CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA

GIUDIZIO SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA 2018

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE
ANTONIETTA BUSSI



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE SARDEGNA
CAGLIARI

REQUISITORIA DEL PROCURATORE REGIONALE

ANTONIETTA BUSSI

SUL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE SARDEGNA

ESERCIZIO 2018

Udienza del 19 dicembre 2019

PREMESSA

Dopo le prime incertezze dovute alla fase di adattamento ai principi dettati dalle leggi sull'armonizzazione contabile (D. L.vo 118 del 2011), la politica economico-finanziaria regionale può dirsi ora avviata verso la coordinata pianificazione, di breve e medio periodo, delle previsioni di entrata e di spesa, concepita per un costante aggiornamento dei programmi e delle gestioni sulla base delle esigenze strutturali e dei fenomeni congiunturali del territorio.

Il metodo della programmazione, sul quale è impostato il complesso della manovra di bilancio, comporta l'applicazione integrata di ciascuno degli strumenti introdotti dalla nuova disciplina: solo operando in pieno raccordo, le misure qualificanti la riforma possono condurre a risultati gestionali idonei a realizzare la "protezione degli interessi finanziari" dell'ente, quale espressione, assieme al buon andamento dell'amministrazione, di valori fondamentali dell'ordinamento (articoli 97 e 81 della Costituzione).

La progressiva semplificazione delle rappresentazioni contabili, con l'effetto di accrescerne trasparenza e comprensione, in uno con gli articolati interventi di riorganizzazione avviati dalla Regione nell'ultimo triennio, sta producendo, seppure con rilevanti difficoltà, i suoi primi effetti, principalmente, sul piano del conseguimento degli obiettivi essenziali di finanza pubblica imposti dai mutamenti normativi e, tra questi, l'**emersione del debito accumulato nel passato**, i **limiti** rigorosi alla formazione di nuovo **indebitamento**, il **controllo della spesa**, l'**effettività e l'autosufficienza dell'entrata**.

Il riassetto globale del sistema, per gli aspetti che abbracciano il più ampio universo regionale, che include tutti gli organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate, in quanto "utilizzatori" del relativo bilancio, non procede, tuttavia, con uguale andamento evolutivo, a causa della non integrale attuazione, nel comparto, dei riconfigurati modelli contabili; ciò continua a

costituire una priorità affinché il sostanziale cambiamento intrapreso possa dirsi indirizzato alla fase conclusiva.

Per tali profili, si ripropongono le problematiche afferenti al ruolo dell'Ente regionale quale "soggetto finanziatore" nei confronti delle diverse realtà che operano nel territorio (comprese le amministrazioni locali), rispetto alle quali il controllo dei flussi di risorse e la regolazione delle interferenze reciproche sul piano economico-patrimoniale, come già osservato negli scorsi giudizi, sono passaggi indefettibili per il completamento dell'opera di riconciliazione dei rapporti economici, risultanti dalle rispettive scritture.

Ancora una volta, secondo questa prospettiva, sono emerse criticità che hanno riguardato:

a) la rideterminazione del disavanzo sanitario, derivato da perdite delle aziende del SSR riferite a passività accumulate negli anni, iscritto, inizialmente, nel rendiconto 2017, in una dimensione provvisoria, e, a oggi, non ancora individuato in via definitiva;

b) il non completo e costante allineamento tra i crediti e i debiti della Regione, degli enti e delle società appartenenti al suo gruppo consolidato, per cui lo stesso Organo di governo (G.R. del. n. 13/21 del 13.03.2018) ha evidenziato che "*significative discordanze*" possono avere ripercussioni sulla veridicità dei bilanci, così come i ritardi e le carenze nella tempestiva armonizzazione dei dati;

c) la reiterazione di una condizione di incertezza e di instabilità, osservata in questi tre anni, che ha caratterizzato le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, per cui sono state colte rilevanti disfunzioni che, sul piano della corretta programmazione e della esecuzione della spesa, possono dipendere dalla formulazione di cronoprogrammi non congrui o non attendibili, direttamente incidenti sull'efficace gestione delle risorse;

d) il mantenimento di consistenti "gestioni extra bilancio", attraverso

fondi – circa 400 milioni di euro - detenuti presso istituti bancari al di fuori del sistema di tesoreria unica e impiegati con meccanismi derogatori rispetto a quelli ordinari di erogazione, per cui è stata già posta in luce la necessità di vagliarne la compatibilità con l'attuale quadro ordinamentale, in adesione ai fondamentali principi di universalità e di annualità di bilancio (anche ai fini dei più intensi controlli che ne discendono).

Solo il superamento delle aree problematiche enunciate - in ordine alle quali bisogna comunque dare atto dell'impegno assunto dall'amministrazione per un progressivo avvicinamento verso il riordino dei conti - potrà condurre alla piena realizzazione degli obiettivi fondamentali di sana ed equilibrata gestione delle finanze regionali.

Alla luce delle risultanze negative registrate anche per l'anno esaminato, ancora notevolmente incise da passività stratificate nel tempo[1], sebbene in miglioramento rispetto ai precedenti esercizi, non può che ribadirsi l'assoluta importanza della ricerca continua di una solidità economica di media e lunga durata, basata sulla corretta pianificazione della spesa e della relativa copertura, sia nella fase previsionale sia in quella operativa, al fine di conseguire la massima efficienza nella decisione e nell'impiego delle risorse e, non meno, una costante ed efficace vigilanza sulle vicende gestionali che ne scaturiscono.

Tutte le tematiche accennate inducono a soffermarsi in modo particolare sull'effettiva traduzione dell'equilibrio realizzato sul piano contabile, in aderenza alle linee dettate dal legislatore statale, in un equilibrio strutturale a livello regionale (soprattutto con riferimento alla situazione di grave deficit riscontrato nel SSR, sulle cui peculiarità si è riferito nel concluso ciclo finanziario), capace di condurre a una stabilità che si pone oltre l'emergenza del ripiano del

[1] Accantonamento per la copertura dei debiti corrispondenti a residui perenti; 2) saldo negativo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui; 3) anticipazione di liquidità concesse dal MEF per il pagamento di debiti commerciali maturati al 31.12.2014; 4) perdite delle Aziende sanitarie riferite ad annualità pregresse.

disavanzo attuale.

Pertanto, alla revisione delle scritture contabili, tuttora in corso, deve prestarsi la massima attenzione affinché si pervenga, in breve tempo, a una condizione di sostanziale bilanciamento tra sostenibilità del debito, efficacia e speditezza della spesa e rispetto di livelli adeguati di azione, in attuazione del principio fondamentale di "buona amministrazione"[2].

Con i prospetti dimostrativi annessi al rendiconto, l'Ente ha certificato il rispetto dei vincoli e dei parametri previsti in tema di equilibrio e di pareggio, nei termini illustrati nella Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta regionale. In continuità con il passato, va ancora una volta osservato che tali obiettivi sono stati conseguiti non senza ricorrere a reiterate manovre di indebitamento, il cui valore complessivo, seppur contenuto nei limiti dell'attuale perimetro normativo, ha raggiunto nel corso dell'esercizio l'importo di 1.436 milioni di euro. [3]

Il dato più vistoso, per quanto concerne l'onere gravante sulla Regione, si coglie tuttavia non tanto nella sua portata, che rispetto all'esercizio precedente è variata in una percentuale circoscritta (poco più del 7%)[4], quanto nell'aumento della sua durata media (passata dai 12,5 anni del 2017 ai 19 dell'esercizio 2018) e nella sua composizione.

Sotto questo profilo, deve rilevarsi che, ancora oggi, il ricorso alle fonti di "eterofinanziamento" è rivolto in misura prevalente alla copertura dei disavanzi pregressi e in minor grado alla realizzazione degli interventi infrastrutturali, anche se si prospetta una crescita per le specifiche finalità di investimento nel triennio 2019-2021.

Ciò impone un riguardo sempre maggiore per tale forma di provvista di

[2] Quale diritto fondamentale dell'individuo - art. 41 Carta di Nizza
[3] Lo Stock del debito pro-capite al 2018 è pari a 871 euro -in aumento rispetto al 2017 quando era pari a 811,56 euro e al 2016 a 806,95 euro-. D.G.R. 27/32 del 2019.
[4] Nella Relazione di verifica è stata indicata, nella proiezione dal 2016 al 2021, una crescita fino al 42%.

liquidità, per gli effetti che ne derivano in termini di aumento dell'esposizione debitoria verso il sistema creditizio, cosicchè sia costantemente monitorato lo stock di mutui - tenuto conto di quelli autorizzati e ancora non contratti- a carico dei bilanci presenti e futuri (che si traduce in un'ipoteca sulle gestioni a venire e sulla collettività), per la stretta correlazione che presenta con l'osservanza degli obiettivi di finanza pubblica e degli equilibri complessivi dei conti.

La Corte costituzionale, intervenuta più volte sull'importante questione, ha sottolineato il rischio insito in una lunghissima dilazione temporale dei disavanzi per le possibili ricadute in termini di equità intergenerazionale … *atteso che sugli amministrati futuri verranno a gravare sia risalenti e importanti quote di deficit sia la restituzione dei prestiti autorizzati nel corso della procedura di rientro* … scenario in grado di minare in radice …*il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione*…. (sentenza n. 18 del 2019).

Nell'ottica dell'equità, riferita all'interesse della comunità territoriale nella sua proiezione temporale, si impone il rispetto rigoroso – sinora assicurato - non solo delle regole e dei vincoli quantitativi dell'indebitamento - fissati per legge -, ma anche di quelli attinenti ai profili qualitativi: in tale ambito, immediato è il richiamo alla delicata questione della cosiddetta "lealtà finanziaria", volta a garantire che la generale riparametrazione dei conti pubblici, oltre a essere formalmente conforme ai precetti ordinamentali, non prescinda da una prospettiva di tollerabilità, per l'avvenire, degli oneri destinati a estinguere obblighi contratti nel presente.

Per questo ultimo aspetto, come ribadito in altre occasioni, seguita a rivestire un ruolo primario il conseguimento di un equilibrio effettivo di bilancio, inteso in senso dinamico, attraverso …*la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*…" (Corte cost. sentenza n. 6 del 2017).

Lo stesso Giudice delle Leggi, nel corso degli ultimi due anni, in più circostanze, nel premettere che l'emersione del debito sommerso e l'impegno verso la sostenibilità nel lungo periodo costituiscano due parametri indefettibili per la tenuta del sistema, ha anche precisato che il protrarsi di … *situazioni interlocutorie, oltre che entrare in contrasto con i precetti finanziari della Costituzione, disincentiva il buon andamento dei servizi e non incoraggia le buone pratiche di quelle amministrazioni che si ispirano a un'oculata e proficua spendita delle risorse della collettività*…(sentenza n. 18 del 2019 cit.).

Ancora in recenti pronunce, sono stati individuati i princìpi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, riepilogabili **nel garantire** che equilibrio e copertura siano formulati, in sede previsionale, sulla base di stime attendibili, **nell' assicurare** la coerenza con i presupposti giuridici ed economici su cui si fondano tali valutazioni, **nel dare atto**, in sede di rendicontazione, degli effetti prodotti, raffrontandoli con il programma iniziale (sentenza n. 227 del 2019).

La sintesi dei canoni su cui poggia la corretta gestione delle risorse, racchiusa nel passaggio appena riportato, induce a ribadire l'esigenza di un approccio decisivo verso ricalibrate formule organizzative che, alla luce delle residue criticità rilevate sui punti di seguito enucleati, conducano:

- al pieno allineamento dei momenti operativi a quelli di programmazione, in funzione della maggiore chiarezza e coerenza tra i criteri che presiedono alla manovra di bilancio e alla allocazione delle risorse;

- alla rigorosa osservanza del fattore temporale nella contabilizzazione e attuazione delle entrate e delle spese, per il superamento delle sfasature e delle disfunzioni, ancora rilevate consistenti, connesse al ripetuto rinvio di numerosi crediti e debiti a esercizi futuri, affinché il principio di **competenza finanziaria potenziata** trovi appropriata applicazione;

- alla ricognizione delle effettive potenzialità delle strutture cui è demandata l'esecuzione degli interventi, attraverso l'analisi sostanziale dei risultati conseguiti e la misurazione delle attività svolte sulla base degli obiettivi assegnati.

***

PARTE I

ASPETTI DI CARATTERE GENERALE E GESTIONALE

1.1. Le analisi di contesto nella programmazione regionale e le misure di attuazione.

A fronte dei temi trattati, occorre dare atto di quanto prospettato dall'Ente[5], ai fini del miglioramento dei conti regionali, in considerazione del sensibile beneficio che potrà derivare dai risultati positivi raggiunti nella annosa "vertenza entrate", pervenuta a definizione nelle scorse settimane, nonché dalla chiusura degli accordi relativi alle quote di partecipazione, a carico delle risorse di spettanza regionale, agli obiettivi statali di risanamento della finanza pubblica.

Al termine di un articolato contenzioso che, come ripetutamente rilevato, per anni ha tenuto in costante tensione il bilancio regionale,[6] condizionando profondamente la manovra, si sono gettate le basi per una maggiore chiarezza nei rapporti con lo Stato.

Ha ricordato la Corte costituzionale che tanto …*la lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale (e, fra le emergenze con più alta intensità, proprio quella della Regione autonoma Sardegna…),* quanto … *lo stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali,* hanno posto più di qualche problema in termini di adeguatezza dei

[5] Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto.
[6] Soprattutto dal 2007, a seguito del venire meno dei trasferimenti afferenti alla sanità.

finanziamenti disponibili rispetto alle funzioni assegnate (sentenza n. 6 del 2019).

Deve rilevarsi che l'esito favorevole delle iniziative, messe da tempo in atto dal Governo regionale per la corretta ripartizione del gettito, interviene utilmente in un momento in cui l'andamento del ciclo economico locale fa registrare una lieve crescita, seppure con un rallentamento rispetto al 2017, sulla quale hanno contribuito, positivamente, gli investimenti e, in senso inverso, i consumi (rimasti stabili), con un indebolimento anche della domanda estera (rapporto Banca d'Italia, Euro-sistema, L'economia della Sardegna 2018).

La graduale uscita dalla grave crisi che ha interessato il territorio nello scorso decennio, caratterizzata da un deficit di sviluppo che ne ha marcato le distanze dalle realtà europee più evolute, non è però ancora giunta a compimento, pur essendo stati evidenziati diversi sintomi di ripresa in più settori.

Di tale condizione, almeno a livello di analisi, è sembrata avvertita l'Amministrazione che, nell'ambito DEFR 2018, nel rilevare una contenuta capacità competitiva della Regione[7], ne ha individuato le principali cause in alcuni fattori di debolezza, in parte congeniti all'insularità, quali le ridotte dimensioni del mercato e le infrastrutture, e in parte con minori vincoli geografici e storici, quali i livelli di competenze e l'efficacia delle politiche di sviluppo.

Nello stesso documento, sono delineate specifiche misure – tra le quali la **qualità istituzionale** - volte a *intervenire con incisività per favorire un cambio di rotta e generare così un processo virtuoso che porti la Sardegna a livelli adeguati di competitività all'interno dello scenario nazionale ed europeo.*

Un'attenzione particolare è riservata al quadro di riforme che ha investito, oltre agli strumenti di bilancio e alla programmazione, la **valutabilità dei**

[7] Secondo l'indice di competitività regionale 2016 (RCI), elaborato dalla CE e aggiornato ogni triennio - terza edizione -, è pari a poco più di un terzo della media UE e poco più della metà dell'Italia nel complesso.

risultati delle azioni di governo: elemento, questo, considerato particolarmente critico nel sistema di misurazione della competitività delle regioni[8]. Coessenziale, pertanto, è stato reputato il suo potenziamento, da realizzare attraverso il compiuto collegamento tra il ciclo della programmazione e quello di gestione (selezione degli obiettivi e delle risorse correlate/determinazione delle performance/rendicontazione dei risultati agli organi di politici e di vertice, agli organi di controllo e alla comunità).

Tale aspetto, tuttavia, non può essere scisso dal parallelo obiettivo, che pure è stato considerato prioritario nel Programma regionale di sviluppo 2014-2019, di apportare profonde modifiche all'organizzazione, intervenendo sia sull'architettura regionale, inclusi gli enti e gli organismi strumentali, sia sulle competenze dei singoli Assessorati, la cui fonte normativa risale agli anni settanta (L.R. n. 1 del 1977), nel dichiarato intento di pervenire a un più moderno modello di decentramento decisionale.

E' indubbio che le linee di azione tracciate negli atti previsionali e in parte avviate (con la L.R. n. 24 del 2014 sono state ridisegnate le articolazioni amministrative) abbiano un ruolo essenziale nel processo di cambiamento prospettato; è tuttavia di primaria importanza che tale tassello abbia integrale e tempestiva realizzazione, essendo in grado di condizionarne la piena riuscita nel tempo. Affinché l'apparato sia strutturato in guisa da consentire il soddisfacimento delle politiche pubbliche, tutto il "Gruppo Regione" dovrà essere sottoposto a un riordino complessivo, con moduli improntati alla maggiore snellezza operativa e, quindi, capaci di rispondere alle mutate istanze di programmazione e di controllo, insite nei nuovi principi economico-contabili.

Come già rimarcato, solo tenendo conto delle immancabili interrelazioni tra la fase di selezione degli obiettivi (appartenente all'area strategica

[8] Rapporto RCI 2017, già citato

decisionale), che fungono da parametro di riferimento e da criteri guida, e la fase della gestione (che pertiene alla sfera dirigenziale), improntata, anch'essa, alla logica di risultato, può essere assicurata la coerenza del sistema e la sua efficienza.

In questa ottica, si collocano anche i percorsi di razionalizzazione, di cui si fa cenno nel DEFR 2018, degli Enti, delle agenzie e delle società, attraverso l'adozione del relativo Piano di revisione straordinaria finalizzato alla riduzione delle partecipazioni societarie, in attuazione di un'ampia politica di *spending review*.

Nondimeno, secondo quanto emerge dalla Relazione di verifica, non è stato possibile quantificare gli effetti prodotti dalle misure sino ad ora poste in essere, in termini di contenimento di costi, anche in ragione del mancato completamento delle azioni previste.

Nella stessa direzione, la Giunta regionale (Deliberazione G.R. n. 60/30 dell'11.12.2018), ritenendo in virtù della vigente cornice normativa che i Consorzi di bonifica, in quanto rientranti nell'alveo degli organismi sottoposti alla propria vigilanza, fossero assoggettati alla contabilità armonizzata di cui al D. L.vo 118 del 2011, ha impartito precise direttive affinché procedessero all'applicazione della relativa disciplina, a decorrere dall'adozione dei bilanci 2019. L'atto regionale è stato impugnato dinanzi al TAR Sardegna, che ne ha sospeso l'efficacia, in attesa del giudizio[9].

Sul punto, deve osservarsi che la questione presenta aspetti di notevole interesse, dal lato delle finanze regionali, posto che dal pertinente bilancio sono trasferite importanti risorse al comparto, sia a titolo di funzionamento, sia a titolo di contribuzione (nel corso del 2018, risultano erogati complessivamente oltre 30

[9] Con ordinanza del TAR n. 180/2019 sono stati sospesi gli effetti del provvedimento impugnato e per il merito è stata fissata l'udienza dell'11 marzo 2020.

milioni di euro)[10].

***

1.2 I principali aspetti gestionali dell'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento al rendiconto[11], il riconoscimento ottenuto anche in sede costituzionale (da ultimo sentenza n. 31 del 2019) della pretesa vantata dalla Regione nei confronti dello Stato, in materia di entrate, è stato considerato funzionale, assieme alle soluzioni organizzative e contabili messe in atto nel corso del 2018, alla prospettata esigenza di ridimensionamento del debito regionale (attraverso il dimezzamento della durata del mutuo pluriannuale autorizzato nel 2015 per far fronte al disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario, nonché l'incremento del tasso di copertura dei residui perenti, in ragione dell'elevato carico che tale massa passiva continua a esercitare sul quadro economico-finanziario).

Si è osservato in passato che, se uno degli snodi della riforma contabile è stato quello di far affiorare la reale dimensione dei disavanzi degli enti territoriali, in termini reciproci, un ruolo altrettanto essenziale è attribuito all'impegno di riduzione del *deficit* accertato, che, in aderenza ai canoni fondamentali di economicità, produca effetti positivi ai fini della liberazione di risorse da destinare alle politiche pubbliche.

Anche nell'esercizio in esame, come accennato in premessa, il risultato di amministrazione presenta un valore negativo; il dato positivo della gestione, seppure in significativo miglioramento rispetto al 2017, continua infatti a essere gravato dall'ingente saldo passivo scaturito dalle attività di revisione e di assestamento delle scritture contabili, attuate per il passaggio al sistema armonizzato, nonché dalle importanti perdite del servizio sanitario.

---

[10] Secondo quanto riportato nel rapporto di gestione redatto dall'Ufficio di controllo interno.

[11] Relazione del Presidente della Regione, cit.

Su tale andamento, che si registra ormai senza discontinuità nei bilanci regionali dell'ultimo triennio, un peso notevole ha avuto anche l'esigenza di agire con rigore sulla mole dei residui perenti accumulati nel corso degli anni, che ha imposto di individuare adeguate risorse per onorare i debiti scaduti.

Nel complesso settore, la Regione ha adottato da tempo provvedimenti tendenti a delimitare il fenomeno, a fronte delle preclusioni sancite dalle nuove disposizioni contabili (l'istituto non è più applicabile dal 2015).

L'attenzione privilegiata riservata alle situazioni debitorie sottostanti a tale ordine di residui (espunti dalle scritture finanziarie per essere annotati nelle scritture patrimoniali) trova spiegazione sia nella elevata dimensione del loro ammontare[12], sia nella circostanza che nel bilancio di competenza deve essere costituito uno specifico accantonamento (Fondo riassegnazione dei residui perenti), nella quota fissata dall'art. 60 comma 3 del D. L.vo 118 del 2011.

La Sezione di controllo, a seguito di accertamenti svolti sulle procedure conseguenti alle iniziative promosse dall'Ente[13], pur avendo evidenziato il sostanzioso decremento del carico debitorio, soprattutto a esito dei riscontri eseguiti nel corso del 2018 (oltre 1/3), ha sottolineato, tuttavia, la ridotta capacità di realizzazione, in termini di programmazione, insita negli impegni di spesa oggetto di perenzione, nonché le ricadute che discendono dalla loro cancellazione, rispetto alle corrispondenti pretese creditorie, qualora non siano garantiti fondamentali momenti di raccordo con gli atti contabili dei soggetti destinatari.

Tale ultima considerazione, come ricordato nei precedenti giudizi, chiama in causa la necessità, solo in parte affrontata[14], di regolare, nell'ambito delle

[12] Nelle rilevazioni del 2017 della Sezione Autonomie della Corte dei conti - Del. n. 17/SEZ/AUT/2017/FRG, il più alto tra le Regioni italiane.
[13] Sezione del controllo - deliberazione n. 50 del 2019.
[14] Nella relazione allegata alla citata deliberazione n. 50 del 2019 si dà atto che in applicazione della L.R. 5/2017 – legge di stabilità 2017, art. 2, comma 4, è stato consentito ai **Comuni** – già beneficiari di **interventi**

amministrazioni del Sistema regionale, le relazioni economiche con i vari livelli territoriali (in particolare, Autonomie locali e Aziende sanitarie), in forza della posizione di "finanziatore" che l'erario regionale assume nei loro confronti, al fine di intraprendere una completa opera di riconciliazione delle rispettive posizioni di debito e credito.

Preme, ancora una volta, ribadire che l'indispensabile ricomposizione delle partite finanziarie coinvolge in modo particolare proprio l'ambito dei residui perenti, i quali sono prevalentemente correlati al trasferimento di somme a favore dei numerosi enti isolani, che si pongono come soggetti attuatori di interventi sovvenzionati dalla Regione; a causa delle sfasature temporali, tipiche di siffatta modalità di erogazione della spesa regionale (soprattutto in ambito di opere pubbliche), cadenzata su adempimenti del beneficiario, talora non sottoposti a termini rigorosi, si è prodotto negli anni un progressivo accumulo della massa debitoria nelle relative contabilità.

Tale situazione, che è andata aggravandosi nel tempo, è stata oggetto di più verifiche disposte in via straordinaria dagli Uffici regionali[15], da ultimo, con legge regionale n. 40 del 2018 (art. 5), in applicazione della quale si è determinata un'ulteriore contrazione dell'ammontare complessivo della voce passiva, pari a circa 400 milioni di euro, ovvero il 37% del totale registrato a inizio esercizio.

Parte delle cancellazioni effettuate nell'anno esaminato, pari a 344 milioni di euro, risulta in realtà riferita a reimputazioni. Nello stesso art. 5 della L.R. 40 del 2018, è stato infatti specificato che per i residui per i quali, in sede di ricognizione, sia stata certificata la **permanenza di obbligazioni giuridiche vincolanti**, le relative spese di investimento possano essere ricollocate negli

ex L.R. 37/1998 - di incamerare le quote di finanziamento residue per interventi a suo tempo avviati dal 2000 al 2006, a condizione che fosse stata raggiunta la percentuale di spesa del 70% dell'importo assegnato.

[15] Con legge regionale n. 7 del 2014, da cui era derivata una riduzione dei residui perenti pari al 22%.

esercizi 2019 e 2020, con contestuale eliminazione delle poste in perenzione.

Per la copertura delle future riassegnazioni, pari a 315 milioni di euro, la medesima norma ha autorizzato la contrazione di un mutuo a erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Nel rinviare più puntuali considerazioni sui risvolti di tale operazione sullo stato patrimoniale, essendo stata disposta una riduzione dei debiti temporalmente non allineata alla reiscrizione dei corrispondenti impegni nei bilanci successivi, va comunque precisato che la correlata determinazione sia del risultato dell'esercizio e sia del patrimonio netto, i quali registrano un incremento legato alle minori passività, si ripercuote, in una sorta di effetto domino, sulle gestioni a seguire, producendo un'interruzione nella continuità dei conti e nella completezza dei bilanci.

Inoltre, il decremento conseguito a dette operazioni si riverbera anche sulla quantificazione del fondo iscritto nella parte finanziaria del rendiconto, ad aggi attestato su una percentuale di copertura superiore al 70%, per cui va comunque rilevato che tale valore è calcolato in rapporto alla componente patrimoniale come sopra rettificata.

Sulla base di quanto rappresentato in sede istruttoria dall'Ente regionale, la Sezione ha comunque escluso che, pur prescindendo dagli effetti della contabilizzazione sulle risultanze finali, possa essere inficiato il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Sul piano sostanziale, infine, non possono dirsi del tutto superate le perplessità espresse in occasione dei precedenti giudizi, sul rischio che tali oneri, pur provenendo dal passato, possano generare un non previsto aumento del fabbisogno corrente, ovvero comportare l'ulteriore posticipazione delle spese, per lo più di investimento, inizialmente progettate per accrescere lo sviluppo

dell'economia regionale e mai, fattivamente, avviate o concluse[16].

In definitiva, pur dando atto positivamente delle azioni intraprese, a fronte del volume dei residui perenti comunque stimato (circa 680 milioni di euro), è quanto mai opportuno che le specifiche situazioni continuino a essere oggetto di assiduo e attento monitoraggio, affinché sia puntualmente vagliata la permanenza delle ragioni di esazione da parte del creditore[17], data l'inevitabile ripercussione che tale quota di debito (dal lato della Regione) produce sul completo risanamento dei conti, che, già avviato sul piano finanziario, dovrà essere completato anche sul piano economico.

Quest'ultimo aspetto chiama in campo, più in generale, l'esigenza di una sempre maggiore responsabilizzazione della gestione della spesa che continua a presentare tratti problematici, soprattutto per ciò che attiene alla corretta individuazione dei tempi di esecuzione degli interventi.

Al proposito, viene in evidenza, nel corso del 2018, l'entrata in vigore della L.R. n. 8 - "*Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture*"- nella quale sono state oggetto di riconsiderazione le procedure per la realizzazione delle opere pubbliche di competenza regionale. Atteso che le disposizioni non innovano il sistema di delegazione amministrativa – da parte della Regione verso gli enti del territorio - per l'esecuzione dei lavori, dovrà attendersi la concreta operatività della riproposta formula, per valutarne l'impatto, sotto il profilo finanziario-contabile, in termini di miglioramento dell'efficienza della spesa e della sua semplificazione.

Nel contesto delineato, permangono profili di criticità nell'andamento dei residui, ancora meritevoli di attenzione, per i possibili riflessi sugli equilibri di bilancio.

---

[16] Su tale aspetto, cfr. Sezione autonomie n. 4/2002.

[17] Si tratta, infatti, di obblighi verso terzi che, pur non figurando più nel documento finanziario, continuano a gravare sulle disponibilità di esercizio, quanto meno in termini di garanzia di assolvimento.

La Direzione generale dei Servizi finanziari, per l'esercizio esaminato, ha fornito puntuali indicazioni in sede di riaccertamento ordinario, affinché, da parte dei Centri di responsabilità, fossero esplicitate con cura le motivazioni, da attribuire a circostanze sopravvenute, poste a fondamento delle modifiche dei termini originariamente fissati per la conclusione delle attività.

Anche in questo frangente, può cogliersi l'attenzione riservata dall'Ufficio ai cronoprogrammi e alla loro corretta modulazione da parte delle articolazioni competenti, al fine di conseguire appieno la funzione programmatoria del bilancio, prescrivendo un'analisi attenta sui fattori che hanno portato al mancato rispetto degli obiettivi.

Nonostante le misure adottate, tuttavia, la rigorosa individuazione dei tempi di esecuzione continua a essere problematica.

La stessa finalità di superamento di un approccio incrementale del processo di allocazione delle risorse, che consenta un'effettiva simmetria tra le spese pianificate e la capacità di essere portate a compimento (il che equivale ad assicurare piena coerenza tra gli obiettivi attesi e i risultati ottenuti), non può dirsi, alla luce dei dati rilevati, compiutamente conseguita.

Altrettanto deve prospettarsi per quanto attiene, su un piano propriamente contabile, alla scrupolosa osservanza **del principio della competenza finanziaria** potenziata, passaggio nevralgico della riforma, imperniata sul concetto di esigibilità delle obbligazioni, che ne impone l'imputazione nell'esercizio in cui vengono a scadenza.

In stretta connessione con tale basilare strumento di rilevazione, si colloca anche la manovra straordinaria di riaccertamento dei residui attuata in occasione del passaggio al sistema armonizzato.

Negli ultimi anni si è sottolineato che la *ratio* sottesa alla complessa operazione, definita dalla Corte costituzionale quale misura emergenziale di

natura tassativa, è da rinvenirsi nella necessità di portare in superficie a un dato momento storico il deficit dell'ente, per consentire di rimediare alle disfunzioni e patologie che affondano le loro radici nel passato (sentenza n. 6 del 2017).

Similmente a quanto accaduto nei precedenti esercizi, sono state riscontrate elevate reimputazioni sul fronte delle spese, delle quali una percentuale ragguardevole si riferisce proprio ai residui già oggetto di riaccertamento (circa il 50% totale), i quali subiscono pertanto reiterati differimenti a gestioni successive.

Nella relazione di verifica, a seguito di approfondimenti istruttori volti ad accertare le ragioni del critico andamento, è stata ricostruita la portata del fenomeno, facendo emergere che la maggior parte delle spese rinviate (circa il 94%) si riferisce al Titolo II (ovvero alle spese in conto capitale), confermando quanto già evidenziato sugli effetti negativi che discendono da simili esiti sulla programmazione.

Avvalorano tali conclusioni anche gli indici registrati nel "Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018", che rivelano un generalizzato trend negativo delle spese per investimenti, sia sul versante della relativa incidenza (poco meno del 10% del totale), sia sul versante del valore pro-capite dei medesimi, in rapporto alla popolazione residente, risultato in calo rispetto all'anno precedente (451 su 529).

Traspare, tuttavia, piena consapevolezza dell'importanza del problema nei provvedimenti attraverso i quali sono state avviate plurime iniziative tese ad arginare le anomalie descritte, richiamando l'attenzione sulla rilevanza della programmazione operativa ai fini della realizzazione delle politiche di bilancio.

Tale fattore è stato inserito quale elemento essenziale ai fini della misurazione dei risultati dirigenziali, attraverso la specificazione di obiettivi

ritenuti funzionali a un maggiore governo della spesa, nonché a un più tassativo controllo sulla formazione di residui, destinati ad avere un ruolo del tutto marginale nell'impianto di nuova generazione.

Sotto quest'ultimo profilo, deve rilevarsi che la gestione di competenza, sebbene mostri un netto miglioramento dal lato dei residui passivi, continua a registrare incrementi nel tasso di accumulo dei residui attivi, che presentano una maggiore sofferenza nella riscossione delle entrate statali e comunitarie, con una prevalenza per i contributi agli investimenti (di cui al titolo IV).

Anche nell'anno esaminato, continuano a evidenziarsi non esigue cancellazioni definitive di crediti e debiti, molti rivenienti dalle passate gestioni.

Per quanto attiene all'eliminazione di residui attivi non può omettersi di notare che il dato contabile, come affermato nella stessa Relazione di verifica, *se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in funzione di correttezza della massa creditoria e, pertanto, di veridicità dei saldi di gestione*, *sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché comporta una riduzione del volume delle risorse in gestione.*

Da parte di questa Procura è stata già rimarcata l'estrema delicatezza delle operazioni di "stralcio" dei crediti accertati, da eseguire solo nel caso di motivata impossibilità di mettere in riscossione le somme, tenuto altresì conto che nei casi di intervenuta prescrizione del diritto, che ne precluda la realizzazione, possono evidenziarsi ipotesi di pregiudizio erariale per il minore introito derivato all'Ente.

Anche a tale proposito, interessa conclusivamente ribadire quanto accennato in premessa sul ruolo fondamentale attribuito alla rinnovata funzione programmatoria e di livello gestionale in capo ai Centri di responsabilità, al fine di assicurare il corretto impiego delle risorse, evitando pericoli di

immobilizzazione o, al contrario, di mancata concretizzazione delle stesse (minori entrate).

***

1.3 La responsabilizzazione delle strutture e la misurazione dei risultati.

Per completare le misure tese all'applicazione dei principi di armonizzazione, l'Amministrazione si è dotata, a partire dal 2017, del ***Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio***, di cui all'art. 18 bis del D. L.vo 118 del 2011[18].

Sulla base della Relazione illustrativa dei risultati conseguiti e dell'analisi degli scostamenti nell'esercizio 2018, adottata con deliberazione della Giunta regionale n. 27/32 del 23.07.2019, la Sezione di controllo ha riferito della particolare significatività di alcuni indicatori, di sicuro interesse anche ai fini delle valutazioni delle attività gestionali.

Nella nuova dimensione economico-finanziaria, tali rilevazioni di valenza trasversale, che svolgono una funzione integrativa e di supporto della documentazione contabile, divengono uno strumento irrinunciabile per monitorare l'andamento dell'Ente e consentono di far emergere il grado di efficienza e di virtuosità o le eventuali carenze.

Il predetto Piano costituisce un ulteriore tassello nell'insieme delle soluzioni normative e provvedimentali messe in campo negli ultimi anni, contribuendo a ultimare il percorso teso a una sempre maggiore correlazione tra bilancio e *performance.* Alla medesima finalità risponde il **Piano delle prestazioni organizzative 2018**, parimenti volto ad ancorare il sistema di valutazione dirigenziale al raggiungimento degli obiettivi (direzionali e operativi) affidati.

Come sottolineato in occasione del precedente esercizio, le misure si

[18] Deliberazione della Giunta regionale n. 13/19 del 13/03/2018.

pongono nel solco della disciplina legislativa in materia di organizzazione delle amministrazioni pubbliche, introdotta con il D. L.vo n. 74 del 2017 che, modificando il D. L.vo 150 del 2009, al comma 1-ter dell'articolo 10, ha stabilito che il Piano della *performance* debba essere adottato *"in coerenza …. con il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio…"*, prevedendo altresì che il conseguimento degli obiettivi di bilancio costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa[19].

In questa ottica, l'Organo di governo ha adottato nell'anno di riferimento diverse disposizioni finalizzate a garantire l'osservanza dei tempi di conclusione degli interventi programmati.

Con le linee di indirizzo del *Piano della prestazione organizzativa* 2018, elaborate dall'esecutivo regionale con delibera n. 6/9 del 6 febbraio, sono stati individuati obiettivi strategici trasversali per i diversi comparti dell'Amministrazione, essenzialmente incentrati sul presidio della spesa pubblica.

In vista delle scadenze correlate agli impegni assunti in sede europea e a quelli nazionali discendenti dal "Patto per la Sardegna", sono stati definiti i *target* collegati alla efficienza della gestione delle attività sostenute con fondi strutturali, nonché di quelle inerenti a spese ordinarie regionali, avuto riguardo all'esigenza di ridurre sia le reimputazioni, sia le economie[20].

Si tratta, come visto, di anomalie procedurali che non accennano a risolversi e che costituiscono, nelle stesse dichiarazioni dell'Ente, una priorità da affrontare in via definitiva.

Sul versante delle politiche indirizzate al miglioramento delle prestazioni organizzative, va rilevato che, sin dal 2012, la Commissione Europea (ARES

[19] Articolo 5, comma 1, seconda parte, del D. L. vo n. 150/2009.
[20] Rapporto di gestione 2018, Ufficio di controllo interno di gestione della Regione Sardegna.

2012/1326063) aveva individuato nella programmazione, gestione e controllo degli interventi a valere sui fondi europei una criticità sistemica nazionale e nel 2014 (ARES 2014/969811) era stata esplicitamente avanzata la richiesta di adozione di un Piano di Rafforzamento Amministrativo (PRA) da parte dell'organo politico-amministrativo regionale per i programmi di competenza. Nel 2018 è stato approvato il PRA II fase, relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020 (deliberazione n. 53/24 del 29 ottobre 2018), all'interno dell'Accordo nazionale di Partenariato del 2014, come modificato nel 2018.

A tale riguardo, rimane d'attualità quanto espresso in occasione delle precedenti parifiche, in ordine alla necessità delle misure adottate in ambito di entrate comunitarie, per evitare ritardi e scongiurare il rischio di mancato conseguimento dei traguardi previsti per l'anno interessato[21]

Già con l'art. 3, comma 3, della L.R. 15 marzo 2012, n. 6 (Legge finanziaria 2012), era stato stabilito che, dall'omesso utilizzo delle risorse nei termini, da cui derivi il disimpegno automatico da parte dell'Unione europea di quanto assegnato, discenda, *per i dirigenti responsabili di linea, una riduzione del trattamento di risultato non inferiore al 50 per cento.*

Con l'adozione della deliberazione della Giunta regionale n. 6/9 del 2018, sopra richiamata, al fine di innalzare il livello di responsabilità nella gestione dei medesimi fondi, gli obiettivi di spesa certificati sono stati ancorati al Piano delle prestazioni organizzative, realizzando uno stretto collegamento tra *performance* e risultati.

Sotto questo profilo, è indubbio che il Piano 2018 si caratterizzi, in termini innovativi, per un maggiore dialogo tra la fase di programmazione e quella di gestione, rispetto allo stesso del 2017.

[21] E' quanto si legge nella Relazione sulla gestione 2018 cit. pag. 237 e ss..

Esso è però intervenuto con un certo ritardo, essendo stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/39 del 02.10.2018. Ciò ha prodotto, come emerge dal Rapporto di gestione dell'Ufficio di controllo interno, inevitabili riflessi *su tutto il processo di programmazione operativa delle strutture organizzative dell'Amministrazione regionale, nonché sulla tempistica del monitoraggio infra-annuale.*[22]

Sul punto, è stato sottolineato che, per poter disporre di strumenti programmatori realmente praticabili ed efficaci, risulta essenziale comprimere i tempi di approvazione del documento; ciò al fine di assicurare la tempestività nella definizione degli atti gestionali annuali da parte dei settori coinvolti, consentendo la valorizzazione dell'attività di impostazione e la netta separazione, cronologica e funzionale, dai compiti di vigilanza e di rendicontazione.

Invero, l'osservanza del fattore tempo nell'ambito del percorso iterativo tra la pianificazione di primo (fase di selezione delle strategie) e di secondo livello (individuazione degli obiettivi direzionali e formulazione degli obiettivi gestionali attraverso i POA) e il processo di controllo e di misurazione costituisce un prerequisito per un'organizzazione "*performante*".

A esso si aggiunge il necessario dimensionamento delle risorse dedicate alle specifiche finalità. Tuttavia, nonostante il Piano preveda che per ogni obiettivo siano indicati gli stanziamenti di bilancio, nonché le somme impegnate e pagate, al fine di rendicontare il loro impatto sul piano finanziario, dalla disamina effettuata dal medesimo Organismo è risultato che meno del 10% degli stessi presenta una correlazione con la componente contabile.

Per il peculiare aspetto, deve ribadirsi che, nel mutato contesto di bilancio, un ruolo preminente è svolto dai Centri di responsabilità, ai quali spettano

[22] Rapporto di gestione cit.

costanti verifiche sull'attendibilità degli stanziamenti e sul corretto andamento della spendita delle somme assegnate.

Con queste finalità, infatti, ai Dirigenti, in qualità di **"funzionari responsabili della spesa",** è affidato il fondamentale compito di segnalare il rischio che le previsioni iniziali siano disattese, affinchè possano essere adottate le misure correttive atte a evitare la violazione dei diversi limiti stabiliti dalle norme (art. 1, comma 21, della L. 266 del 2005 e art. 60, commi 14 e 15, del D.L. 112 del 2008).

In ultima analisi, con riferimento all'esercizio considerato si colgono - nonostante il riallineamento, sul piano sostanziale, degli atti in cui si concretizzano, su ambiti diversi, le attività di pianificazione - le criticità derivanti dalle disomogeneità e dai ritardi che hanno contrassegnato il completamento delle fasi di programmazione.

Le misure sinora descritte, adottate nell'ambito dell'apparato regionale, appaiono indubbiamente inquadrabili in un'ampia azione di consolidamento delle varie forme di controllo intestate all'Ente ai sensi del D. L.vo 286/1999, come integrato e modificato dal D. L.vo 150/2009, avente a oggetto il riordino dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività delle pubbliche gestioni**,** peraltro mai formalmente recepito.

Di contro, permane l'esigenza, non più rinviabile, di concludere un analogo e parallelo percorso di potenziamento delle attività di vigilanza nei confronti degli enti e delle agenzie, soprattutto nel comparto sanitario e degli organismi partecipati, al quale è stato dato solo parziale avvio.

Nello stesso rapporto di gestione, non diversamente dalle precedenti edizioni, si ribadisce la necessità di completare il complesso metodologico avviato e volto a verificare la rispondenza dei risultati della gestione di tali

organismi ai piani, ai programmi e agli obiettivi strategici.

Per quanto attiene, in particolare, alla sfera sanitaria, la Sezione di controllo, nella Relazione approvata con deliberazione n. 77 del 2019[23], se da un lato ha preso atto che nel corso del 2018 e del 2019 si è proceduto alla valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai Direttori generali delle Aziende per l'esercizio 2017 e all'attribuzione degli obiettivi per il 2018, dall'altro ha rilevato che essi sono stati oggetto di plurime rimodulazioni e continui aggiornamenti (con ciò intervenendo più volte sull'assetto programmatico iniziale).

In particolare, lo stesso *target* collegato al rispetto dei tempi per l'approvazione dei bilanci di esercizio (obiettivo del 2018, riferito ai bilanci 2017) è stato rivisto durante l'anno, legittimando, in ragione delle difficoltà determinate dal ricalcolo delle perdite pregresse (sulla cui portata si è riferito nella precedente requisitoria), lo slittamento del termine per la definizione dell'iter contabile, come dalla stessa Regione rappresentato[24].

Tale dato, al di là di una sua valenza formale, costituisce un punto cruciale nella dinamica dei flussi finanziari regionali verso le aziende, posto che proprio dalle asimmetrie temporali che connotano le rilevazioni nei rispettivi documenti di bilancio, sono scaturite negli anni onerose situazioni di disavanzo, come emerse nella loro dimensione complessiva in occasione del rendiconto 2017.

***

1.4 Il comparto sanitario.

Il "comparto salute" rappresenta un nevralgico ambito di intervento, al cui andamento occorre prestare particolare attenzione, sia per i riflessi connessi al perdurare di situazioni di squilibrio economico-finanziario del servizio

[23] Deliberazione n. 77 del 2019, relativa alla "Verifica del bilancio d'esercizio 2017 dell'ATS Sardegna e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018".
[24] Deliberazione G.R. n. 33/6 del 26.06.2018

sanitario regionale e sia per la congiunta esigenza di dare definitivo impulso alle azioni volte a realizzare gli obblighi di risanamento, nel rispetto dei parametri nazionali ed europei di riferimento.

Ha evidenziato la Corte Costituzionale, in plurimi interventi in materia[25], che la gestione del settore deve essere improntata ad alcuni principi inderogabili:

- da un lato, il diritto alla salute si traduce in "spese costituzionalmente necessarie", assicurate attraverso la determinazione dei livelli essenziali di assistenza (LEA) da parte del legislatore nazionale e garantite, a livello locale, anche nel caso di insufficienza delle risorse;
- dall'altro, atteso che in caso di deficit strutturale è fatto divieto di integrare i livelli essenziali delle prestazioni fino all'effettivo rientro, le regioni devono essere in grado di "*separare il fabbisogno finanziario destinato a spese incomprimibili da quello afferente ad altri servizi sanitari suscettibili di un giudizio in termini di sostenibilità …*".

In funzione di tale esigenza, un aspetto innovativo della disciplina contabile (art. 20 del D. L.vo 118 del 2011) è costituito dal dovere di perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio (con la scomposizione della spesa obbligatoria ai fini del suo collegamento con l'entrata, avuto particolare riguardo all'estinzione del disavanzo pregresso): tale individuazione, avviata dalla Regione dall'esercizio 2016, nell'anno in esame, è stata formulata in termini più aderenti alle esigenze informative imposte dalla norma.

L'esito verso la puntuale simmetria tra la spesa sanitaria obbligatoria (LEA) e non obbligatoria e le fonti di copertura costituisce, pertanto, un importante traguardo, propedeutico al raggiungimento della dovuta trasparenza

[25] Sentenze n. 117/2018, n. 18/2019 e n. 233/2019.

nella regolazione dei trasferimenti al sistema nel suo complesso.

Entro tale contesto si collocano i progetti di razionalizzazione dell'intera area, nell'ottica del risparmio e per far fronte alla condizione di grave perdita registrata nel corso degli ultimi anni.

Come di consueto, nell'esercizio 2018, il comparto ha canalizzato un assai consistente flusso di risorse che, pur con un lieve accrescimento, si è mantenuto su un livello pressochè invariato, a conferma dell'inversione di tendenza iniziata dal 2014, in cui per la prima volta si era registrata una diminuzione pari a circa 10 punti percentuali.

Infatti, l'incidenza degli stanziamenti della Missione 13 "Tutela della salute", nel periodo considerato, si è attestata sul 36,8%[26] che, raffrontata alla media rilevata,[27] denota un andamento non apprezzabilmente modificato.

La Regione, con proprie leggi (n. 5 del 2015 e n. 5 del 2016), ha stabilito che, a decorrere dal 2015, il finanziamento del servizio sanitario abbia luogo attraverso uno specifico Fondo, quantificato sulla base del fabbisogno determinato a livello nazionale e dei relativi costi standard, tenuto conto delle maggiorazioni derivanti dalle particolari condizioni territoriali insulari (art. 29).

Le somme iscritte nel bilancio regionale 2018, pari a 2.920 milioni di euro, sono risultate maggiori di circa 35 milioni di euro, calcolati al netto del saldo negativo per mobilità interregionale, rispetto agli indici fissati dal CIPE[28]; la differenza è stata destinata, tra l'altro, all'acquisto di medicinali innovativi e oncologici, al fondo per l'esclusività del rapporto di lavoro del personale

[26] Nell'ambito della sanità, missione 13, le previsioni definitive (3882,9 milioni), hanno rappresentato il 36,8% del complesso degli stanziamenti, al netto del disavanzo di amministrazione, e sono state superiori alle stesse del 2017 di un punto percentuale (3.662,1 milioni pari al 35,8%). Gli impegni del comparto (3.670,1 milioni) hanno costituito il 45,1% del totale degli impegni, dato superiore allo stesso del 2017 (3.483 milioni pari al 43,8%del totale dell'anno) L'ammontare dei pagamenti (3.649 milioni nel 2018) sugli impegni assunti è risultato del 99,4%. Nel 2017 si erano registrati pagamenti per 3.372,6 milioni. Conclusivamente, il comparto incide per il 36,8% sugli stanziamenti complessivi dell'anno, ed esprime una capacità di impegno e di pagamento superiore al 99%.

[27] Gli indici calcolati dal 2014 al 2017 sono stati pari, rispettivamente, al 44,27%, 34,17%, 35,47%, 34,30%

[28] Delibera CIPE n. 72 del 2018.

dirigente e a forme di assistenza.

Come più articolatamente riferito in precedenti requisitorie, per le aziende del SSR, sulla base di specifici provvedimenti assunti dalla Giunta regionale, è stato dato seguito alle previsioni del Titolo II del D. L.vo 118/2011 limitatamente alla redazione dei bilanci e alla tenuta della contabilità, al fine di consentire la necessaria omogeneità con gli altri enti operanti nel territorio nazionale[29].

Pertanto, deve ancora una volta rilevarsi che l'obiettivo di dare pieno ingresso ai principi dell'armonizzazione, per il consolidamento dei conti, continua a rimanere non del tutto attuato: l'opzione seguita non assicura, infatti, la completa comparabilità tra le scritture della Regione e quelle corrispondenti della sfera sanitaria.

Nonostante la puntuale previsione legislativa in materia di contabilità delle aziende del settore (Leggi regionali n. 10/2006, art. 29, n. 17/2016, artt. 10 e 11) e di controlli sugli atti, si registrano ancora ritardi nell'approvazione dei bilanci di esercizio di competenza, che gravano sulla stabilità dei conti e sulla confrontabilità dei dati economico - patrimoniali.

In passato, si è dato atto dell'avvio del programma di riforma del servizio sanitario che ha visto nel 2016 (L.R. n. 17) l'istituzione dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS) e l'adozione di misure di adeguamento dell'intero assetto istituzionale e organizzativo[30].

Le nuove intelaiature hanno subito plurime modifiche anche nel corso del

[29] Come già rilevato nella Requisitoria per l'esercizio 2015, sebbene nella legge regionale n. 5 del 2015 fosse stata prevista l'applicazione in via esclusiva del Titolo II del D. L.vo 118/2011 alle aziende del SSR, in sostituzione della L.R. n. 10 del 1997, la Giunta regionale con deliberazione n. 30/30 del 16.06.2015 ha espresso il convincimento che tale complesso normativo dovesse trovare applicazione solo nei riguardi di quelle Regioni che gestiscono la spesa sanitaria con le risorse provenienti dal Fondo sanitario nazionale e, quindi, non in Sardegna.

[30] L'esecutivo regionale ha dato avvio alla riforma della rete ospedaliera e territoriale con i seguenti provvedimenti: DGR n. 38/12 del 28.7.2015; DGR n. 60/2 del 2.12.2015; DGR n. 6/15 del 2.2.2016. Il processo di riforma si è completato con l'approvazione da parte del Consiglio regionale, nella seduta del 25 ottobre 2017, della ridefinizione della rete ospedaliera regionale. L'art. 1, comma 5, della L.R. n. 17/2016 stabilisce che l'area di consolidamento, è conseguentemente rideterminata come segue: Azienda per la tutela della salute (ATS); Azienda ospedaliera "G. Brotzu"; Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari; Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari; Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

2018, per cui allo stato lo scenario non può dirsi del tutto definito, attesi gli assestamenti inevitabilmente connaturati al processo di cambiamento.

Lo stesso Piano di riorganizzazione e di riqualificazione, varato nel 2015, è stato oggetto, nell'anno considerato, di una duplice rimodulazione (Deliberazioni G.R. n. 23/6 del 08.05.2018 e n. 64/17 del 28.12.2018); in particolare, con quest'ultimo provvedimento, è stata modificata l'impostazione di fondo, che ha comportato la riconfigurazione in termini di "piano di rientro", al dichiarato *fine di procedere al rafforzamento del percorso virtuoso di riorganizzazione e di riqualificazione del SSR e di migliorare il monitoraggio del conferimento delle coperture necessarie ad assicurare gli equilibri di bilancio...*

Sotto il profilo della molteplicità degli atti succedutisi nell'arco temporale di riferimento, che hanno interessato vari momenti - di impostazione e attuativi -, la stessa Sezione di controllo, in occasione delle verifiche effettuate su bilanci aziendali[31], ha messo in risalto come le frequenti modifiche, spesso adottate durante l'esercizio o ad attività in corso, determinino discontinuità negli stessi interventi di riorganizzazione.

Non può che ribadirsi, anche in questa sede, che le ripetute variazioni apportate agli atti di programmazione implicano inevitabili conseguenze, sul piano della linearità e dell'organicità della gestione, soprattutto per quanto concerne la stabilità del contesto operativo e il perseguimento degli obiettivi fissati; per altro, con specifico riguardo all'anno 2018, i target stabiliti in sede di pianificazione generale e assegnati ai vertici dirigenziali sono stati oggetto di rettifiche in senso riduttivo – con risvolti evidenti sulla significatività della misurazione dei risultati.

Il fenomeno è stato oggetto di rilevazione, in occasione dei richiamati controlli svolti dalla Sezione, pure in ordine al procedimento di **determinazione**

[31] In particolare, cfr. deliberazione n. 77 del 2019.

e assegnazione annuale delle risorse dal bilancio regionale - per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, nonché per la copertura dei disavanzi maturati – per cui è stato osservato il carattere di provvisorietà, in ragione della rivisitazione degli importi in più momenti, anche a esercizio concluso.

Le ricadute derivate dal disallineamento tra i tempi di acquisizione delle entrate e quelli di espletamento delle attività rappresentano una criticità ai fini dell'ordinato svolgimento dei servizi, inciso dalle diverse variazioni apportate, rese necessarie dalle descritte prassi di finanziamento.

La manovra di contenimento dei costi delle aziende sanitarie impostata nel piano di razionalizzazione per il triennio 2018-2020, secondo quanto riportato nella relazione sulla gestione, prefigura risparmi complessivi per circa 146 milioni di euro (ottenuti per compensazione con gli incrementi connessi agli interventi di riordino della rete ospedaliera stimati, a loro volta, in circa 60 milioni).

Tuttavia, in sede di verifica sul rendiconto, è stato evidenziato che, in carenza di elementi informativi sul raggiungimento degli obiettivi predeterminati per il periodo in esame, non risulta valutabile l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni.

Dalle analisi svolte ai sensi dell'art. art. 1 comma 170 della L. 266 del 2005, già menzionate, è stato riscontrato, per il 2018, un incremento complessivo dei costi della produzione delle realtà controllate[32]. Elemento questo che, malgrado i miglioramenti dei risultati gestionali, potrebbe produrre effetti ai fini del conseguimento del livello di riduzione delle spese fissato dalla Regione, che prevedeva una diminuzione globale per tale coefficiente[33].

[32] Nello specifico, dalle Deliberazioni della Sez. controllo n.76/2019 e n. 77/2019 emerge che con riferimento ai dati dell'ATS Sardegna e dell'AO Brotzu è stato registrato un incremento, per il 2018, rispettivamente di + 2,33 e + 6,2 punti percentuali rispetto al 2017.
[33] Deliberazione Sez. Controllo 76 e 77 del 2019, cit.

L'andamento dell'intero comparto sanitario regionale[34], sulla base delle ricognizioni effettuate in sede di Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, si conferma di segno negativo, registrando un risultato di gestione di -206.581 milioni di euro (con un disavanzo non coperto pari, alfine, a 321.600 euro).

Il monitoraggio condotto dalla Sezione Autonomie della Corte sui risultati di tutte le Regioni ha fatto emergere una situazione articolata e di non semplice lettura con riferimento agli Enti ad autonomia differenziata, rispetto ai quali le politiche di contenimento, proprio in ragione della loro specialità, si sono rivelate non sempre decisive. Dalle ricognizioni eseguite, è confermato che la Sardegna, nel 2017, come già nel 2016 e nel 2015, risulta tra le realtà con il disavanzo *pro capite* più elevato (-411,77 euro)[35].

Nel terzo anno di attuazione del Piano di riorganizzazione permangono opacità che confermano una spesa sanitaria ancora non in linea con i paradigmi della sana ed equilibrata gestione, e dunque non completamente affrancata dal peso del debito (che comunque si registra in progressiva diminuzione).

Le sfasature temporali che contraddistinguono i pagamenti e il ripiano delle perdite si accompagnano ad altri profili problematici riscontrati con riferimento alla spesa per servizi sanitari[36]; nel complesso, rimane pertanto difficile, a consuntivo, valutare il raggiungimento degli obiettivi programmati. Simili considerazioni investono anche la gestione del sistema informativo con specifico riguardo alla parte deputata a governare i processi di erogazione.

Anche su tale piano, occorre pertanto ribadire la necessità di un rafforzamento di tutti gli strumenti di indirizzo e di monitoraggio nei confronti

---

[34] ATS, AO Brotzu, AOU Sassari, AOU Cagliari, AREUS.

[35] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali.

[36] In aumento per l'assistenza ospedaliera e farmaceutica specialistica (*File F*), diversamente dalla spesa farmaceutica convenzionata, che migliora.

degli enti e delle strutture sanitarie, al fine di ottenere una maggiore razionalizzazione, oltre che degli ambiti operativi, delle risorse umane e finanziarie assorbite dal settore, nonchè un'offerta delle prestazioni assistenziali qualitativamente appropriata nel territorio.

Dalla disamina complessiva dell'attività, emerge infatti che le misure in via di attuazione non hanno ancora raggiunto gli standard funzionali e organizzativi idonei a coniugare, sulla base di una pianificazione integrata, la duplice esigenza di potenziare la qualità dei servizi e di condurre la spesa entro i limiti di convenienza e di produttività.

Per il 2018, meritano ancora attenzione le cifre originate dalla mobilità attiva e passiva, ovvero dagli spostamenti interregionali per motivi di cura. Il saldo passivo è stato pari a euro 82.270.859[37], in aumento rispetto a quello determinato per l'esercizio precedente pari a euro 72.793.848,17 (e del 2016, in cui il saldo è stato di euro 66.280.640).

Come si è già avuto modo di notare, i dati confermano la presenza di bisogni assistenziali non soddisfatti a livello locale, o per impossibilità del SSR di rispondere a specifiche richieste (prestazioni altamente specialistiche di centri di eccellenza non presenti in loco, ovvero assistenza non erogabile in un intervallo spazio – temporale congruo) o per una percezione negativa dell'offerta sanitaria.

E proprio la corretta individuazione dei motivi posti alla base della scelta di recarsi fuori dal territorio regionale per ricevere la prestazione costituisce un presupposto essenziale per una programmazione mirata al miglioramento della qualità del servizio interno, che guardi anche al controllo della spesa indotta dalla

[37] Importo determinato all'esito dell'intesa dell'01/08/2018 della Conferenza Stato-Regioni, nonché della deliberazione CIPE n.72 del 28 novembre 2018 di riparto delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il SSN che ha determinato in € 2.885.211.486 il fabbisogno lordo della Regione Sardegna (al netto delle entrate dirette e del saldo negativo della mobilità interregionale e internazionale, rispettivamente pari a € 45.917.138, € 82.270.859 e € 2.666.519), e rideterminato lo stanziamento per il finanziamento indistinto nel bilancio regionale in € 2.920.998.454,4155. Pertanto, lo stanziamento aggiuntivo regionale (rispetto al tetto fissato dal CIPE) risulta pari a € 35.786.968,41.

mobilità medesima.

Con riferimento alle perdite del SSR non ancora ripianate al 31.12.2018[38], deve infine sottolinearsi che i tempi di approvazione del bilancio di esercizio da parte della Regione non consentono di avere dati consolidati.

Sin dal verbale della riunione del Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali tenutasi in data 2 agosto 2018 è emersa una situazione di particolare complessità per la Sardegna. In tale sede, è stato ricordato che la legislazione sanitaria vigente non ammette coperture pluriennali se non in via straordinaria e per le sole Regioni sottoposte al piano di rientro dai disavanzi sanitari, previa specifica deroga legislativa (cfr. art. 1, c. 796, lett. e), l. n. 296/2006). L'eccezionalità è, infatti, strettamente correlata al peggioramento dell'indebitamento netto che ne deriva[39].

Conseguentemente, con la L.R. n. 40 del 5 novembre 2018 sono state formalizzate le perdite del sistema sanitario regionale prevedendo un abbattimento degli oneri e un preciso impegno da parte dell'Ente, ai sensi del comma 13 dell'art. 42 del d.lgs. 118/2011, al fine di evitare l'insorgenza di ogni ulteriore potenziale disutile[40].

Le modalità di copertura relative al deficit per ammortamenti non sterilizzati - da effettuarsi per l'intero importo nel corso del 2019 con le risorse derivanti dai minori accantonamenti a carico delle entrate regionali - non potranno che essere oggetto di successive analisi in conseguenza del nuovo accordo tra Stato e Regione sui reciproci rapporti finanziari siglato in data 7

[38] Le risorse accantonate al 31.12.2018 per far fronte alle perdite pregresse ammontano complessivamente a € 354.999.408,54 pari alla somma algebrica delle perdite per ammortamenti non sterilizzati (€ 164.691.103 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2016 (€ 105.280.596 come da DGR 7/53 del 12.02.2019), per perdite 2017 (€ 85.027.710 (dato aggiornato NSIS). Come rilevato dalla Sezione di Controllo l'importo delle perdite per ammortamenti non sterilizzati è stato poi modificato con DG n. 21/27 del 04.06.2019 portando tale importo a complessivi € 165.449.930.

[39] Delibera 13/2019 – Sezione Autonomie - Referto al parlamento sulla gestione finanziaria dei servizi sanitari regionali- cfr. pagg. 107, 108 par. 4.2.2.

[40] L.R. 40 del 5.11.2018, art. 2, commi 1 e 2

novembre 2019.

Occorre, infine, positivamente dare atto che sulla base dei dati forniti alla Sezione, nel corso dei richiamati controlli,[41] è risultato che l'acquisizione dei beni e dei servizi risulta effettuata esclusivamente attraverso i sistemi Consip e le Centrali Regionali di Committenza e che, diversamente dal passato, non si sono verificate ipotesi di proroga di contratti.

Per tali profili, deve dunque rilevarsi una maggiore aderenza alle misure di contingentamento dei costi e di *spending review,* imposte dalla legge (L. 208 del 2015, art. 1, commi 548-550), che stabiliscono precisi obblighi di acquisizione aggregata di beni e servizi. Come già ricordato, infatti, per le categorie merceologiche del settore sanitario, individuate con D.P.C.M. del 24.12.2015, la violazione di tale modalità è prevista quale causa di responsabilità erariale e disciplinare dei Dirigenti (comma 549). Inoltre, il richiamato comma 550, in caso di proroga dei contratti, nel far discendere le medesime conseguenze sul piano soggettivo, commina la nullità dei relativi atti negoziali.

***

1.5 Gli interventi in materia di società a partecipazione regionale.

Un punto significativo della programmazione degli ultimi anni è rappresentato dagli interventi di razionalizzazione della spesa pubblica, estesi a tutti gli organismi del livello di governo regionale, incluse le società.

Il riassetto dei soggetti partecipati (direttamente e indirettamente) ha costituito oggetto di trattazione ricorrente nei pregressi giudizi di parificazione, in considerazione della rilevanza che la riorganizzazione del "Gruppo Pubblica Amministrazione" riveste per la Regione, ai fini del contenimento degli oneri che gravano sulle risorse pubbliche, in dipendenza delle svariate forme di gestione societaria, per lungo tempo riscontrate in espansione incontrollata.

[41] Del. n. 77 cit.

Infatti, nonostante l'intendimento sempre manifestato dall'Ente di ridefinizione del settore, nei vari progetti che si sono succeduti da un decennio a questa parte, si è assistito a una vera e propria stratificazione di entità di eterogenea natura, costituite per operare negli ambiti più diversi e, non di rado, rivelatesi improduttive o inutili rispetto agli scopi perseguiti.

Entro tale contesto, si collocano le iniziative adottate in adempimento della L. 190 del 2014 e del D. L.vo 175 del 2016 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), per la complessiva ristrutturazione dei pacchetti azionari, che segnano un'inversione di tendenza verso il ridimensionamento del fenomeno e dei rilevanti riflessi finanziari che ne scaturiscono a carico dei bilanci pubblici.

Tali disposizioni statuiscono precisi parametri di funzionalità e di convenienza che devono orientare le scelte delle Amministrazioni nell'azione di riordino, incentrando l'interesse sulla eliminazione dei soggetti *non indispensabili* al perseguimento delle finalità istituzionali e sul generale taglio delle spese di funzionamento.

Le azioni poste in essere, in attuazione del vigente quadro normativo (TUSP) e per conformarsi ai reiterati rilievi della Corte, finalizzati a ricondurre le gestioni nell'alveo della piena legalità e proficuità, si pongono nella direzione della complessiva riqualificazione delle strutture e della loro *governance*.

Dall'esame svolto dalla Sezione di controllo sui Piani 2015 e 2016[42], è risultato che, alla fase ricognitiva delle partecipazioni societarie detenute, hanno fatto seguito l'individuazione delle situazioni oggetto di dismissione, la fissazione di linee per la riduzione dei costi e la formulazione di indicazioni per accelerare la conclusione delle procedure liquidatorie.

Sotto quest'ultimo profilo, più volte, è stata infatti evocata la particolare

[42] Deliberazione n. 69 del 2017.

cautela richiesta dai casi in cui le attività di cessazione si protraggono per lunghi periodi, producendo non trascurabili ricadute sull'erario.

Si è, inoltre, focalizzata l'attenzione sull'esigenza che l'ente pervenga all'opzione di mantenere (o dismettere) le partecipazioni solo all'esito di dettagliate analisi comparative, che tengano conto di tutti i fattori da cui risultino l'utilità e l'economicità della realtà osservata.

Sebbene i dati analizzati siano, comunque, indicativi del percorso avviato per il superamento di alcuni punti critici, permane integra la necessità di un completo e attendibile riscontro del valore effettivo delle azioni e delle quote detenute nelle compagini sociali, onde concludere le profonde trasformazioni prospettate negli atti di efficientamento.

Nel 2017, con l'adozione del Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni, (deliberazione G.R. 45/11 del 27.09.2017) sono stati assunti ulteriori provvedimenti nei confronti di diversi organismi, con riguardo ai quali si delinea la prosecuzione o la conclusione delle operazioni di liquidazione e di dismissione.

Nondimeno, si deve osservare che con l'approvazione di detto documento rimangono ferme alcune problematiche già affiorate in passato.

In particolare, per quanto emerge nella relazione di verifica, non risultano pienamente esplicitate le motivazioni sottostanti alla decisione di esternalizzazione dei servizi, nonché la quantificazione dei risparmi conseguibili, con l'effetto di non consentire l'individuazione dei profili di *convenienza e sostenibilità* della scelta, ma anche gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità.

La descritta carenza è riscontrata altresì con riferimento allo "stato di attuazione" di detto Piano (deliberazione G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018), dove si riporta l'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e di

19 società partecipate indirettamente (inizialmente era stata ipotizzata la cessione di 4 società a partecipazione diretta – rispetto alle 25 censite - e di 41 società a partecipazione indiretta – rispetto alle 69 censite).

Sotto tale aspetto, nel prendere atto dei pur rilevanti sviluppi riferiti dall'Amministrazione (anche nel corso del 2019), deve segnalarsi la non differibilità di un monitoraggio costante sulle gestioni liquidatorie e, in generale, sulle situazioni di sostanziale inoperatività ovvero di sovrapposizione con le funzioni di pertinenza delle articolazioni regionali.

Per quanto attiene alle misure di controllo dei costi inserite nell'atto menzionato, resta fermo che il mancato completamento delle attività pianificate e la *carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso* non consentono di pervenire ad una valutazione definitiva sul buon esito delle iniziative programmate e solo in parte attuate.

Sempre ai fini delle procedure di revisione delle spese, con il Piano triennale di fabbisogno del personale[43], si è stabilito che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21 del 2018, istitutiva del Ruolo unico del comparto, le società partecipate dalla Regione sono tenute all'osservanza del *regime limitativo delle assunzioni e* [del]*le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante… nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica).*

Si è, inoltre, previsto che le medesime adottino, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento dei lavoratori e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'apparato regionale, contenuti nella L.R. n. 31 del 1998.

Interessa notare che tali prescrizioni vanno nella direzione di un sistema

[43] Deliberazione G.R. 36/9 del 17 luglio 2018.

coerente con l'attuale panorama normativo, volto a porre un argine all'assunzione indiscriminata di personale da parte di tali realtà, al di fuori di ogni limite formale, di necessità e di spesa, cui pure si è assistito nel tempo, con conseguente crescita esponenziale dei relativi costi, che sono andati a costituire il principale onere del comparto.

Già nella precedente requisitoria, si è posto l'accento sul rispetto, nello specifico ambito, dei princìpi, anche di derivazione europea, introdotti dalle nuove leggi di settore, a fini di trasparenza, pubblicità e imparzialità, con la previsione di misure sanzionatorie in caso di inosservanza.

La Regione, infine, ha provveduto ad effettuare la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, giusta disposizione di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011[44].

Tale controllo risponde all'esigenza di garantire chiarezza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, in funzione di una corretta attività di *direzione* che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie.

Il quadro scaturito dalle verifiche eseguite non è apparso, tuttavia, esaustivo, in quanto non risulta completata l'operazione di riconciliazione per l'intera sfera delle società partecipate, residuando zone di non compiuta rilevazione delle rispettive componenti contabili.

Per tali aspetti, ricapitolati nella relazione di verifica, deve osservarsi che la molteplicità dei disallineamenti, l'assenza per un consistente numero di poste dell'asseverazione degli esiti del riscontro e il permanere di un non marginale ammontare di debiti non accertati pongono difficoltà intrinseche nella fase successiva di predisposizione del bilancio consolidato, la cui correttezza e attendibilità si basa, necessariamente, sull'equivalenza delle partite infragruppo

[44] All. 19.5 Relazione sulla gestione.

e sulla individuazione delle eventuali differenze (rettifiche di consolidamento).

***

1.6 Le gestioni fuori bilancio e l'armonizzazione.

Nella precedente requisitoria si è sinteticamente riferito sull'evoluzione delle "gestioni fuori bilancio" facenti capo all'Ente regionale e sulle problematiche afferenti alla loro rappresentazione contabile, sottolineando i rischi, rispetto alle istanze di integrità e di trasparenza, insiti in simili modalità di impiego delle risorse pubbliche, poste in un'area esterna al perimetro del bilancio.

Nella disamina del fenomeno, concernente i **fondi di rotazione e assimilati**[45], costituiti sulla base di norme di incentivazione alle imprese e gestiti tramite conti correnti accesi presso istituti di credito, è stata sempre messa in rilievo la sua elevata dimensione finanziaria, determinata dall'entità delle provviste depositate presso le banche.

Non senza precisare, tuttavia, che negli ultimi anni è stato avviato un percorso di progressiva razionalizzazione del settore, volto a ridurre la molteplicità delle aperture di credito in essere, alcune delle quali con scarse movimentazioni rispetto agli obiettivi posti a fondamento della loro operatività.

L'andamento ha subito un importante cambio di rotta a seguito dell'individuazione, sul piano contabile, di numerosi nuovi fondi assegnati alla SFIRS, nei quali sono state riversate ingenti risorse (circa 300 milioni di euro al 31 dicembre 2017), anche in questo caso, gestite al di fuori degli ordinari processi contabili.

Per quanto rappresentato in occasione della precedente parifica, a differenza dei menzionati fondi di rotazione e assimilati, questi ultimi non

[45] Tali fondi, oggetto di abrogazione con L.R. n. 11 del 1983, in sintonia con la normativa statale, erano stati fatti salvi con successiva legge n. 105/1983, che aveva circoscritto l'ambito applicativo della disposizione soppressiva.

trovano origine in una legge, ma in atti di affidamento, da parte degli Assessorati competenti, alla società, quale soggetto in *house* della Regione. Le rilevanti somme attengono a programmi comunitari e sono destinate all'attivazione di **strumenti di ingegneria finanziaria**, con finalità di potenziamento del sistema imprenditoriale (fondo di capitale di rischio, fondo di cogaranzia e controgaranzia e fondi per mutui). Esse, inoltre, non sono depositate presso la tesoreria regionale, bensì in un istituto bancario individuato dalla stessa SFIRS.

Sulla base degli approfondimenti disposti in sede di verifica per l'esercizio 2018, in cui è stato registrato un ulteriore aumento di detta provvista, ascesa a circa 400 milioni di euro, è emerso che non tutti i 28 fondi attribuiti all'organismo regionale attengono a contributi comunitari o sono classificabili come SIF (strumenti di ingegneria finanziaria). Tuttavia, non è stato chiarito quali di essi siano inquadrabili in categorie differenti, né è stata completamente riscontrata l'esigenza istruttoria prospettata dalla Sezione, volta a ricostruire i legittimi presupposti per ogni posizione.

Nello Stato patrimoniale, tali depositi trovano rappresentazione nella voce "disponibilità liquide": persistono, quindi, le riserve formulate nello scorso giudizio in ordine alle gestioni "fuori bilancio" iscritte nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria.

Sotto questo profilo, è stato rilevato un problema di coerenza con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69 del D. Lvo 118/2011, che impongono la gestione in capo al Tesoriere di *tutti i*[46] conti correnti e depositi intestati alla Regione, oltre che di compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Nell'attualità, lo stesso Ente ha riferito che sono in corso analisi per

[46] Art. 69, comma 4, D. Lvo 118/2011 "Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere"

elaborare una procedura sia organizzativa che informatica in grado di ovviare alle divergenze contabili (patrimoniale e finanziaria) oggetto di rilievo[47].

Con la legge regionale di contabilità n. 11 del 2006, all'art. 22, per dare evidenza alle giacenze detenute presso le banche, è stato previsto che un elenco dei fondi sia accluso al bilancio.

E proprio dall'esame del documento emerge per *tabulas* l'ampiezza del fenomeno, nonostante il generale disfavore del legislatore per tale eccezionale modalità gestoria.

Dalla sua analisi, si conferma il consistente divario tra le liquidità depositate nei conti e i relativi utilizzi dell'anno: con riferimento al 31.12.2018, risultano attive n. 149 posizioni, ripartite su 8 istituti di credito, con una dotazione complessiva pari a euro 426.244.889 (nel 2015 era pari a euro 53.302.169,35) ed erogazioni pari a euro 58.160.938 (nel 2015 era pari a euro 25.841.276,10).

Il dato è particolarmente rilevante proprio per le gestioni che fanno capo alla SFIRS (il *range* è compreso tra i 393 milioni depositati e i 45 milioni di euro utilizzati).

Più in generale, tuttavia, tale differenziale, che evidenzia il livello di impiego delle risorse, è stato sovente oggetto di attenzione, in quanto potenziale indice di sfasature nella realizzazione degli obiettivi di spesa, in ragione dell'intervallo, non solo temporale, che si frappone tra il trasferimento di somme agli Istituti bancari e la successiva erogazione all'effettivo destinatario.

Tale considerazione, al di là dei profili di regolarità che possono interessare i singoli fondi, diversi per genesi e per funzionamento, reca in sé l'esigenza di proseguire nelle iniziative di razionalizzazione preannunciate dalla Regione, affinché le ragioni di speditezza, spesso sottese al ricorso a tali moduli operativi, siano sempre coniugabili con le sollecitazioni, oltre che di trasparenza

[47] Cfr. Delib. Sez. Controllo.

e di chiarezza, anche di efficienza, connaturate al governo delle pubbliche sostanze.

Sul punto, le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, nella relazione sul rendiconto dello Stato del 2017, hanno ribadito la necessità, per l'articolato settore, di una vigilanza continua da parte delle Amministrazioni competenti, le quali sono chiamate a fare applicazione di indicatori di efficienza, al fine di valutare l'attualità degli strumenti di agevolazione, il grado di realizzazione rispetto alle finalità indicate dalle leggi istitutive e i tempi di erogazione delle risorse.

Rimane fermo, comunque, che esse, pur nella diversità che ricorre a seconda che abbiano o meno origine nella legge, rappresentano una deroga ai principi di universalità e di annualità del bilancio, come delineati nel decreto sull'armonizzazione contabile, per cui occorrerebbe valutarne in concreto la conformità all'attuale quadro ordinamentale.

Rispetto a queste forme straordinarie di impiego delle risorse pubbliche, che realizzano uno scostamento dalla normale attività finanziaria, si sottolinea, ancora una volta, la non dilazionabilità di un costante monitoraggio sulla permanenza dei presupposti per il loro mantenimento e sulla piena corrispondenza delle relative modalità di utilizzo ai rinnovati precetti contabili.

Sul punto, infatti, deve tenersi conto di quanto previsto dal D.L.vo 118 del 2011, Allegato 1, punto 3, sull'incompatibilità delle gestioni fuori bilancio con il principio di universalità richiamato e sulla riconduzione nel sistema entro i termini dell'esercizio delle contabilità separate, ove ammesse dalla normativa.

In conclusione, non possono che condividersi le esigenze di ulteriore approfondimento espresse dalla Sezione di controllo, in ordine a tutti i punti esaminati.

***

PARTE II

1. L'OSSERVANZA DELLA NORMATIVA CONTABILE

1.1 Gli atti della manovra e le principali vicende nell'arco temporale di riferimento.

Con la redazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2018, approvato dalla Giunta regionale con le deliberazioni del 23 maggio e 20 giugno 2019, si è chiuso il corrispondente ciclo di bilancio, in conformità con le linee strategiche e politiche proprie del Documento di Economia e Finanza, i cui obiettivi sono da ricondurre nel più ampio Programma Regionale di Sviluppo 2014-2019.

Il DEFR 2018, presentato dall'Organo esecutivo al Consiglio regionale il 20 ottobre 2017, è stato approvato, ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in data 14 dicembre 2017. La proposizione del Documento a cura della Giunta quattro mesi oltre i termini previsti dalla normativa di riferimento (30 giugno - allegato 4.1) e la mancata predisposizione della Nota di aggiornamento del DFR, elemento di raccordo con il DEF nazionale, evidenziano la complessità del processo di allineamento tra gli strumenti che sovraintendono alle politiche del governo regionale e la messa a punto dei programmi, da realizzare nella dimensione temporale predefinita dalla legge, che ogni anno va comunque a completarsi nel rispetto del quadro di sistema.

Nel periodo in esame, l'Amministrazione ha provveduto, senza ricorrere all'esercizio provvisorio, all'approvazione delle leggi di stabilità e di bilancio, rispettivamente n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018, e dei relativi documenti tecnici. La retroazione degli effetti finanziari al 1° gennaio 2018 (art. 4 della legge di bilancio) pur non perfettamente coerente con l'art. 43 della normativa in materia, si discosta rispetto alle tempistiche delle gestioni contabili 2015-2017, caratterizzate dalla necessità di rielaborazione delle formule procedurali e organizzative funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici regionali.

L'attività che, a partire dalla legge finanziaria regionale 2015, ha contraddistinto l'azione dell'Ente nel 2016 e nel 2017, attraverso la predisposizione del bilancio consolidato, dei documenti sulla contabilità economico patrimoniale e del *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio* di cui all'art. 18 bis del decreto legislativo n. 118/2011, è proseguita nel 2018 con l'adozione di misure strutturali di efficienza.

Il Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018 è stato adottato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 27/32 del 23 luglio 2019 unitamente alla "Relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti". Il documento, già in dotazione all'Ente dal passato esercizio, costituisce parte integrante degli atti di programmazione e rileva nell'ambito del coordinamento dei sistemi contabili regionali, degli enti locali e degli organismi strumentali, in funzione della comparazione dei bilanci secondo comuni criteri metodologici definiti con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015. A consuntivo, lo schema degli indicatori consente di raffrontare i risultati conseguiti con gli obiettivi individuati in fase previsionale per il triennio di programmazione finanziaria.

Prendendo come riferimento un indicatore di carattere generale, espressione della rigidità strutturale del bilancio, la misura dell'incidenza delle spese - per ripiano disavanzo, per personale e per debito- sulle entrate correnti, pari al 7,50%, è superiore alla stessa del 2017 (6,73%) e risente del dato relativo alla copertura delle perdite pregresse degli enti del Servizio sanitario regionale, desumibile anche dal valore della corrispondente Missione 13, pari al 2,88% (0,53 nel 2017).

Dal complesso della manovra traspare la svolta impressa dall'Ente all'intera pianificazione (partendo dal livello politico e giungendo sino a quello gestionale); tuttavia, in ragione delle criticità ancora rilevate, si rende necessario

proseguire la profonda revisione avviata, onde pervenire al pieno ed effettivo collegamento tra la dimensione finanziaria degli stanziamenti e gli scopi ritenuti prioritari, nonché alla fissazione di rigorose modalità di verifica dei risultati (indicatori di efficienza e di efficacia).

L'imprescindibile adozione di canoni di chiarezza, di tempestività e di omogeneità delle rappresentazioni contabili, su cui insiste in modo particolare l'impianto normativo, è volta ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni, nella prospettiva di un'ottimale organizzazione delle risorse, e a innescare un proficuo confronto tra obiettivi programmati ed obiettivi realizzati e tra costi stimati e costi sostenuti.

La Regione non ha mancato di rilevare, nell'ambito degli atti di impostazione generale, tale importante evoluzione, dando risalto al nuovo assetto del bilancio, quale momento conclusivo della fase previsionale, allo scopo di sottolineare che in esso si realizza il fondamentale raccordo tra le scelte di indirizzo politico e la capacità della struttura di conseguire i progetti definiti in quella sede.

La selezione degli obiettivi è, tuttavia, destinata a impattare fortemente sia con la drastica riduzione delle entrate disponibili, frutto delle politiche nazionali di rigore degli anni scorsi (sulla complessa vertenza entrate si è già riferito), sia con la tipica "rigidità" della spesa regionale, particolarmente marcata nel comparto sanitario, (ma anche del trasporto pubblico locale)[48]: tali fattori hanno, sicuramente, condizionato le politiche economiche e finanziarie dell'ultimo quinquennio.

Il recupero di importanti spazi di autonomia di entrata e interventi mirati, in termini di razionalizzazione e contenimento delle spese, potranno far superare

[48] Ci si riferisce a ipotesi di rigidità sostanziale, connesse a esigenze insopprimibili di spesa preordinate a garantire livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m della Costituzione.

i forti limiti derivanti dal contingentamento delle risorse, che ha sinora inciso sulle politiche di crescita e di sviluppo e i cui effetti, per questo, sono stati definiti dalla stessa Corte costituzionale lesivi delle competenze regionali.

***

2. GLI ASPETTI FINANZIARI DELLA GESTIONE

2.1 Considerazioni generali e di sintesi.

Il quadro contabile che emerge dal rendiconto espone un esito negativo che continua a risentire delle attività di revisione dei conti, come rilevabile soprattutto dall'analisi delle poste accantonate del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Nel complesso, tuttavia, a seguito delle misure organizzative e procedurali adottate[49], rispondenti alle motivazioni di fondo della nuova normativa, la lettura dei dati finanziari consegna una visione organica in progressiva aderenza ai paradigmi di consolidamento dei conti pubblici, che si vanno affermando in ambito nazionale ed europeo.

Il risultato di amministrazione, pari **a – 1.105 milioni** di euro, anche se migliorativo rispetto allo stesso del 2017 (– 1.827,1 milioni) è ancora negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da consegnare al successivo bilancio. Gli sviluppi positivi della gestione 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio hanno comunque determinato una riduzione complessiva del deficit per 722,1 milioni. La quota di disavanzo ripianata nel 2018 è frutto degli interventi effettuati sui distinti aggregati passivi, compreso quello relativo alle perdite delle Aziende del SSR. Lo specifico accantonamento, di complessivi 355 milioni finali, quale parte residua ancora da ripianare, si è ridotto per un importo superiore a quello previsto a carico dell'anno 2018 e consegue alle minori perdite risultanti

[49] Il nuovo Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018, unitamente alla relazione sui risultati conseguiti e sulle motivazioni degli scostamenti; le linee di indirizzo del Piano della prestazione organizzativa 2018 e il Piano di Rafforzamento Amministrativo II fase relativamente ai programmi operativi regionali FESR e FSE 2014-2020.

dai conti economici degli enti sanitari.

Le altre poste che hanno contribuito alla contrazione del disavanzo sono riconducibili al debito autorizzato e non contratto per la parte di mutuo incassata nel 2018, nonché al miglioramento del saldo passivo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015 e al rientro connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato interamente rimborsato nell'anno.

La manovra per il 2018, come di seguito delineata, denota un'evoluzione positiva nel trend che ha contrassegnato il rapporto tra le previsioni definitive e gli accertamenti delle entrate (89,7% nel 2018, 88,4% nel 2017), con conseguente contrazione dei minori accertamenti.

Un incremento sull'esercizio precedente si è registrato con riguardo agli accertamenti delle entrate finali, da considerare ai fini dell'equilibrio di parte corrente, mentre il livello di acquisizione delle entrate di competenza propria, differentemente dalle entrate derivanti da assegnazioni statali e da trasferimenti correnti, sempre con riferimento al 2017, è risultato in diminuzione.

Per quanto attiene alle spese, il tasso complessivo di utilizzazione delle risorse, scaturito dal rapporto tra il volume degli impegni assunti e gli stanziamenti, è appena inferiore all'omologo dato dei precedenti esercizi così come risulta peggiorato il rapporto di composizione della spesa (gli impegni per spese di investimento sono stati pari al 13,7% di quelli di parte corrente).

I dati conclusivi della gestione dei residui attivi e passivi della Regione, degli enti e delle agenzie da essa dipendenti o partecipati, hanno evidenziato una minore capacità di riscossione e di pagamento. La differenza fra le somme rimaste da riscuotere e quelle rimaste da pagare è stata di 1.187,4 milioni, in controtendenza rispetto al 2017, in cui si era registrata una differenza di 692,5 milioni. Occorre considerare al riguardo che sull'aumento dei residui attivi incide

il dato relativo al pregresso, considerate le criticità collegate alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Apprezzabile è il decremento (25,7%) dei residui passivi complessivi (1.089 milioni), rispetto alla stessa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza mentre, per quanto attiene al passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento riferita prevalentemente alle spese in conto capitale.

La copertura delle partite debitorie del Fondo istituito a garanzia della reiscrizione dei residui perenti, pari al 76,3%, è risultata superiore alla percentuale minima prevista dall'art. 60, c. 3, del decreto legislativo n. 118/2011 superando di 23 punti percentuali l'entità dell'accantonamento registrato nel 2017.

Conclusivamente, mentre per il bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative, l'equilibrio di bilancio verificato sul rendiconto 2018 fa emergere la capacità delle risorse di parte corrente (455,9 milioni) a sostenere il disavanzo di parte capitale (250,8 milioni). Differentemente dall'esercizio precedente in cui si era registrato un saldo negativo di 5,5 milioni, il 2018 espone un dato finale positivo di 205,1 milioni che corrisponde all'avanzo di esercizio.

***

2.2 Sintesi della gestione finanziaria.

Nell'esercizio 2018, le previsioni iniziali di entrata e spesa, pari rispettivamente a 9.076,2 e 8.946 milioni, a seguito delle variazioni intervenute, si sono assestate sugli importi di 9.638,2 e 10.540,9 milioni, escluse le entità relative ai Fondi Pluriennali Vincolati e all'avanzo - disavanzo di amministrazione; si sono registrati scostamenti del 6,2% e del 17,8%, più rimarchevoli rispetto agli

stessi del 2017 (-0,2 per le entrate e +6,3 per le spese).

Il divario tra le poste previsionali e definitive rileva per gli aspetti connessi alla capacità programmatoria dell'ente che, su questo versante, ha comunque intrapreso iniziative di carattere gestionale la cui efficacia è auspicabile possa apprezzarsi nel tempo.

La **gestione della competenza** registra accertamenti d'entrata pari a 8.645,1 milioni e impegni di spesa per 8.123,5 milioni, con un saldo positivo di 521,6 milioni. La crescita, rispetto al 2017, del rapporto tra accertamenti e previsioni definitive (89,7% nel 2018; 88,4% nel 2017) evidenzia, differentemente da quanto osservato nella fase previsionale, un crescente effettivo utilizzo degli stanziamenti definitivi.

Gli accertamenti per entrate finali, ascrivibili alla somma dei primi cinque titoli, da considerare ai fini dell'equilibrio delle scritture contabili di parte corrente, secondo le previsioni della L. n. 243/2012, sono risultati di 8.317,2 milioni (8.207,4 milioni nel 2017), mentre gli impegni per spese finali si sono attestati sull'importo di 8.897,2 milioni (8.620,3 milioni nel 2017), con un divario negativo di 580 milioni, da coprire ricorrendo all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione 2017 e al fondo pluriennale vincolato in entrata.

Le riscossioni (7.734,5, milioni) corrispondono all'89,5% degli accertamenti e mostrano, seppure distintamente a seconda della tipologia dei proventi, una stabilizzazione nella capacità di realizzazione delle entrate, considerando lo stesso valore del 2017 (89,7%). Dato l'incremento del volume delle entrate, i residui attivi della competenza (910,6 milioni) sono aumentati del 4,3% rispetto al 2017.

Sul fronte della spesa, i pagamenti (7.552,3 milioni) corrispondono al 93% degli impegni e raggiungono un indice di smaltimento più elevato che nel passato (l'87,1%).

Rispetto alla contrazione dei residui (571,2 milioni), nella percentuale del 44,2%, appare ancora rilevante il peso delle economie (13,3% degli stanziamenti finali), superiore all'anno precedente, e denota ancora spazi di possibile efficientamento nell'utilizzo degli stanziamenti.

La **gestione in conto residui**, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, espone un saldo di 15.392 milioni (minori residui passivi 62.421,8 milioni e minori residui attivi -47.029,8 milioni). Al termine dell'esercizio, si computano residui attivi pari a 1.366 milioni e residui passivi per 517,8 milioni.

I **residui attivi complessivi** (2.276,4 milioni) registrano un incremento del 13,4%, il cui ammontare è condizionato dal dato relativo alla gestione in conto residui, che evidenzia, con riferimento al pregresso, le criticità in ordine alla riscossione delle entrate di provenienza statale e comunitaria. Risulta apprezzabile il decremento (25,7%) dei **residui passivi complessivi** (1.089 milioni), rispetto all'omologa voce del 2017, da imputare alla gestione della competenza, mentre, per quanto attiene alle partite provenienti dal passato, non appare ancora soddisfacente la capacità di pagamento, con riguardo principalmente alle spese in conto capitale.

A seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario (con lo stralcio di circa 85 milioni di residui attivi e di 101,8 milioni di residui passivi), l'allocazione delle risorse nei corrispettivi esercizi, sui quali imputare le entrate accertate e le spese impegnate in ragione dell'esigibilità (662,7 milioni per le entrate e 1.232 milioni per le spese), si estende a comprendere anche partite derivanti da riaccertamento straordinario, già oggetto di rimodulazione nei precedenti esercizi. Ciò è indicativo, come detto, della persistenza di aspetti problematici nella fase programmatoria gestionale e nella realizzazione dei cronoprogrammi, relativi prevalentemente agli investimenti. Per quanto già emerso in occasione dell'avvio della riforma sull'armonizzazione, con riferimento alle operazioni di

rideterminazione dei residui, le incertezze sistemiche organizzative e tecniche, che coinvolgono anche i contesti degli altri livelli di governo territoriale, oltre quello regionale, estendono nel tempo gli effetti di passate stagioni contabili non più in linea con i vigenti principi sui pubblici bilanci.

Per quanto attiene ai **residui perenti**, al termine dell'esercizio, si registra un contenimento del 37% del volume complessivo (da 1.084,3 milioni al 31/12/2017 a 683 milioni del 2018). La riduzione, conseguente a cancellazioni, rettifiche e utilizzi, è soprattutto imputabile all'applicazione della legge regionale n. 40/2018, che ha previsto la reiscrizione di tali impegni in parte capitale nei bilanci 2019-2020, cui far fronte attraverso il ricorso alla contrazione di un mutuo ad erogazione multipla per non più di otto anni (artt. 3 e 5).

Il Fondo a garanzia della riassegnazione di detti impegni, al termine dell'anno, è risultato di 521 milioni (577 milioni nel 2017), con una copertura del 76,3%, superiore di 23 punti percentuali rispetto al 53,2% del 2017. Sulla valenza di tale accantonamento si è sopra riferito.

Il costante smaltimento dei residui della specie, operato a partire dal 2015, in cui si erano registrate perenzioni per 1.766,2 milioni, mostra dunque ambiti di revisione degli obblighi risalenti nel tempo, che ancora incidono sui margini di manovrabilità delle risorse di bilancio.

Il **Fondo Pluriennale Vincolato** al 31 dicembre 2017 (949,6 milioni), utilizzato per il finanziamento di spese impegnate negli esercizi passati e imputate all'anno in esame, secondo il principio della competenza potenziata, ha generato una quota residua che, sommata agli impegni da ascrivere al 2019 e al 2020, determina in 1.006,5 milioni l'ammontare finale del FPV 2018, da riportare in entrata nel successivo bilancio.

Al termine del 2018, la **gestione di cassa** ha chiuso con un risultato positivo (379.3 milioni), ottenuto dalla somma algebrica tra il saldo, anch'esso

positivo, del fondo di cassa iniziale (487,9 milioni) e il differenziale negativo tra i pagamenti e le riscossioni, in controtendenza rispetto al 2017.

Il **risultato di amministrazione** al 31 dicembre 2018, quale aggregato contabile scaturito dal fondo cassa sommato alla differenza tra i residui finali attivi e passivi (1.187,4) da imputare al 1° gennaio 2019, con esclusione del FPV di spesa (1006,5 milioni di parte corrente e parte capitale), è di 560,2 milioni di euro. L'importo, aumentato di 480,1 milioni rispetto al 2017 (80,1 milioni), consegue alla gestione positiva dei residui (15,4 milioni) e della competenza (464,7 milioni). Considerando peraltro le quote relative alla parte accantonata (1.340,1 milioni) e a quella vincolata (325.1 milioni), il dato finale, pari a **– 1.105 milioni**, anche se ridimensionato rispetto all'anno precedente (– 1.827,1 milioni su cui incideva l'accantonamento delle perdite delle aziende sanitarie per 680,7 milioni da ripianare secondo quanto previsto dall'art. 42 del Dlgs n. 118/2011), è ancora di segno negativo e, come tale, costituisce il disavanzo da recuperare con il successivo bilancio. I risultati più favorevoli del 2018 e i minori accantonamenti dell'esercizio, hanno comunque determinato una **riduzione** del complessivo deficit di **722,1 milioni**.

La quota ripianata nell'anno è frutto degli interventi effettuati sulle diverse poste di disavanzo, tra le quali è compreso l'accantonamento delle perdite delle Aziende del SSR. Detto appostamento, corrispondente a un'iscrizione di passività potenziali per 679,8 milioni, inserito per la prima volta, a esercizio concluso, nel risultato del 2017, si è ridotto per un importo superiore rispetto a quello preventivato per l'esercizio 2018 (sulla base della legge regionale n. 40/2018). Dalle minori perdite registrate nei conti economici delle aziende sanitarie, come verificato nell'ambito del controllo dei bilanci di esercizio 2017, si è determinato un accantonamento finale di 355 milioni, quale parte residua ancora da ripianare.

Hanno altresì contribuito alla riduzione del disavanzo di amministrazione le poste riconducibili al "debito autorizzato e non contratto", decurtato della parte di mutuo incassata nel 2018 (109,5 milioni), al miglioramento del saldo negativo derivante dal riaccertamento straordinario di cui alla legge regionale n. 31/2015, secondo l'obiettivo indicato dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015, e al ripiano connesso alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, il cui importo è stato rimborsato nell'anno.

Gli **equilibri di bilancio**, di cui all'art. 40 del decreto legislativo n. 118/2011, con riguardo alla gestione corrente e in conto capitale, sono verificati sia in fase previsionale, sia in fase di assestamento e sia in fase di rendiconto. Per quanto attiene al bilancio di previsione, al prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio, non è seguito il monitoraggio a consuntivo, in assenza della formalizzazione da parte del Ministero delle finanze delle relative modalità operative. Inoltre, la legge statale di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, nel decretare il superamento delle norme sul pareggio di bilancio, a partire dal 2019, per le regioni a statuto speciale, non ha previsto l'obbligo del monitoraggio e della certificazione per l'anno 2018.

Per il rendiconto in esame, tale equilibrio espone un valore positivo di 205,1 milioni, che corrisponde all'avanzo di esercizio, ed è espressione della capacità delle risorse correnti (455,9 milioni) a sostenere il saldo negativo di parte capitale (250,8 milioni).

***

3. ASPETTI ECONOMICO- PATRIMONIALI DELLA GESTIONE

3.1 Caratteri generali.

L'anno esaminato segna un'ulteriore tappa verso l'armonizzazione del bilancio regionale, sulla scorta degli esercizi precedenti che erano stati dedicati alla progressiva elaborazione degli atti di carattere economico-patrimoniale e del

bilancio consolidato con gli organismi partecipati e gli enti strumentali, in ottemperanza all'articolo 2 del D. L.vo 118/2011, il quale dispone che le rappresentazioni finanziarie siano affiancate, a fini conoscitivi, da tali ulteriori strumenti.

Sebbene l'impostazione tradizionale continui a ricoprire un ruolo prioritario a fini autorizzatori e di consuntivazione, la riforma impone che essa sia arricchita con le differenti scritture su base economica per dare conto, in una dimensione integrata, della situazione complessiva dell'ente, al termine di ogni periodo amministrativo.

Ci si è ampiamente soffermati, in passato, sulle esigenze sottese alle nuove tecniche di rendicontazione, orientate al più rigoroso e trasparente impiego delle risorse, affinché siano tenuti sotto stretto controllo sia la spesa sia il debito pubblico. Si sono anche sottolineati gli effetti che discendono dal miglioramento dei conti, sotto il profilo qualitativo-espositivo, quale tramite sia per l'avvicinamento dell'Amministrazione ai cittadini, destinatari essenziali di informazioni sui risultati raggiunti, sia per la responsabilizzazione delle cariche elettive, sottoposte, in questi termini, al controllo democratico sulle politiche attuate[50].

In tale direzione, si colloca l'accresciuta conoscenza assicurata dagli stessi documenti economici (Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa), che operano su diversi piani per giungere a un'attendibile ricostruzione unitaria dei fatti gestionali, affinché siano comprensibili, confrontabili e valutabili.

In base a quanto consentito dagli articoli 3 e 11-bis del citato decreto 118, la Regione Sardegna, con Deliberazione G.R. n. 16/7 del 14.04.2015, ha dato avvio alle attività di ricognizione per la predisposizione delle nuove rilevazioni, senza

[50] La Corte costituzionale nella sentenza n. 49 del 2018 evidenzia l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori.

tuttavia definirle, atteso l'inevitabile impatto degli adempimenti propedeutici alla delimitazione della consistenza patrimoniale di apertura.

In sede di prima applicazione, infatti, si sono rese necessarie l'inventariazione dell'intero asset mobiliare e immobiliare, nonché la catalogazione delle partecipazioni possedute e, infine, la definizione dei crediti e dei debiti non presenti in finanziaria.

Invero, in ordine alle molteplici problematiche insorte, le stesse disposizioni legislative consentono una gradualità applicativa dei riformati istituti, per pervenire a una piattaforma conoscitiva esaustiva dell'effettiva condizione economica e patrimoniale dell'ente, avuto riguardo alla rilevanza che assumono la sua composizione e la sua solidità (quale fattore che contribuisce al più agevole perseguimento dei fini istituzionali).

Ciò premesso, a fronte delle difficoltà riscontrate, nello scorso giudizio di parificazione, si era previsto che la Regione provvedesse alla regolarizzazione e al completamento degli atti ricognitivi e di rideterminazione dei valori nei termini di cui all'Allegato 4/3, punto 9.2, del D. L.vo 118 del 2011.

Dalle attività di verifica svolte, tuttavia, è risultato che tali operazioni, per alcuni aspetti e per alcune categorie di beni, non sono ancora state concluse; al riguardo la stessa l'Amministrazione ha rappresentato l'avvio di ulteriori procedure per la stima di beni.

Nella Nota integrativa 2018, si dà atto, infine, che le misure già adottate nell'esercizio antecedente, sono proseguite con riferimento all'implementazione del sistema informativo per facilitare le scritture di assestamento, alla ricognizione dei beni demaniali, al completamento della chiusura dei conti correnti bancari aperti presso il tesoriere, all'eliminazione della gestione dei crediti fuori bilancio, all'applicazione di metodologie volte a rendere coerenti i saldi finanziari creditori e debitori reciproci, attraverso la verifica delle partite

infragruppo (a tale ultimo proposito vengono evidenziate le verifiche effettuate dai Centri di responsabilità sui crediti e i debiti nei confronti degli enti e delle società), alla raccolta dei dati per la valutazione delle partecipazioni e al riscontro dei residui perenti, in funzione della loro riduzione.

Ciò induce a richiamare l'attenzione sulla centralità di tale momento, in cui i passaggi per l'aggiornamento degli inventari, la determinazione di nuovi valori e, in generale, tutto il lavoro di ricostruzione delle poste dell'attivo e del passivo hanno valenza straordinaria e rappresentano uno snodo obbligato agli effetti evidenziati.

I documenti contabili non sono accompagnati dalla relazione del Collegio di revisione economico-finanziario, in quanto il procedimento volto alla sua istituzione non risulta ancora completato.

Come già ricordato, anche per tale aspetto, è quanto mai opportuno ricordare il ruolo essenziale assegnato a detto organo, quale primo presidio nell'alveo dei controlli interni, del rispetto della disciplina amministrativo-contabile e della regolare tenuta dei conti. In assenza di tale indispensabile riscontro viene a mancare l'essenziale sub-strato documentale per lo svolgimento delle valutazioni e degli accertamenti connaturati all'attività di verifica intestata alla Corte in ordine alla legittimità e alla regolarità della gestione, nell'ottica di garanzia dell'equilibrio del bilancio e di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della spesa pubblica.

***

Venendo all'analisi dei dati finali di sintesi, emerge che la gestione economica al 31 dicembre 2018 chiude con un risultato di esercizio positivo pari ad euro 494.699.368, in aumento del 264% rispetto al 2017, ed un patrimonio netto di euro 1.933.179.922 anch'esso in aumento del 33%.

Il totale dell'attivo è pari ad euro 5.977.987.956, mentre il totale del passivo,

depurato del patrimonio netto di euro 1.933.179.922, è di euro 4.044.808.034.

***

3.2 Lo stato patrimoniale.

Il Fondo di dotazione al 31 dicembre 2018 espone un totale pari a euro 405.326.201 (con una variazione incrementale rispetto al 31.12.2017 dell'1%), conseguente alle movimentazioni dell'anno per rettifiche connesse all'inserimento di immobilizzazioni materiali per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Dalla nota integrativa al bilancio si evince che gli approfondimenti per tale imputazione tardiva sono ancora in corso.

Al riguardo non può non rilevarsi che le rettifiche che hanno come contropartita il Fondo di dotazione risultano consentite, ai sensi del principio contabile applicato 4/3 del D.lgs. 118/2011, solo fino al 31.12.2017[51] e che l'ulteriore revisione operata nel 2018, per sanare le criticità riscontrate nel precedente esercizio nella ricognizione di dette immobilizzazioni, ha portato alla iscrizione di un componente straordinario di reddito positivo (pari a 3.064.999 di euro) con ricadute di pari segno sul risultato di periodo.

Nella complessa ricostruzione dei valori delle immobilizzazioni materiali, per i beni del demanio idrico naturale (demanio necessario), in quanto privi di identificativo particellare, e per le opere del sistema idrico multisettoriale regionale, non classificabili secondo i criteri del costo storico e della rendita catastale, è stata confermata l'iscrizione in bilancio per un importo simbolico di euro 0,01, al fine di assicurare, anche se sotto un profilo meramente formale, il

[51] Secondo il principio 9.2, per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni *…Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilita' economico-patrimoniale del tipo immobilizzazioni @ Fondo di dotazione. L'attivita' di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilita' economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)"*.

rispetto dei principi generali coordinati con il D. L.vo 118/2011. Nell'ambito della categoria dei beni demaniali (pari a complessivi euro 133.275.636) si sono registrati incrementi di valore per euro 9.583.587 (pari all'8%) rispetto all'esercizio 2017 (euro 123.692.049) riferibili, secondo quanto riportato nella nota integrativa, a commesse di investimento afferenti a interventi di difesa dal rischio idrogeologico e a manutenzioni straordinarie di opere del sistema idrico multisettoriale i cui costi sono stati capitalizzati.

Tra le "Altre immobilizzazioni materiali", è stato invece attribuito un valore agli immobili c.d. "graffati", trascritti in catasto come facenti parte di un'unica entità, e ad altre tipologie di immobili (terreni acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale e incolto sterile), precedentemente inseriti con l'importo simbolico di euro 0,01. Per la relativa operazione è stato applicato, ai sensi dell'allegato 4/3 del D. L.vo 118/2011, punto 6.1.2, il documento OIC n. 16, che al punto 47) prevede la valutazione in base al presumibile valore di mercato individuato alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere per il durevole e utile immissione nel processo produttivo.

Per questa tipologia di beni, lo scostamento negativo (- euro 491.576.738, pari ad una riduzione del 30%) è riconducibile prevalentemente alle alienazioni di immobili a enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni della Giunta regionale (si tratta in particolare delle alienazioni di beni provenienti dal patrimonio dell'ex Agenzia LAORE Sardegna per i quali è stato stabilito il trasferimento del 70% dell'incassato al Bilancio regionale).

Nell'insieme, i beni patrimoniali - immobilizzazioni immateriali e materiali, partecipazioni escluse - valorizzati in euro 1.817.128.064 nell'attivo dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, risultano iscritti al 31 dicembre 2018 per euro 1.345.503.652, con una variazione in diminuzione del – 25,95%, pari, in valore assoluto, a euro – 471.624.412.

Sono state iscritte nel patrimonio netto le riserve indisponibili, introdotte dal D.M. 18 maggio 2017 al punto 6.3 del principio contabile applicato 4/3, quale parte del patrimonio destinato alla garanzia dei beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali e delle altre voci dell'attivo non destinabili alla copertura di perdite. Anche per il 2018, esse sono alimentate attraverso l'impiego della voce "Risultato economico degli esercizi precedenti" per un ammontare complessivo pari a euro 603.444.114, e presentano una variazione incrementativa, rispetto al 2017, di euro 9.246.275.

Sul punto, non risultano ancora superati i rilievi mossi in occasione della precedente parifica, in ordine alle modalità di costituzione di detta riserva, non essendo intervenuta la delibera del Consiglio regionale di destinazione espressa della stessa.

Al riguardo, nella nota integrativa del bilancio di esercizio, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, si specifica che esso "*ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie*".

La Sezione di controllo, nel rilevare che la Regione ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da Risultati economici degli esercizi precedenti, intervenute nel 2018, ha comunque richiamato al rispetto del principio contabile sopra citato. Pertanto, non può che rammentarsi che il fondo di dotazione e le riserve disponibili rappresentano la principale garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Per quanto attiene al complesso delle immobilizzazioni finanziarie e, in particolare, alla voce "Partecipazioni" (declinata nelle sottovoci "Imprese controllate", "Imprese partecipate" e "Altri soggetti") risultano annotate in

bilancio, per un valore pari a euro 0,00:

a) le controllate Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa in concordato preventivo (quest'ultima non presenta bilanci in ragione della procedura concorsuale in atto);

b) la Nuova Mineraria Silius spa in concordato preventivo e la Hydrocontrol srl in liquidazione (cessate nel 2018);

c) tra gli "Altri soggetti", la Agrosarda scarl in liquidazione e il Consorzio 3C scrl in liquidazione coatta amministrativa, entità pervenute al patrimonio regionale nel 2016 e che non presentano bilanci in ragione della procedura concorsuale in essere.

Per le società Fase1 srl in liquidazione e Saremar spa si è provveduto ad effettuare apposito accantonamento al Fondo rischi per le evenienze connesse al relativo deficit patrimoniale secondo i valori aggiornati al 31.12.2018.

Nella categoria Partecipazioni in altri soggetti, sono stati inseriti i valori relativi a fondazioni e organismi consortili, Enti e Agenzie regionali, la cui titolarità, secondo la Nota integrativa, è riconducibile alla Regione, nonostante il fondo di dotazione non sia costituito da titoli di capitale rappresentativi di diritti proprietari o di voto (azioni/quote).

Per la loro iscrizione, l'Amministrazione, dando seguito al Principio contabile applicato 4/3, punto 6.1.3 b del D. L.vo 118 del 2011, così come modificato con decreto ministeriale 18 maggio 2017, ha valutato tali partecipazioni in base al metodo del patrimonio netto.

Come già rilevato in sede di parifica del rendiconto 2017, l'equiparazione dei predetti (altri) soggetti rispetto a quelli di effettiva pertinenza regionale, è stata disciplinata nella legge regionale n. 40 del 2018 (approvata dal Consiglio regionale in data 5 novembre 2018) con la quale sono stati definiti quelli rientranti nel sistema Regione.

Al riguardo non può che ribadirsi quanto già osservato in passato in ordine alla rilevanza che la corretta definizione delle operazioni di valorizzazione riveste al fine di garantire, sotto il profilo formale, la piena conformità alle regole di rappresentazione contabile e l'attendibilità e affidabilità delle scritture, nonché, sotto il profilo sostanziale, l'individuazione della reale dimensione fisica del patrimonio posseduto dall'Ente e l'effettività dei valori ad esso attribuiti.

Per quanto riguarda l'istituzione di una riserva indisponibile relativa agli enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento, questa, ai sensi degli intervenuti aggiornamenti al principio contabile sopra menzionato (punto 6.3 – 2.a), risulta determinata per la partecipazione nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, mediante utilizzo di una quota parte della Riserva da risultato economico di esercizi precedenti, che presentava capienza sufficiente, sebbene in assenza di apposito atto di destinazione.

Nelle immobilizzazioni finanziarie non sono incluse le Aziende del sistema sanitario regionale, poiché il titolo II del D. L.vo n. 118/2011 ha espressamente disciplinato la loro contabilità e previsto il consolidamento dei bilanci in via separata; tuttavia, nello Stato patrimoniale e nel Conto Economico figurano i rapporti finanziari ed economici, compendiati nelle stime e movimentazioni relative al Fondo rischi e oneri (sottovoce "Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie").

Con riferimento all'esercizio in esame, tale voce presenta una significativa variazione in diminuzione (- 47,85%) per effetto di rettifiche correlate a: minori accantonamenti per ammortamenti non sterilizzati; ricalcolo delle perdite pregresse sulla base dei bilanci definitivamente approvati; parziale copertura delle perdite relative all'esercizio 2016; imputazione della quota annuale di 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Si rileva che solo nel 2019 (D.G.R 7/53 del 12/02/2019), a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci d'esercizio 2016 delle ex ASL, la relativa perdita d'esercizio è stata accertata in via definitiva per l'importo di euro 300.163.209, di cui euro 105.280.595,56 ancora da ripianare. Tale ammontare risulta effettivamente accantonato nel Fondo rischi in esame.

Si dà atto che dalla relazione sulla gestione, nonostante l'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari all'interno del Gruppo Pubblica Amministrazione della Regione Sardegna, disposta con D.G.R. n. 13/21 del 13.03.2018, emerge, ancora una volta, che non sono state del tutto superate le criticità relative alla mancata riconciliazione dei crediti/debiti con le società partecipate e gli enti strumentali.

L'allineamento e l'asseverazione degli esiti da parte degli organi di controllo è risultato circoscritto solo ad alcuni organismi[52].

Il fenomeno è particolarmente rilevante, come visto, per quanto attiene all'ambito dei residui perenti, per i quali, nel caso di attività o opere delegate, è indispensabile la simmetria tra i bilanci infragruppo, con la piena corrispondenza tra le voci di debito dell'ente (regione) che eroga le somme e quelle di credito dell'ente (altri) destinatario delle stesse.

***

3.3 Il fondo svalutazione crediti e i fondi rischi e oneri.

L'analisi dei crediti e il calcolo del Fondo Svalutazione Crediti (FSC) risente delle criticità connaturate, in particolare, all'operazione di rilevazione dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (principalmente crediti o quote di credito scaduti e crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati)[53]. Rispetto al 2017,

[52] AGRIS, ARGEA, ARPAS, ARST s.p.a., Conservatoria delle Coste, Fondazione Sardegna Film, LAORE, Sardegna Ricerche, Sardegna.IT srl (pag. 207 Relazione sulla gestione).
[53] All. 3.4 – Rendiconto sulla gestione. "Per tali crediti si è proceduto a una quantificazione sulla base delle rendicontazioni periodiche (ai sensi dell'art. 5 e art. 6 della delibera GR n. 38/11 del 30.09.2014) presentate dagli istituti di credito convenzionati (inclusa la società finanziaria regionale SFIRS SPA)".

l'ammontare complessivo dei crediti fuori bilancio risulta diminuito, in quanto si è proceduto a regolarizzare tutte quelle posizioni gestite direttamente dall'Amministrazione regionale, relative a iscrizioni a ruolo ante 2015.

Il calcolo della svalutazione è stato effettuato, così come nel 2016 e nel 2017, analiticamente per quanto attiene ai crediti di importo superiore ai 100.000 euro (che rappresentano l'83%), mentre, per i restanti crediti ("a scadere o in bonis" e scaduti o in sofferenza, di fatto corrispondenti ai residui attivi al 01.01.2018), è stato adottato un metodo forfetario, secondo l'andamento storico dei dati. Anche per questo esercizio, è stato rilevato il disallineamento tra FSC e FCDE, in ragione del diverso valore su cui è calcolato l'accantonamento in contabilità economico patrimoniale (che comprende anche i crediti accertati e imputati agli esercizi successivi e i crediti stralciati in contabilità finanziaria perché dichiarati inesigibili).

Le percentuali di svalutazione delle obbligazioni scadute e relative a "*risarcimento danni*", "*recupero contributi*", "*canoni di locazione*" e "*rivalsa*", anche per il 2018, risultano pari o superiori al 90%, in quanto determinate sulla base della serie storica della "*sofferenza*", e confermano criticità risalenti nel tempo sulle quali si è già rilevata la necessità di un intervento. Così come per il totale dei crediti inesigibili (non accertati in contabilità finanziaria), quantificati al 31.12.2018 in euro 182.346.816 (in aumento rispetto al 2017 di complessivi euro 9.737.972,36), per i quali l'indice di svalutazione è pari al 100%. A tale riguardo, non può non essere rilevato che i predetti crediti sono da ascrivere alla categoria "Rimborso prestiti", interamente da ricondurre (vgs all. 3.4 del Rendiconto della gestione 2018) ai fondi di rotazione gestiti dagli Istituti di credito convenzionati che, a loro volta, rappresentano la voce più consistente dei crediti non accertati in contabilità finanziaria (euro 433.038.647,48 su un totale di euro 447.322.392,10).

Come peraltro già evidenziato, i crediti gestiti dalla SFIRS in qualità di società *in house* della Regione sono pari a complessivi euro 70.913.144,68 (in aumento rispetto al 2017 per euro 4.540.684,56), quanto ai crediti scaduti al 31.12.2018, e ad euro 45.851.719,39, quanto ai crediti a scadere alla medesima data, sebbene il valore non sia stato riconciliato con la società finanziaria.

Anche in questo caso, deve essere ribadito che l'entità degli importi e la loro particolare natura rendono necessario l'attento monitoraggio di tali poste.

Di rilievo appaiono gli utilizzi del FSC per insussistenze, pari nel complesso a euro 767.020,75 (anche questi in aumento rispetto al 2017), riferiti al mancato recupero di crediti per canoni, contributi, rimborso prestiti e sanzioni, nonché alle rettifiche per riscossione di crediti coperti dal Fondo stesso pari a euro 25.745.690,89.

Tra gli accantonamenti al Fondo rischi, come detto, rilevano per l'esercizio 2018 quelli relativi alla copertura delle perdite presunte delle amministrazioni sanitarie. Nelle more dell'approvazione dei bilanci delle Aziende, la valutazione delle passività è stata eseguita considerando i valori emergenti dai modelli di conto economico trasmessi al Ministero.

Per le perdite pregresse residuali al 31/12/2018 e per le modalità di copertura, non potrà che attendersi l'approvazione definitiva degli atti contabili.

Con riferimento a tale accantonamento, iscritto per la prima volta nell'esercizio 2017, giova comunque richiamare quanto enunciato dalla Sezione delle Autonomie[54], investita della questione di massima attinente alla conformità ai principi armonizzati dell'evidenziazione di perdite pregresse non

[54] Sez. Autonomie delib. n. 24/SEZAUT/2018/QMIG del 21 dicembre 2018 "*Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.*"

ripianate.

Alcune brevi notazioni meritano la ricognizione del contenzioso pregresso e la stima degli oneri derivanti da quello in essere.

Il Fondo contenzioso legale (pari a euro 3.899.208 al 31.12.2016, euro 11.201.000 al 31.12.2017 e euro 21.918.031 al 31.12.2018 con una variazione in aumento in termini di nuovo accantonamento di ben euro 10.717.031), descritto nella nota integrativa, espone rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti, arbitrati e contenziosi.

Come già rilevato in sede di trattazione dei rendiconti 2016 e 2017, in assenza dell'organo di revisione (principio contabile applicato dell'allegato 4/2, 5.2, lett. h, ultimo capoverso) deputato alla verifica sulla adeguatezza dell'accantonamento *de quo*, la procedura di rilevazione deve essere quanto più dettagliata, affinché l'eventualità di una sottovalutazione o sopravvalutazione del rischio, nella quantificazione del *plafond*, non abbia a incidere sulle scritture.

Dalla relazione di verifica, con riguardo alle tipologie di controversie, che hanno generato il riconoscimento di debiti fuori bilancio, si evince la permanenza di alcune criticità emerse per il precedente esercizio con riferimento all'area legale, per cui la stessa Amministrazione aveva rappresentato che, a causa della carenza di personale della struttura, *occorrerà un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile.*

Ancora una volta non può essere taciuta la stretta correlazione tra questa voce del passivo e la richiamata categoria di debiti, derivanti da sentenze esecutive (o anche da transazioni), nonché inerenti a spese legali per patrocini e consulenze tecniche, ai fini della più compiuta e organica rappresentazione del fenomeno.

***

P.Q.M.

Il sottoscritto Procuratore regionale,

sulla base delle risultanze contabili fin qui esposte, ferme le considerazioni che precedono, osservato che non emergono elementi ostativi

CHIEDE

alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti per la Regione Sardegna di pronunciare la regolarità del Rendiconto generale della Regione Autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.