

**LE NUOVE REGOLE IN MATERIA DI CONTABILITÀ E FINANZA
PUBBLICA**

REPORT ANNUALE - 2011 - ITALIA

(Gennaio 2011)

Prof. Livia MERCATI

INDICE

- 1. PREMESSA**
- 2. I PRINCIPALI CONTENUTI DELLA L. N. 196/2009**
- 3. OBIETTIVI DI FINANZA PUBBLICA E SISTEMA ISTITUZIONALE
'MULTILIVELLO'**
- 4. IL PROCESSO DI BILANCIO**
- 5. LA STRUTTURA DEL BILANCIO**
- 6. LA C.D. SPENDING REVIEW**
- 7. INDICAZIONI BIBLIOGRAFICHE**

1. PREMESSA

Nell'ultimo trentennio il legislatore italiano è intervenuto in materia di contabilità e finanza pubblica con cadenza pressoché decennale; il testo normativo di riferimento risale infatti al 1978 (l. n. 468) ed è su quel testo che hanno inciso i successivi interventi di riforma, introdotti con la l. n. 362/1988, con la l. n. 94/1997 e con la l. n. 208/1999.

In materia di programmazione e gestione della finanza pubblica si sono così progressivamente stratificati istituti e regole che hanno costruito un corpus normativo ben più complesso e articolato di quanto si possa desumere dall'art. 81 della Costituzione il quale si riferisce, com'è noto, al solo bilancio annuale di previsione (annual budget).

Si ricorda, ad esempio, che con la l. n. 468/1978 sono stati introdotti la legge finanziaria e la previsione del bilancio di cassa (cash basis accounting) accanto a quello di competenza (accrual basis accounting), il bilancio triennale, le relazioni di cassa; con la l. n. 362/1988 è stato istituito il documento di programmazione economico-finanziaria (DPEF) e i provvedimenti collegati alla finanziaria; con la l. n. 94/1997 si è riformata la struttura del bilancio di previsione, contestualmente distinguendo il bilancio c.d. politico, articolato in unità previsionali di base (UPB) e oggetto di approvazione parlamentare, dal bilancio c.d. amministrativo o gestionale, articolato in capitoli di spesa; infine, con la l. n. 208/1999, si è ampliato il contenuto della legge finanziaria, si è istituito un fondo di riserva per le spese permanenti di natura corrente, è stato introdotto l'obbligo della relazione tecnica sugli schemi di decreto legislativo.

La legge 31 dicembre 2009, n. 196 - nata dalla necessità di adeguare il contesto normativo del governo della finanza pubblica alle esigenze determinate dai mutamenti istituzionali e dall'andamento dei conti pubblici nazionali - abroga l'insieme di queste disposizioni e rimette 'a sistema' l'intera disciplina intervenendo su tutti gli aspetti che regolano il governo della finanza pubblica.

Essa incide, in particolare, sui principi di coordinamento tra livelli di governo, sulla definizione degli obiettivi di finanza pubblica e sull'armonizzazione dei sistemi contabili, sulla programmazione degli obiettivi di finanza pubblica e sui relativi documenti, sul monitoraggio dei conti pubblici e sulla copertura delle leggi di spesa, sulla Tesoreria degli enti pubblici, sulla programmazione dei flussi di cassa e sul sistema dei controlli.

2. I PRINCIPALI CONTENUTI DELLA L. N. 196/2009

La nuova legge di contabilità e finanza pubblica si presenta dunque come un provvedimento organico che prevede importanti interventi sia attraverso specifiche disposizioni immediatamente operative, sia mediante il rinvio alla legislazione delegata.

Numerose sono le deleghe al Governo e dunque buona parte della riforma sarà oggetto di appositi decreti legislativi: ne sono esempi il passaggio al bilancio di sola cassa, l'armonizzazione dei sistemi contabili, il consolidamento della struttura del bilancio per missioni, programmi e azioni, il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e l'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e tesoreria (cfr. art. 2, art. 30, comma 8, artt. 40, 42 e 49).

I punti più significativi della legge possono essere sintetizzati come segue:

a) la legge intende realizzare il governo unitario della finanza pubblica e l'armonizzazione contabile in linea con la riforma conosciuta con il nome di 'federalismo fiscale' (l. n. 42/2009). Viene dunque riaffermato il principio della condivisione degli obiettivi di finanza pubblica a tutti i livelli di governo e tra tutti i soggetti che compongono l'amministrazione pubblica. Ciò ovviamente richiede che i dati delle differenti amministrazioni siano rilevati e rappresentati con le stesse metodologie e i medesimi criteri contabili, aspetto che la riforma implementa stabilendo che tutti i soggetti facenti parte dell'aggregato delle pubbliche amministrazioni come definito dalla contabilità nazionale condividano un programma di armonizzazione dei sistemi e degli schemi contabili e di bilancio e della relativa tempistica di presentazione e approvazione (artt. 1, 2, 8). Cfr., infra, § 3.

b) Risultano modificati il ciclo e gli strumenti della programmazione (art. 7 e 10), attraverso il metodo della programmazione finanziaria triennale dettagliata nella costruzione del bilancio dello Stato. La legge dispone infatti che la programmazione di bilancio sia operata con un maggior grado di dettaglio rispetto allo schema esistente attraverso l'indicazione nei documenti programmatici delle voci tendenziali e programmatiche del conto economico, del conto di cassa e del fabbisogno (borrowing requirement) per tutte le pubbliche amministrazioni (artt. 10,11, 12). Cfr., infra, § 4

c) È prevista una nuova struttura per il bilancio, che risulta ora impostata sulle ‘missioni’ e sui ‘programmi’, secondo lo schema adottato in via sperimentale a partire dal bilancio 2008. La l. n. 196/2009 codifica definitivamente la riforma del bilancio per grandi aggregati funzionali (le missioni fondamentali dello Stato) e un numero limitato di programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili, costituenti oggetto dell’approvazione parlamentare e corrispondenti ciascuno ad un centro di responsabilità (art. 21). Ciò consente, peraltro, una maggiore flessibilità nella pianificazione e nell’allocazione delle risorse per programmi di spesa con la possibilità di effettuare rimodulazioni compensative delle risorse all’interno della stessa missione. Cfr., infra, § 5.

d) La l. n. 196/2009, con l’art. 39, inserisce in modo permanente la spending review nel processo di bilancio, prevedendo la costituzione di appositi nuclei di analisi e di valutazione della spesa, con il compito di effettuare il monitoraggio delle misure decise in sede di programmazione di bilancio (art. 39, comma 1). La verifica dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmatici fissati nella DFP e il monitoraggio dell’efficacia delle misure rivolte a conseguire tali obiettivi si basa sulla collaborazione tra il Ministero dell’Economia e le amministrazioni interessate e risponde alla finalità di controllare la spesa pubblica e la sua evoluzione nel tempo, nell’ottica dell’efficienza complessiva delle pubbliche amministrazioni. Cfr., infra, § 6.

3. OBIETTIVI DI FINANZA PUBBLICA E SISTEMA ISTITUZIONALE ‘MULTILIVELLO’

Negli ultimi anni si è avuta la nascita e l’evoluzione di un sistema istituzionale ‘multilivello’, caratterizzato da un ridimensionamento della sovranità nazionale in favore sia di livelli di governo sovranazionali (Unione Europea), che sub-nazionali (Regioni e enti locali).

Per il primo profilo il fenomeno trova il suo cardine negli accordi sottoscritti in sede di adesione all’Unione Economica e Monetaria europea, che hanno imposto maggior

rigore nel perseguimento delle politiche di bilancio, in base alle indicazioni del Patto di stabilità e crescita adottato in sede UE.

Il secondo profilo è, invece, frutto della modifica del Titolo V della Costituzione italiana (attuata con l. n. 3/2001), che ha profondamente ridisegnato il quadro delle relazioni istituzionali fra centro e periferia, assegnando nuove funzioni ai livelli di governo regionali e locali ai quali viene riconosciuta un'ampia sfera di autonomia.

La nascita del sistema multilivello ha evidenziato la necessità di garantire un indispensabile coordinamento tra gli obiettivi di politica economica dei Governi centrali e degli enti territoriali con le regole fissate dal Patto di stabilità e crescita.

A tale esigenza risponde in Italia il Patto di stabilità interno, previsto per la prima volta dalla legge finanziaria per il 1999 (l. n. 448/1998), le cui regole di attuazione sono state poi diversamente disciplinate dalle leggi finanziarie che si sono succedute nel corso degli anni.

La nuova legge di contabilità e finanza pubblica conferma quanto appena rilevato, prevedendo in modo esplicito il concorso dell'intero settore delle pubbliche amministrazioni – e non soltanto delle amministrazioni centrali dello Stato – al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

È per la medesima finalità che la l. n. 196/2009 prevede che le regioni, le province autonome di Trento e Bolzano e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla DFP (art. 8, comma 1) e che il Patto di stabilità interno sia caratterizzato da stabilità, coerenza, conformità ai parametri europei e rispetto dell'autonomia gestionale degli enti (art. 8, comma 2).

Alla Decisione di Finanza Pubblica e alla Legge di stabilità risultano affidate, rispettivamente, la definizione dei contenuti e delle sanzioni del Patto di stabilità interno (cfr. art. 10, comma 2, lett. f) e l'individuazione delle norme attuative (cfr. art. 11, comma 3, lett. m).

È chiaro che il legislatore ha affrontato, con le disposizioni appena richiamate, il problema della governance dei rapporti finanziari multilivello, in un contesto che - evolvendo verso modelli tendenzialmente federali - evidenzia due obiettivi da raggiungere, potenzialmente confliggenti tra loro: da un lato il 'diritto al bilancio' delle assemblee legislative locali e la loro autonomia garantita dalla Costituzione (art. 119) e, dall'altro, il carattere unitario della finanza pubblica nazionale e la leggibilità e trasparenza dei conti.

Non appare ancora pienamente soddisfacente, sotto questo profilo, il coordinamento tra la legge in esame e la l. n. 42/2009, in materia di federalismo fiscale.

4. IL PROCESSO DI BILANCIO

La legge ha modificato la tempistica e gli strumenti della programmazione economico-finanziaria dello Stato, introducendo uno slittamento temporale degli adempimenti connessi al ciclo di programmazione rispetto a quanto previsto dalla l. n. 468/1978.

Il nuovo ciclo della programmazione inizia con la Relazione unificata sull'economia e la finanza pubblica (RUEF), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze alle Camere entro il 15 aprile di ogni anno, alla quale è affidato il compito di aggiornare le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per l'anno in corso alla luce dei consuntivi e della manovra approvata nell'anno precedente (art. 12).

Entro il 15 luglio il Governo invia alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica e alle Camere le linee guida per la ripartizione degli obiettivi di bilancio. In tal modo il Governo comunica al sistema delle autonomie gli obiettivi programmatici, indicati per ciascun anno del periodo di riferimento, nonché le sanzioni per gli enti territoriali nel caso di mancato rispetto del Patto di stabilità interno.

Successivamente, una volta acquisito il parere della Conferenza - che deve essere reso entro il 10 settembre - il Governo predispose lo schema della Decisione di Finanza

Pubblica (DFP), che viene trasmesso entro il 15 settembre al Parlamento per le successive deliberazioni e sostituisce il Documento di Programmazione Economico-Finanziaria (DPEF) con alcune differenze (art. 10).

Il ciclo si chiude con la presentazione e l'adozione dei provvedimenti che costituiscono la manovra di finanza pubblica (art. 11) e, cioè, il disegno di Legge di Stabilità (che sostituisce il disegno di legge finanziaria e acquisisce una valenza programmatica triennale), il disegno di Legge di Bilancio, i disegni di legge collegati alla manovra che, tuttavia, potranno essere presentati - anche fuori sessione - entro il mese di febbraio e, infine, l'aggiornamento del Programma di stabilità (cfr. art. 7).

5. LA STRUTTURA DEL BILANCIO

Il bilancio previsionale fondato sul sistema della contabilità finanziaria rileva tutte le entrate e tutte le spese sia nella fase di competenza (accertamento e impegno) che nella fase della cassa (incasso e pagamento). Attraverso l'esame ed il voto parlamentare il bilancio dello Stato autorizza i singoli Ministeri ad effettuare le spese.

In origine il voto parlamentare aveva ad oggetto i singoli e numerosissimi capitoli di bilancio (alcune migliaia), a loro volta inseriti negli stati di previsione della spesa, uno per ogni Ministero. Tale articolazione rendeva estremamente rigida la gestione e non consentiva alcun controllo sul grado di efficacia ed efficienza della spesa rispetto alle politiche pubbliche da realizzare, limitandolo agli aspetti meramente formali.

Con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare l'efficienza delle attività amministrative con la l. n. 94/1997 vennero introdotte nella struttura del bilancio le funzioni-obiettivo; inoltre, divennero oggetto dell'approvazione parlamentare non più i singoli capitoli, ma le unità previsionali di base, a ciascuna delle quali corrispondeva un centro di responsabilità amministrativa. Risultava così perfettamente rappresentata l'articolazione organizzativa dello Stato - il 'chi' fa 'cosa' -

ma rimaneva sfuggente il ‘se’ e il ‘come’ le funzioni-obiettivo risultassero concretamente realizzate.

Avendo presente quest’ultima esigenza, la l. n. 196/2009 (art. 21, comma 2) codifica una struttura ulteriormente diversa del bilancio, basandosi sulla articolazione del medesimo per ‘missioni’ e ‘programmi’.

Con le missioni si rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica; i programmi costituiscono l’esposizione degli obiettivi e delle finalità che si intendono perseguire. In altre parole, i programmi sono unità di classificazione del bilancio mediante le quali si realizzano concretamente le missioni; essi rappresentano, cioè, aggregati omogenei di attività svolte all’interno di ogni singolo Ministero, per il perseguimento di obiettivi ben definiti e sono proprio i programmi oggetto del voto parlamentare.

Ciascun programma è raccordato con il secondo livello della classificazione funzionale C.O.F.O.G. (Classification of the functions of government); la realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all’unità organizzativa di primo livello dei Ministeri, cioè al dipartimento o alla direzione generale a seconda del Ministero (cfr. art. 3, comma 2, d. lgs. n. 300/1999).

Ad ogni stato di previsione della spesa – uno per ciascun Ministero – sono allegate le ‘note preliminari’, che illustrano i criteri adottati per la formulazione delle previsioni, gli obiettivi che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e di interventi, le risorse da destinare alla loro realizzazione, nonché gli indicatori di efficacia e di efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati.

6. LA C.D. SPENDING REVIEW

L’«analisi e valutazione della spesa» introdotte dall’art. 39, l. n. 196/2009 si discostano dal modello tradizionale di controllo giuridico-formale – che non tiene conto dei

risultati concreti – e utilizzano strumenti propri dell’analisi economica per la verifica dei risultati della gestione delle risorse da parte delle amministrazioni responsabili.

L’attività che ne risulta risponde, com’è evidente, alla finalità di superare la c.d. logica incrementale delle decisioni di finanza pubblica, contribuendo all’evoluzione del sistema verso una logica di puntuale programmazione dei fabbisogni, in cui le grandezze di bilancio non dipendono dagli stanziamenti dell’anno precedente, ma vengono periodicamente riconsiderate al fine di verificarne l’utilità e la permanente validità nel tempo.

La cadenza triennale e il collegamento tra spesa e risultati ricordano l’esperienza anglosassone della spending review; quest’ultima, peraltro, si basa sulla fondamentale caratteristica di fissare ‘a monte’ del bilancio, secondo un processo top-down, i limiti triennali della spesa a cui corrispondono una serie di obiettivi concordati tra il Treasury e i Ministeri.

Nel modello italiano, invece, la formazione del bilancio appare ancora impostata secondo una procedura di tipo bottom-up (art. 23, l. n. 196/2009), poiché sono i Ministri, dopo l’invio della Circolare del Mef con le apposite istruzioni, a formulare gli obiettivi e le risorse necessarie sulla base della legislazione vigente, in mancanza di una decisione politica iniziale che fissi il totale delle risorse disponibili per i programmi di spesa.

In definitiva, il nuovo strumento - pur essendo un sintomo del progressivo superamento dell’approccio puramente finanziario alla politica di bilancio – non avendo conseguenze dirette necessarie sul processo di bilancio rischia di trasformarsi in un adempimento formale e dunque nell’ennesima occasione mancata.

7. INDICAZIONI BIBLIOGRAFICHE

D'AURIA G., *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in *Giornale di Diritto amministrativo*, n. 7/2010, 688-695

FIORENTINO L., *Il lento coordinamento della finanza pubblica*, in *Giornale di Diritto amministrativo*, n. 7/2010, 669-674

LOIERO R. (a cura di), *Commentario alla nuova legge di contabilità pubblica*, Dike giuridica editrice, Roma, 2010.

LUPÒ AVAGLIANO M.V., *Temi di contabilità pubblica, I, La riforma del bilancio dello Stato*, III ed., Cedam, Padova, 2010

PEREZ R., *L'accentramento della decisione finanziaria*, *Giornale di Diritto amministrativo*, n. 7/2010, 679-684

PISAURO G., *La valutazione della spesa e il processo di bilancio*, in *Giornale di Diritto amministrativo*, n. 7/2010, 684-688

VILLA A., *La triennialità della manovra, l'articolazione del bilancio, la contabilità economica*, in *Giornale di Diritto amministrativo*, n. 7/2010, 674-679