimentazione, del rinvio dell'adozione del bilancio consolidato all'anno 2017 con riferimento all'esercizio 2016. La Regione Liguria ha effettuato nel 2012 una prima perimetrazione degli enti da consolidare, attualmente in via di revisione, particolarmente problematica si è rivelata la mappatura per alcuni casi di società controllate e partecipate.

2.4. Focus sui nuovi istituti contabili del Titolo I

L'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, implica l'introduzione dei seguenti nuovi istituti contabili: il fondo pluriennale vincolato, il riaccertamento straordinario/ordinario dei residui ed il bilancio pluriennale autorizzatorio.

Il fondo pluriennale vincolato (FPV) è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Esso garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il riaccertamento straordinario dei residui si effettua un'unica volta, all'avvio del nuovo sistema contabile, al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria, mediante la cancellazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla predetta data e alla reimputazione di quelle perfezionate, ma non scadute, negli esercizi in cui saranno esigibili. Al termine di tale operazione non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili. A regime è previsto annualmente un riaccertamento ordinario che è finalizzato alla conservazione tra i residui attivi delle entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento ma non incassate e tra i residui passivi delle spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. I residui derivanti dall'ambito sanitario sono esclusi sia dal riaccertamento straordinario che da quello ordinario. Con le nuove disposizioni viene superato il concetto di bilancio annuale autorizzatorio e di bilancio pluriennale perché sostituiti da un

⁸ Per l'approfondimento delle problematiche connesse alla mancata armonizzazione tra Titolo I e Titolo II del decreto legislativo n. 118/2011 si rinvia ai successivi paragrafi 4 e 5 del presente contributo.

unico documento: il bilancio finanziario autorizzatorio almeno triennale, di competenza e di cassa per il primo anno e di sola competenza per i successivi due esercizi. Come già evidenziato, la contabilità finanziaria potenziata e i connessi nuovi istituti contabili danno rilevanza alla dimensione temporale dell'obbligazione. La Regione Liguria ritiene possibile soddisfare tale esigenza mediante l'introduzione del piano finanziario quale elemento di raccordo in quanto documento che rappresenta la programmazione nel tempo delle singole obbligazioni. Esso costituisce lo strumento gestionale di riferimento che permette di recepire questi fattori innovativi e di gestire in modo sistematico i nuovi istituti contabili dal 1° gennaio 2015. A tal fine sono stati effettuati ricerche e approfondimenti su detto istituto contabile nella normativa statale, che hanno fornito interessanti risultati.

Nelle more dell'esercizio della delega da parte del Governo, di cui all'articolo 42 della legge n. 196 del 31/12/2009 *"Legge di contabilità e finanza pubblica"* il legislatore statale ha anticipato in via gestionale il potenziamento degli istituti tipici del bilancio di cassa, proprio mediante l'introduzione dell'obbligo dell'adozione del piano finanziario dei pagamenti per i dirigenti responsabili della gestione con l'articolo 6, commi 10, 11 e 12, della legge n. 135 del 7/8/2012 *"Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini"* estendendone l'obbligo a tutti i Ministeri e per qualsiasi tipologia di spesa, non più limitandone l'uso alle sole spese per somministrazioni forniture e appalti, come previsto dalla versione originaria del decreto prima delle modifiche introdotte dalla legge n. 64 del 6/6/2013 *"Conversione, con modificazioni, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, recante disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali. Disposizioni per il rinnovo del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria"*.

Il piano finanziario, nella progettazione formulata dalla Regione Liguria, avrà specifica valenza nell'ambito della procedura di contabilità finanziaria, a regime, quale strumento gestionale, esso dovrebbe acquisire la valenza di documento:

- necessario all'autorizzazione della spesa e quindi dell'atto che perfeziona l'obbligazione giuridicamente vincolante garantendone la preventiva verifica in termini di copertura finanziaria nell'esercizio in cui sorge (apposizione del vincolo alle risorse), con contestuale imputazione agli esercizi finanziari secondo la scadenza;
- di riferimento per il responsabile della spesa che deve verificarne preventivamente la coerenza non solo con gli stanziamenti di bilancio, ma anche con i vincoli di finanza pubblica, anche al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi;
- di riferimento per il responsabile della spesa che, dovendone monitorare costantemente la realizzazione, provvede anche alle opportune modifiche e rimodulazioni nel tempo, in coerenza con gli atti gestionali di riferimento;

- presupposto alla programmazione costruzione dei documenti di bilancio ed alle relative variazioni, in quanto ne permette la connessione con i nuovi istituti contabili, rendendoli coerenti tra di loro;
- presupposto per una rappresentazione informatica che permette un costante e continuo colloquio tra l'andamento della gestione e i documenti/istituti contabili permettendone l'allineamento anche formale;
- per la programmazione e la verifica delle esigenze di cassa, creando i presupposti per un governo del bilancio di cassa, sia in termini di limite alle autorizzazioni, sia come verifica degli equilibri sul bilancio.

La Regione Liguria, sempre in una logica di preparazione agli adempimenti a regime, ha inoltre avviato, sin dal 2012, un processo di revisione straordinaria dei propri residui attivi e passivi, propedeutica all'attività di riaccertamento straordinario di cui al comma 7 dell'articolo 3. Nel luglio 2012, con Delibera di Giunta Regionale n. 907 *“Armonizzazione dei bilanci - atti propedeutici alla sperimentazione delle nuove procedure - Art 7 L.R. n. 37 del 28 dicembre 2011 - revisione straordinaria dei residui”* è stata avviata la prima fase della revisione straordinaria dei residui attivi e passivi aventi esercizio provenienza fondi 1983-2001; nel mese di agosto 2013, con Delibera di Giunta n. 1037 *“Armonizzazione dei bilanci - atti propedeutici alla sperimentazione delle nuove procedure - Art 7 L.R. n. 37 del 28/12/2011 - revisione straordinaria dei residui aventi esercizio provenienza fondi compreso negli anni dal 2002 al 2006”* è stata autorizzata la seconda fase di tale attività, relativamente al periodo 2002-2006. La revisione straordinaria dei residui è stata coordinata dal Sottogruppo Revisione straordinaria dei residui, coadiuvata dall'attività svolta dai referenti dipartimentali per l'armonizzazione, i quali si sono occupati di supportare il lavoro delle strutture di propria competenza e successivamente raccogliere i dati da queste comunicati per la trasmissione al Sottogruppo in questione. Quest'ultimo ha provveduto a monitorare l'attività dei referenti, a controllare i dati ricevuti, nonché a predisporre gli appositi schemi da allegare agli atti di revisione.

Contestualmente, in collaborazione con i referenti dipartimentali, è stato riclassificato il bilancio regionale mediante una verifica puntuale e costante di ciascun capitolo, provvedendo all'associazione dello stesso all'opportuna classificazione in missione-programma-cofog e ad un'unica voce del piano dei conti finanziario di riferimento per le Regioni (allegato 6 dello schema di decreto integrativo del decreto n. 118/2011). Per il riaccertamento straordinario e ordinario sono in corso di perfezionamento le opportune transazioni informatiche implementate sul sistema di contabilità in uso, per le quali è previsto un periodo di verifica in ambiente di prova.

2.5. Tempistiche di adozione dei principi contabili applicati

L'entrata in vigore della riforma contabile, e dunque dell'adozione dei principi applicati, presenta alcune differenze nell'attuazione delle tempistiche, rispetto a quanto disciplinato dal 2012 per gli enti in sperimentazione: quanto previsto per il primo anno di adozione del nuovo sistema contabile non corrisponde esattamente a quanto effettuato da parte degli enti sperimentanti, e così via anche per gli anni successivi. Pertanto si ritiene necessario schematizzare quanto segue:

Tabella 1 - Sintesi tempistiche adempimenti

ADEMPIMENTI	RIFERIMENTI NORMATIVI
ANNO 2014	
Approvazione del Bilancio annuale 2015 secondo lo schema attualmente vigente e affiancamento a fini conoscitivi del bilancio per missioni e programmi/titoli e tipologie secondo schemi allegato 9 completo di tutti i prospetti	Art. 11 c. 12 - Art. 11 c. 1 lett. a)
Approvazione del Bilancio pluriennale 2015-2017 secondo lo schema attualmente vigente che avrà funzione autorizzatoria	Art. 11 c. 12
Eventuali modifiche e aggiornamenti normativi alle singole Leggi Regionali disciplinanti gli Ordinamenti contabili	Art. 1 c. 1 ultimo periodo
ANNO 2015	
Gestione del bilancio autorizzatorio secondo schemi previgenti, affiancamento a fini conoscitivi del bilancio per missioni e programmi / titoli e tipologie secondo schemi allegato 9 completo di tutti i prospetti	Art. 11 c. 12 - Art. 11 c. 1 lett. a)
Adozione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata e dei connessi nuovi istituti contabili: <ul style="list-style-type: none"> - fondo pluriennale vincolato - bilancio pluriennale autorizzatorio 	Art. 3 c. 11 Art. 3 c. 5 Art. 11 c. 12
Obbligo della transazione elementare	Art. 5 c. 1, 2, 3
Riaccertamento straordinario dei residui all'1/1/2015 con relativa variazione al bilancio 2015 e conseguente rideterminazione dell'avanzo all'1/1/2015	Art. 3 c. 7
Approvazione Rendiconto 2014 secondo schemi previgenti	Art. 11 c. 12
Approvazione bilancio finanziario 2016-2018 secondo nuovi schemi con funzione autorizzatoria	Art. 11 c. 14
ANNO 2016	
Riaccertamento ordinario dei residui al 31/12/2015	Art. 3 c. 4
Approvazione rendiconto 2015 secondo lo schema attualmente vigente e affiancamento a fini conoscitivi di quello riclassificato secondo i nuovi schemi allegato 10	Art. 11 c. 12, 13
Adozione del Principio applicato di Contabilità economico-patrimoniale	Art. 2 c. 1 - art. 3 c. 12
Adozione del Piano dei Conti integrato	Art. 3 c. 12 - Art. 4 c. 1, 2, 5
Apertura Stato Patrimoniale all'1/1/2016	Art. 2 c. 1 - Art. 3 c. 12
Adozione del Principio applicato del Bilancio Consolidato	Art. 11bis c. 4
Inserimento dei codici della transazione elementare negli ordinativi di incasso e pagamento	Art. 53 c. 3 - Art. 58 c. 4
Adozione del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio entro 30 gg dall'approvazione di bilancio e rendiconto	Art. 41 c. 1

ANNO 2017	
Approvazione rendiconto 2016 secondo nuovi schemi più C.E. e S.P. iniziali e finali	Art. 11 c. 13, 14
Approvazione contestuale del rendiconto consolidato (in finanziaria) con Consiglio Regionale e organismi strumentali	Art. 11 c. 3, art. 63 c. 3
Redazione del Bilancio Consolidato (in economico-patrimoniale) con riferimento all'esercizio 2016	Art. 11bis c. 4

3. Impatti e ricadute sui processi di predisposizione e gestione del bilancio (iter procedurali di entrata e spesa) e rendicontazione per il Titolo I

L'attuazione dei nuovi e numerosi adempimenti introdotti dalla riforma contabile, rende necessaria una ri-mappatura delle procedure, una verifica sulla struttura organizzativa e una ridefinizione delle responsabilità.

3.1. La nuova organizzazione contabile: necessità di una revisione della mappatura delle procedure, delle competenze e delle responsabilità connesse

Il processo di recepimento delle norme della riforma contabile prevista dal decreto n. 118/2011 presenta un elevato grado di complessità poiché travalica gli aspetti puramente contabili, impattando in realtà sull'intero sistema gestionale dell'ente regionale, obbligando ad una revisione dei processi decisionali e delle connesse responsabilità in una logica di monitoraggio continuo e costante dei vincoli di finanza pubblica. Di conseguenza sono individuabili impatti in termini organizzativi, di revisione delle procedure, delle competenze e delle responsabilità connesse. Dal punto di vista organizzativo, la proposta individuata dalla Regione Liguria riguarda l'istituzione di un'unità organizzativa contabile decentrata presso ogni Dipartimento/Direzione, possibilmente dipendente dalla Ragioneria, con personale competente, dedicato e qualificato, interfaccia per le strutture che vi fanno capo, con funzione di controllo e contabilizzazione preventiva delle registrazioni, aspetti che potranno essere disciplinati con Circolari attuative recepite dal nuovo Regolamento di contabilità. Tale ipotesi organizzativa è connessa alla ri-mappatura delle procedure che si renderà necessaria ed, ovviamente, alle scelte sulla distribuzione delle competenze e delle relative responsabilità in materia, legate alla necessità di avvicinare il più possibile il momento della rilevazione contabile al momento in cui matura il fatto aziendale da rilevare. A tal fine ai responsabili di Struttura è assegnata non solo la gestione dei capitoli di spesa, ma anche dei correlati capitoli di entrata, in una logica di maggior connessione delle procedure di entrata e di spesa in fase gestionale.

Per quanto concerne i sistemi informativi, la scelta della Regione Liguria prevede un intervento parallelo: da un lato l'adeguamento dell'applicativo ad oggi in uso (lavoro avviato

da fine 2012 in esito a una rilevazione sui fabbisogni informatici delle strutture afferenti alla Direzione Centrale Risorse Strumentali, Finanziarie e Controlli), dall'altro l'acquisizione di un nuovo software di contabilità che permetta la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, l'integrazione tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale e l'applicazione dei nuovi principi contabili, con particolare riferimento a quello del bilancio consolidato.

La scelta di implementare il programma attualmente utilizzato da Regione in Liguria è dovuta sia alla volontà di salvaguardare le numerose personalizzazioni dello stesso, nonché le integrazioni con altre procedure, sia alla mancata esistenza di un prodotto già pronto sul mercato, con i connessi di rischi di trovarsi in difficoltà e di non poter fare il passaggio da un sistema all'altro in completa sicurezza, anche in considerazione dell'elevato numero di utenti coinvolti. Da un'indagine di mercato effettuata nel 2012, infatti, i software disponibili erano quelli già in uso presso gli Enti Locali, quindi costruiti su tali realtà, non armonizzati e quindi non in grado di assicurare garanzie sul funzionamento dei nuovi istituti contabili. Probabilmente il mercato non è stato in grado di rispondere adeguatamente alle esigenze informative connesse alla gestione di una contabilità armonizzata, in quanto, per buona parte del 2012, è prevalsa l'opinione errata che la riforma consistesse principalmente nell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in forma integrata con la contabilità finanziaria precedente, sottovalutando completamente che la novità principale era data dai nuovi istituti contabili connessi al nuovo principio di contabilità finanziaria potenziata. Successivamente, con il rilascio del nuovo piano dei conti integrato da parte della Ragioneria Generale dello Stato, si è affermata una nuova modalità di correlazione tra le due contabilità e teoricamente non risulterebbe più necessario intercettare le diverse fasi gestionali, in quanto gli applicativi contabili, in fase di gestione andranno ad integrare in automatico le procedure già esistenti, rinviando di fatto in sede di scritture di chiusura della contabilità generale e di redazione del rendiconto della contabilità finanziaria l'esatta individuazione dei fatti contabili rilevanti ai fini economici.

Non potranno comunque essere oggetto d'implementazione automatizzata le registrazioni contabili inerenti le scritture di assestamento da effettuarsi in sede di chiusura dell'esercizio per la redazione del bilancio economico-patrimoniale.

Il nuovo piano dei conti è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario e dei conti economico-patrimoniali ed è basato su una matrice di relazione la quale prevede, per ogni voce del piano dei conti finanziario, una correlazione con una corrispondente voce del conto economico e/o dello stato patrimoniale, per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

3.2. Il nuovo rendiconto

Nel 2017 dovrà essere approvato il rendiconto dell'esercizio 2016, per la prima volta redatto secondo il nuovo schema e completo di tutti i prospetti e gli allegati, questi ultimi accresciuti in numero durante la sperimentazione. Il nuovo modello "armonizzato" si presenta come un documento corposo e complesso nell'ambito del quale, a regime, si individuano diverse aree di rendicontazione. La prima area, inerente la contabilità finanziaria secondo la nuova riclassificazione, si presenta arricchita di numerosi allegati e riepiloghi finalizzati a una migliore rappresentazione della gestione, sia sotto il profilo delle finalità (missioni e programmi per la spesa/ titoli e tipologie per l'entrata), sia sotto il profilo dell'analisi economica (spese correnti, spese in conto capitale, spese per incremento di attività finanziarie, rimborso di prestiti, macroaggregati) e alla verifica degli equilibri e degli elementi di criticità propri della gestione finanziaria (residui attivi e passivi, crediti inesigibili, composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità). La seconda area, invece, riguarda la componente economico-patrimoniale nella quale vengono introdotti gli schemi di Conto Economico e Stato Patrimoniale. Particolarmente interessante è la relazione sulla gestione, nuovo documento dell'organo esecutivo, per la quale è previsto un dettagliato elenco di informazioni che devono essere fornite (ad esempio: criteri di valutazione, principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, ecc...), anche di natura extracontabile, quale l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale, l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente. Il tutto è completato dalla Relazione del Collegio dei revisori dei conti, il quale, ai sensi dell'articolo 72 del decreto integrativo e correttivo al decreto n. 118/2011, svolge la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione, delle sue articolazioni organizzative dotate di autonomia contabile e di bilancio, compreso il Consiglio Regionale, ove non sia presente un proprio organo di revisione.

Il rendiconto si inserisce nel complessivo sistema di bilancio, come documento a conclusione del ciclo della programmazione, fornisce informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull'andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente, oltre a consentire, come tradizione, l'esercizio del controllo da parte del Consiglio Regionale sulla Giunta quale organo esecutivo. Il rendiconto permette di evidenziare sia la fase autorizzatoria-finanziaria del proprio sistema di bilancio, sia la situazione economica e patrimoniale-finanziaria dell'ente con i relativi mutamenti, rafforzando inoltre la funzione di verifica della sussistenza degli equilibri finanziari ed economici nel tempo, che correda e completa le informazioni inerenti il grado di raggiungimento degli obiettivi e dei programmi, permettendo una valutazione più globale delle connesse responsabilità politiche e amministrative. Il rendiconto armonizzato, a regime, sarà dunque particolarmente complesso, non solo per la quantità di allegati e il dettaglio di informazioni richieste, ma anche per la potenziale valenza in termini di *accountability*, della quale l'introduzione degli indicatori di bilancio possono rappresentare un valido presupposto.

4. I principi contabili per il settore sanitario: il Titolo II del decreto legislativo n. 118/2011

Il decreto n. 118/2011, al Titolo II, ha delineato per il Settore Sanitario significative novità, disponendone l'immediata applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2012. Il Settore Sanitario, con circa il 75% della spesa corrente regionale complessiva, incide fortemente sulla finanza del comparto, rappresentando pertanto un punto di criticità sotto il profilo dell'armonizzazione e del consolidamento dei conti per le sue peculiarità ordinamentali, contabili e gestionali. I Servizi Sanitari Regionali (SSR), infatti, sono articolati in Enti che seguono i criteri della contabilità economico patrimoniale, mentre le Regioni adottano il modello della contabilità finanziaria. La riconciliazione delle contabilità degli Enti Sanitari con quelle delle Regioni costituisce una delle problematiche di maggior rilievo cui risponde il decreto n. 118/2011 mediante la previsione della costituzione di un autonomo bilancio per la parte delle risorse destinate al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) in capo ad uno specifico centro di responsabilità individuato nell'ambito della struttura organizzativa delle Regioni, denominato "Gestione Sanitaria Accentrata" (GSA).

4.1. Sintesi dei principi contabili generali ed applicati del Titolo II del decreto legislativo n. 118/2011

I principi contabili per il Settore Sanitario sono stati individuati dal Titolo II del decreto n. 118/2011 (articoli 19-35) che, al fine di garantire l'uniformità dei conti sanitari delle Regioni e degli Enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria, ha definito:

- schemi contabili uniformi per la GSA e gli Enti del Settore Sanitario;
- modalità e termini di adozione e approvazione del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio riferiti alle Aziende Sanitarie, alla GSA regionale ed al bilancio consolidato;
- principi di valutazione specifici del Settore Sanitario;
- principi contabili generali ed applicati per il Settore Sanitario;
- modalità di tenuta della contabilità economico-patrimoniale della GSA;
- modalità di riconciliazione tra i dati contabili delle Aziende Sanitarie, della GSA, del consolidato regionale e del bilancio regionale.

4.2. La perimetrazione dei capitoli regionali inerenti il settore sanità

Uno dei temi più innovativi introdotti dal Titolo II è quello relativo alla perimetrazione dei capitoli regionali inerenti il Settore Sanitario. L'armonizzazione dei bilanci è diretta a garantire la trasparenza dei dati di bilancio, nonché la comparabilità dei conti sanitari. In tale

ambito rilevano le disposizioni dettate dall'articolo 20, comma 1, del decreto 118/2011 che prevede l'obbligo da parte delle Regioni di articolare i capitoli di contabilità finanziaria, sia nella sezione delle entrate che delle spese, in modo tale da garantire un'esatta perimetrazione, nell'ambito del bilancio regionale, delle entrate e delle spese relative al finanziamento del proprio SSR. Ciò al fine di consentire un raccordo ed una confrontabilità immediati tra le entrate e le spese iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di assegnazione nazionali, *in primis* quello di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard (Fondo Sanitario Regionale indistinto) e, correlativamente, quello di individuazione delle relative fonti di finanziamento. A tale perimetrazione corrisponde l'insieme delle operazioni da registrare in contabilità economico-patrimoniale da parte dell'anzidetta "GSA".

Riguardo alle entrate si fa riferimento al finanziamento ordinario corrente, quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nella determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard, a quello aggiuntivo corrente, derivante dagli atti di finanziamento regionale aggiuntivo, al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso, a quello per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi in edilizia sanitaria.

Riguardo alle spese si fa riferimento alla spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei Livelli Essenziali di Assistenza (LEA), a quella aggiuntiva per il finanziamento dei livelli di assistenza superiori ai LEA, alla spesa sanitaria per il finanziamento del disavanzo sanitario pregresso, a quella per investimenti in ambito sanitario con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria. Vengono poi individuati i criteri in base ai quali le Regioni sono tenute ad accertare e impegnare le somme relative al finanziamento sanitario corrente, al finanziamento regionale a titolo di ripiano delle perdite pregresse nonché al finanziamento in conto capitale riferito all'edilizia sanitaria.

4.3. L'accensione dei conti di tesoreria e la separazione tra risorse ordinarie e risorse sanità

L'obiettivo della trasparenza e della confrontabilità delle risorse destinate al SSR è inoltre perseguito e rafforzato dall'articolo 21 del decreto n. 118/2011, che ha previsto per le Regioni l'obbligo di accensione di appositi conti di tesoreria intestati alla Sanità ai fini di salvaguardare la finalizzazione delle risorse destinate al finanziamento del SSR e garantire altresì, con riferimento alla sola GSA, un immediato monitoraggio dei flussi di cassa ("*cash flow*") in entrata ed in uscita. La norma prevede infatti la distinzione delle risorse provenienti da trasferimenti dal bilancio dello Stato e dal gettito tributario da destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard dalle altre entrate regionali destinate al finanziamento delle altre funzioni esercitate dalle Regioni⁹.

⁹ Le risorse destinate al finanziamento delle funzioni regionali affluiscono indistinte, a ciascuna Regione, in due differenti modalità: a) le risorse provenienti da trasferimenti diretti dal bilancio dello Stato confluiscono nel conto di Tesoreria Unica intestato alla Regione presso le Sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato, secondo la

La separazione dei conti, introdotta per garantire una maggiore trasparenza nella gestione dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, non costituisce un vincolo alla gestione della liquidità delle Regioni, che possono disporre l'utilizzo temporaneo delle giacenze depositate nei conti intestati alla sanità per fronteggiare pagamenti della gestione ordinaria.

4.4. La Gestione Sanitaria Accentrata (GSA): nuovi profili di responsabilità

Più complessa la questione connessa alla differenziazione dei modelli gestionali in base alla sussistenza della cosiddetta "Gestione Sanitaria Accentrata" (GSA), quale specifico centro di responsabilità istituito all'interno della propria struttura organizzativa da parte delle Regioni che, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del decreto n. 118/2011, scelgono di gestire direttamente una quota di finanziamento del proprio Servizio Sanitario in regime di contabilità economico-patrimoniale. L'istituto della GSA è deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti tra la singola Regione e lo Stato, le altre Regioni, le Aziende Sanitarie, gli altri Enti Pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziarie con risorse destinate ai rispettivi SSR¹⁰.

La GSA, in quanto centro di responsabilità nell'ambito del bilancio regionale, non ha una personalità giuridica e non costituisce pertanto un soggetto terzo rispetto alla Regione. Per quanto riguarda le competenze la GSA è tenuta:

- all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della GSA presso la Regione;
- alla compilazione dei modelli ministeriali CE di rilevazione del Conto Economico e SP di rilevazione dello Stato Patrimoniale di cui al Decreto Ministeriale 13 novembre 2007 e successive modifiche e integrazioni) relativi alla GSA, in maniera coerente con il bilancio di esercizio della GSA presso la Regione e le risultanze della contabilità;
- alla redazione del bilancio consolidato del SSR, che comprende sia la GSA che la gestione di tutti gli Enti Sanitari. In sede di consolidamento il responsabile della GSA presso la Regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale garantiscono l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste della GSA iscritte e contabilizzate in

disciplina dettata dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 279/1997 (articolo 21, comma 1, lettera a)). La norma prevede un ulteriore conto di Tesoreria intestato alle Regioni diretto a ricevere esclusivamente i trasferimenti dello Stato destinati al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard e le anticipazioni di tesoreria; b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del SSN sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i Tesorieri delle Regioni secondo le modalità previste dal comma 2 dell'articolo 77-quater della legge n. 133/2008 di conversione del decreto legge n. 112/2008 (articolo 21, comma 1, lettera b)).

¹⁰ Diversamente le Regioni che, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del decreto n. 118/2011, scelgono la gestione integrale del finanziamento del proprio Servizio Sanitario, possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa dedicati alla sanità, soltanto operazioni di trasferimento verso Enti del SSR ai quali destinano in ciascun esercizio l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento. Conseguentemente, presso le Regioni, sono trattate le sole operazioni di consolidamento degli Enti del SSR.

termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria;

- alla regolare tenuta della contabilità e dei libri contabili obbligatori ai sensi dell'articolo 24 del decreto n. 118/2011 (libro giornale e libro degli inventari);

L'articolo 22, alla lettera d) del comma 3, prevede inoltre l'individuazione da parte delle Regioni di un ulteriore responsabile all'interno della struttura regionale, da intendersi come soggetto terzo rispetto al responsabile della GSA, il cosiddetto "terzo certificatore" atto a "certificare", con riferimento alla GSA presso la Regione, in sede di bilancio d'esercizio, la corrispondenza tra il bilancio e le risultanze della contabilità. Tale soggetto "certifica":

- nella rendicontazione trimestrale, quanto previsto in merito alla regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, alla riconciliazione dei dati della GSA con le risultanze del bilancio finanziario, alla riconciliazione dei dati di cassa, alla coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione statistica dei conti con le risultanze della contabilità;
- nella rendicontazione annuale, quanto previsto in merito a quanto enucleato al punto precedente nonché alla corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.

5. Principi contabili generali ed applicati del Titolo I e del Titolo II: problematiche inerenti il raccordo tra i principi e le scritture contabili del Settore Sanitario e del bilancio regionale ordinario

L'attuale impianto normativo sull'armonizzazione contabile degli Enti Territoriali prevede regole contabili differenti per la parte di bilancio regionale riguardante il finanziamento e la spesa del Servizio Sanitario (che segue il Titolo II del decreto n. 118/2011) e la restante parte del bilancio regionale (che segue i Titoli I e III), e presenta per le Regioni forti criticità attuative, che non sono state ancora superate neanche dallo schema di decreto legislativo correttivo ed integrativo del decreto n. 118/2011, emanato per completare la riforma degli ordinamenti contabili degli Enti territoriali avviata nel 2009 ma non comprendente la riconciliazione degli anzidetti Titoli I e II.

5.1. I confini "incerti" della perimetrazione dei capitoli e le connesse problematiche inerenti la gestione della Tesoreria

Tra le ricadute di maggior impatto del decreto n. 118/2011 sul Servizio Sanitario Regionale rileva quella della mancanza di una puntuale definizione del "perimetro" delle entrate e delle spese relative al finanziamento del Servizio Sanitario Regionale, che costituisce ancora argomento di discussione nell'ambito del GdL della Ragioneria Generale dello Stato per l'attuazione dell'armonizzazione dei bilanci per la parte sanità, appositamente istituito nel

corso del 2012 per l'avvio del confronto tra le Regioni e lo Stato sulla definizione dell'ambito sanitario.

In occasione dell'Intesa espressa in sede di Conferenza Unificata il 3 aprile 2014 sullo schema di decreto legislativo integrativo e correttivo del decreto n. 118/2011 le Regioni hanno evidenziato come per una parte del bilancio regionale, il "perimetro sanità" appunto, la nuova disciplina relativa all'armonizzazione dei sistemi contabili del Titolo I del decreto non troverebbe attuazione in quanto agli Enti del SSN, comprese le Regioni per la parte "sanità" del bilancio regionale, viene applicata la disciplina prevista dalle norme del Titolo II. In tal senso, tenuto conto dei principi di unità ed universalità del bilancio, il nuovo sistema contabile previsto dal Titolo I deve trovare applicazione in linea generale su tutto il bilancio regionale, ma come si è detto il Titolo II prevede una disciplina specifica per il Settore Sanitario.

L'identificazione da parte delle Regioni, nell'ambito del bilancio regionale, di un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio SSR, presuppone la necessità di individuare formalmente la definizione del "perimetro sanità", che deve essere inteso come l'insieme dei capitoli di bilancio afferenti alle politiche socio-sanitarie del bilancio regionale i cui movimenti confluiscono nel bilancio della GSA e nel consolidato "sanità", ivi incluse le risorse autonome regionali aggiuntive¹¹.

5.2. Il disallineamento tra i principi contabili del Titolo I e del Titolo II. Il nuovo principio di competenza finanziaria applicata al Titolo I e la contabilità finanziaria del settore sanitario. La contabilità economico-patrimoniale regionale e la contabilità della Gestione Sanitaria Accentrata (GSA)

A distanza di tre anni dall'avvio del processo di armonizzazione contabile l'esperienza ha fatto emergere l'esigenza di un più completo raccordo in termini di principi contabili tra la gestione della parte "sanitaria" del bilancio regionale e la gestione della restante parte del bilancio regionale, nel contesto dei principi contabili del sistema armonizzato. Si tratta di una problematica già emersa in fase di sperimentazione ed all'attenzione degli appositi Gruppi di Lavoro. Secondo quanto rilevato dalle Regioni nell'anzidetta Intesa del 3 aprile 2014, le disposizioni integrative e correttive del decreto n. 118/2011 non sono intervenute ai fini di superare una delle più significative criticità del provvedimento, costituita dalla non completa armonizzazione del Titolo I con il Titolo II e derivante dall'applicazione di regole contabili differenti per la parte di bilancio regionale riguardante il finanziamento e la spesa del servizio sanitario (che segue il Titolo II) rispetto alla restante parte del bilancio regionale (che segue i Titoli I e III). Peraltro l'attuale impostazione del decreto comporta un disallineamento tra gli

¹¹ Con riferimento alle risorse aggiuntive per il finanziamento della spesa sanitaria si potrebbe prevedere di istituire appositi capitoli di bilancio, nelle partite di giro, che consentano lo spostamento di tali risorse tra il conto corrente ordinario ed il conto corrente sanità.

stessi tempi di applicazione del Titolo I, la cui disciplina contabile entrerà in vigore a decorrere dal 2015 dopo un periodo di tre anni di sperimentazione, e quelli del Titolo II, le cui disposizioni hanno trovato attuazione a decorrere dal 2012 senza alcuna possibilità di sperimentazione come concesso alle Regioni per il Titolo I.

In particolare, rileva quale problematica di maggior evidenza tra quelle sollevate dalle Regioni nel corso dell'iter di approvazione dell'Intesa sullo schema di decreto integrativo e correttivo del decreto 118/2011, quella dell'assenza di identificazione tra la GSA e la parte di Regione che gestisce le risorse del perimetro sanità; problematica che induce a considerare erroneamente la GSA come un soggetto terzo operante al di fuori del bilancio regionale piuttosto che come il centro di responsabilità e di rilevazione contabile individuato ai sensi della norma nell'ambito della Regione per registrare le scritture economico-patrimoniali indispensabili per la redazione del bilancio di esercizio.

In conclusione, anche la parte "sanitaria" del bilancio regionale, ossia la GSA, dovrebbe seguire inconfutabilmente le regole della contabilità finanziaria stabilite dal Titolo I del decreto n. 118/2011 mentre l'applicazione della contabilità economico-patrimoniale potrebbe seguire le regole dettate dal Titolo II. E in tal senso l'individuazione di un quadro di regole contabili uniformi e "armonizzato" per l'intero bilancio regionale consentirebbe di evitare duplicazioni delle registrazioni contabili e dei sistemi informativi.

Un altro tema di interesse, che ha costituito oggetto di specifico Accordo in Conferenza Unificata ed alla cui approvazione è stato subordinato il conseguimento della stessa Intesa del 3 aprile 2014, è quello relativo alla contabilizzazione delle manovre fiscali in attuazione del comma 2 dell'articolo 20 che, per quanto riguarda il Titolo II, rappresenta l'unica norma del decreto n. 118/2011 ad essere stata interessata dalle modifiche apportate dallo schema di decreto correttivo e integrativo. In sede di Accordo è stato esplicitato che i gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del SSR devono essere accertati, conformemente al rispetto del principio dell'annualità del bilancio, nell'esercizio di competenza giuridica in cui le manovre producono i loro effetti, ossia in base al criterio dell'imputazione non all'anno del disavanzo finanziario in materia sanitaria bensì all'esercizio finanziario dell'anno di imposta, che non può essere che successivo a quello di deliberazione della manovra. In sostanza le entrate da manovre fiscali sono iscritte in bilancio nell'esercizio di competenza dei tributi; ne consegue che gli effetti futuri delle manovre previste non possono essere registrati con riferimento all'anno in cui viene operato il ricorso alla leva fiscale, ma con decorrenza dall'anno successivo. Resta in capo alle Regioni l'obbligo, previsto dalla lettera a) del comma 2 dell'articolo 20, di accertare ed impegnare nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi comprese la quota premiale nonché le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Il meccanismo descritto, quindi, non tiene conto del nuovo principio di competenza finanziaria previsto dal Titolo I del decreto n. 118/2011.

La Regione Liguria, al fine di ottemperare a quanto prescritto dall'articolo 22 del decreto n. 118/2011, avendo optato per la gestione diretta di una quota di finanziamento del SSR ha provveduto, con la Delibera di Giunta Regionale n. 530 del 10 maggio 2013 *“Individuazione del Responsabile della Gestione Sanitaria Accentrata” ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. 118/2011 e del Soggetto Accreditato (PCC) ai sensi del D.M. 25/6/2012 e dell'art. 7 del D.L.n. 35/2013*”, ad individuare nel Direttore Generale del Dipartimento Salute e Servizi Sociali il Responsabile regionale della Gestione Sanitaria Accentrata.

L'articolo 22 prevede inoltre l'individuazione di un responsabile regionale “terzo” che certifichi, con cadenza trimestrale ed annuale, la corretta tenuta delle scritture contabili, la riconciliazione dei dati della GSA con il bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa e la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali e nel bilancio con le risultanze delle scritture contabili.

Con la legge regionale n. 49 del 20/12/2012 concernente *“Disposizioni di adeguamento alla normativa nazionale in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio ed in materia di controlli contabili”* è stato individuato, nell'organismo di Revisione dei Conti Regionale, il soggetto responsabile della certificazione ai sensi del comma 3, lettera d), dell'articolo 22, i cui componenti sono stati successivamente nominati con la Delibera di Giunta Regionale n. 618 del 31/5/2013 *“Nomina Collegio dei Revisori dei Conti della Regione Liguria”*.

In adempimento delle disposizioni di cui all'articolo 21 del decreto 118/2011, che prescrive l'obbligo di separazione dei movimenti finanziari inerenti la sanità anche nella gestione della Tesoreria Regionale, sono stati istituiti sia un conto corrente bancario presso il Tesoriere Regionale sia un conto di tesoreria unica presso la Tesoreria Provinciale dello Stato, dedicati alla gestione sanitaria. Allo scopo di rendere operativa tale distinzione sono state implementate apposite funzionalità sulle procedure informatiche sia di contabilità sia di colloquio telematico con il Tesoriere, volte a garantire la corretta identificazione e separazione, anche ai fini della rilevazione SIOPE (Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti Pubblici), dei flussi da indirizzare o alla gestione ordinaria o a quella sanitaria, in coerenza con la perimetrazione delle entrate ed uscite operata sul bilancio regionale ai sensi dell'articolo 20 del decreto n. 118/2011.

I molteplici adempimenti richiesti dal decreto n. 118/2011 hanno infine reso necessaria la costituzione, all'interno della Regione, di un GdL Interdipartimentale - che coinvolge, da un lato, il Dipartimento Salute e Servizi Sociali e, dall'altro, la Direzione Centrale Risorse Strumentali, Finanziarie e Controlli - con compiti di esame e valutazione delle problematiche attuative delle disposizioni in materia di armonizzazione (certificabilità dei bilanci, GSA, ecc.).

Il lavoro fino a questo momento svolto si è prevalentemente concentrato sulle problematiche connesse alla definizione dello Stato Patrimoniale di apertura della GSA, ed in particolare alla

corretta rilevazione dei crediti e debiti della stessa nei confronti della Regione e dello Stato e nei confronti delle Aziende Sanitarie, nonché alla definizione dei dati finanziari di apertura e della determinazione del patrimonio netto e, per altro aspetto, alla cosiddetta “perimetrazione” e definizione dei capitoli del bilancio regionale che hanno riflessi sulla GSA e le cui movimentazioni vengono registrate in termini di contabilità economico-patrimoniale nelle scritture contabili della stessa.

Bibliografia

- Camera dei Deputati, Servizio Studi - Dipartimento bilancio (2011) *Dossier di documentazione* n. 306/1. *Esito dei pareri al Governo. Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Organismi - d. lgs. 23/6/2011 n. 118 (artt. 1 e 2, l. n. 42/2009)*
- Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie (2014) *Audizione sullo schema di decreto legislativo. recante disposizioni integrative e correttive del d. lgs. 23/6/2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Organismi (atto n. 92)*
- Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011 “*Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Enti ed Organismi, di cui all’art. 36 del d. lgs. 23/6/2011, n. 118*”
- Decreto Legislativo 28/03/2000, n. 76 “*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell’art. 1, co, 4, della l. 25/6/1999, n. 208*”
- Decreto Legislativo 18/8/2000, n. 267 “*Testo Unico delle Leggi sull’Ordinamento degli Enti Locali*”
- Decreto Legislativo 23/6/2011, n. 118 “*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5/5/2009, n. 42*”
- Decreto Ministeriale 13/11/2007 “*I nuovi modelli di rilevazione del Conto Economico (CE) e dello Stato Patrimoniale (SP)*”
- Delibera di Giunta Regione Liguria 20/7/2012, n. 907 “*Armonizzazione dei bilanci - atti propedeutici alla sperimentazione delle nuove procedure - Art. 7 della legge regionale 28/12/2011, n. 37 - revisione straordinaria dei residui*”
- Delibera di Giunta Regione Liguria 5/5/2013, n. 1037 “*Armonizzazione dei bilanci - atti propedeutici alla sperimentazione delle nuove procedure – Art. 7 l.r. n. 37 del 28/12/2011 - revisione straordinaria dei residui aventi esercizio provenienza fondi compreso negli anni dal 2002 al 2006*”

Delibera di Giunta Regione Liguria 10/5/2013, n. 530 *“Individuazione del Responsabile della Gestione Sanitaria Accentrata ai sensi dell’art. 22 del d.lgs. 118/2011, e del Soggetto Accreditato (PCC) ai sensi del D.M. 25/6/2012 e dell’art. 7 del d.l. n. 35/2013”*

Delibera di Giunta Regione Liguria 31/5/2013, n. 618 *“Nomina Collegio dei Revisori dei Conti della Regione Liguria”*

Intesa sullo schema di decreto legislativo concernente *“Disposizioni integrative e correttive del d. lgs. 23/6/2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro Organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della l. 5/5/2009, n. 42”*

Legge 5/5/2009, n. 42 *“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione”*

Legge 31/12/2009, n. 196 *“Legge di contabilità e finanza pubblica”*

Legge 7/8/2012, n. 135 *“Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 6/7/2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini”*

Legge 6/06/2013, n. 64 *“Conversione, con modificazioni, del d.l. 8/4/2013, n. 35, recante disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della Pubblica Amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli Enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali. Disposizioni per il rinnovo del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria”*

Legge 28/10/2013, n. 124 *“Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, recante disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici”*

Legge Costituzionale 18/10/2001, n. 3 *“Modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione”*

Legge Costituzionale 20/4/2012, n. 1 *“Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale”*

Legge Regione Liguria 27/12/2011, n. 37 *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale di Regione Liguria (Legge Finanziaria 2012)”*

Legge Regione Liguria 20/12/2012, n. 49 *“Disposizioni di adeguamento alla normativa nazionale in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio ed in materia di controlli contabili”*

Nota del Direttore Generale Direzione Centrale Risorse Strumentali Finanziarie e Controlli Regione Liguria n. IN/2012/3276 del 14/02/2012 *“Costituzione Gruppo di Lavoro interno in materia di armonizzazione dei bilanci”*

Organismo Italiano di Contabilità, 30/05/2005 *“Principi Contabili, n. 11 Bilancio d’Esercizio - finalità e postulati”*

ABSTRACT

In accordance with the implementation of the proxy law n. 42/2009 concerning the fiscal federalism, the Legislative Decree n. 118/2011 has been adopted, regulating the accounting systems harmonization of the Public Administrations.

After a period of three years of experimentation, these provisions will come into force starting from 2015, except for those relating to the financial framework of the Health Sector management which have been applied from 2012 (Title II of the Legislative Decree n° 118/2011).

Liguria Region, even if it does not result in the list of the institutions identified by the State, participates from 2012 to the Ministerial Working Group of the experimentation as Vicar Coordinator of Financial Affairs Committee at the Conference of the Regions. In this way the Region contributes to analyze the themes concerning the harmonization of the accounting systems and the financial schemes and also takes part to the conceptual evolution and to the technical debate resulting from the application of the new principles.

Liguria Region has also started a process towards the methodological and technical innovations that will come to effect starting from 1/1/2015. In fact, from 2012, this adjustment-experimentation path has foreseen the initiation of a revision process of the entire regional accounting system, also aimed at the assessment and listing of the impacts and the effects on the programming processes, budget management (procedural process of revenue and expenditure), reporting and evaluation of the results.

This contribution aimed to take stock of the main problems arising from the implementation of the new regulatory system which, inter alia, has defined different rules and regulations to be applied in the context of the regional budget, which remains unique, to the financing and expenditure of the Health Care Service, with significant accounting misalignment and overlapping. In fact, Title II of the Decree n. 118/2011 leads to define the Health part of the regional budget, i.e. the so-called "Centralized Health Care Management" ("Gestione Sanitaria Accentrata" - GSA), as a third entity rather than as a simple responsibility and accounting recognition centre of the Region, as an integral part of the regional budget delegated to the economic accounting, essential asset for the preparation of the financial statement as should be properly considered.

The Regions, during the various institutional and technical meetings, reiterated the need to establish an accounting framework uniform for the entire regional financial budget in order to avoid duplication of the accounting records and ensure an effective harmonization of the accounting rules in accordance with unitary principles.