



Documento

n. 8

***Il sistema di contabilità pubblica alla vigilia
dell'attuazione del Federalismo Fiscale.
Alcuni spunti di analisi***

Ottobre 2010



IL SISTEMA DI CONTABILITÀ PUBBLICA ALLA VIGILIA
DELL'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE.
ALCUNI SPUNTI DI ANALISI



IL SISTEMA DI CONTABILITÀ PUBBLICA ALLA VIGILIA DELL'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE. ALCUNI SPUNTI DI ANALISI

Dal primo gennaio 2010 è entrata in vigore nel nostro Paese la Legge di riforma della contabilità e finanza pubblica n. 196 del 31/12/2009. La norma segue a una serie di interventi legislativi (Legge 15/2009 cd. Riforma Brunetta e Legge 42/2009 attuazione del Federalismo Fiscale) che hanno modificato la forma di Stato e il funzionamento della Pubblica Amministrazione con l'obiettivo di migliorare gli equilibri della finanza pubblica. Il presente documento illustra il contenuto della Legge di riforma del sistema di contabilità pubblica individuando: le modalità di coordinamento delle scelte di finanza pubblica con i vincoli europei; gli strumenti di controllo della spesa alla luce del processo di organizzazione su base federale dello Stato.

Sommario: 1. Introduzione. – 2. L'Unione Europea e i vincoli alle scelte di finanza pubblica. – 2.1. I parametri. – 2.2. I meccanismi di vigilanza e le procedure per disavanzi eccessivi. – 2.3. Le sanzioni. – 2.4. I dati sugli indicatori di finanza pubblica nel 2009. – 3. Il nuovo sistema di contabilità Pubblica, la Legge n. 196 del 2009. – 3.1. Contenuto e struttura della Legge n.196 del 2009. – 3.2. I principi di coordinamento e armonizzazione dei sistemi contabili pubblici. – 3.3. Controllo della spesa e trasparenza. – 3.4. I documenti della contabilità di Stato. – 3.5. Il processo di approvazione delle decisioni di finanza pubblica. – 3.6. Le deleghe al Governo contenute nella Legge 196/2009. – 3.7. Alcune prime considerazioni sulla Legge di contabilità pubblica. – 4. Problematiche di coordinamento e armonizzazione dei sistemi di contabilità degli enti territoriali. – 4.1. Contenuto della delega al governo in tema di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali. – 4.2. Il coordinamento della contabilità di stato con la contabilità degli enti Territoriali: il Patto di Stabilità interno. – 4.3. Federalismo contabile e federalismo fiscale: i nodi da sciogliere. – Appendice 1. I criteri per l'individuazione delle Amministrazioni pubbliche del bilancio dello Stato.

1. INTRODUZIONE

A partire dal 1° gennaio 2010 è entrata in vigore nel nostro Paese, la nuova Legge di contabilità e finanza pubblica. La norma modifica il processo di assunzione e controllo delle decisioni economico-finanziarie dello Stato e degli Enti territoriali; rispondendo a due esigenze avvertite con sempre maggiore forza nel corso degli ultimi anni, relative a:

- garantire il rispetto dei parametri previsti dagli accordi sottoscritti in ambito comunitario;
- rendere coerente il sistema di contabilità pubblica con l'evoluzione in senso federale del rapporto tra Stato ed Enti territoriali.

Principale obiettivo perseguito con la riforma è la realizzazione di un organico sistema di assunzione delle decisioni di finanza pubblica che renda possibile il coordinamento tra i diversi livelli in cui è organizzata la gestione della pubblica amministrazione; garantendo, al contempo, la tempestività dell'attività di controllo sugli andamenti di finanza pubblica.



Nel presente documento sono illustrati il contenuto e la struttura del sistema contabile come riscritto dalla nuova Legge di contabilità e sono individuate le problematiche operative che l'applicazione della normativa determina.

Il documento è articolato in tre sezioni, nella prima è delineato il quadro degli obiettivi di finanza pubblica previsti dall'adesione all'unione monetaria europea. Nella seconda sezione è illustrato il contenuto della legge di contabilità pubblica e il nuovo sistema di programmazione economico-finanziaria. Nell'ultima sezione sono illustrate le modalità di coordinamento tra i livelli centrali di governo della spesa e i livelli territoriali.

2. L'UNIONE EUROPEA E I VINCOLI ALLE SCELTE DI FINANZA PUBBLICA

La partecipazione al processo di integrazione europea ha determinato per l'Italia una progressiva riduzione degli ambiti di manovra delle proprie politiche economiche. Come noto la costituzione del mercato economico comunitario e la creazione della moneta unica richiedono il coordinamento tra le scelte assunte in ambito comunitario e quelle assunte da ciascuna nazione.

In particolare, il mantenimento della stabilità della moneta unica può essere garantito da un costante allineamento delle politiche di finanza pubblica degli stati membri, attuabile mediante il controllo e il monitoraggio dei principali indicatori macroeconomici. L'andamento della moneta unica risente, infatti, delle scelte effettuate da ciascun paese membro; il caso della Grecia nell'estate del 2010 dimostra come gli equilibri della finanza pubblica di un stato membro determinano effetti per tutti gli altri paesi.

Allo scopo di allineare gli andamenti di finanza pubblica dei paesi aderenti all'Euro, con il Trattato di Maastricht e il Patto di Stabilità e Crescita sono state definite le logiche e le procedure per il controllo delle politiche economiche e delle principali dimensioni macroeconomiche degli stati membri.

Gli elementi su cui si basa tale controllo sono:

1. il rispetto dei parametri economico-finanziari comuni a tutti i paesi membri;
2. il monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica per valutare il rispetto dei parametri economico-finanziari;
3. l'applicazione di sanzioni per gli stati membri che non rispettano i parametri.

Tali tre elementi definiscono il sistema di vincoli che condiziona gli Stati aderenti all'Unione nella determinazione delle politiche economiche e nell'assunzione delle scelte di finanza pubblica.

2.1. I PARAMETRI

Sono cinque i parametri macroeconomici virtuosi previsti dal Trattato di Maastricht che uno Stato deve rispettare per entrare a far parte della cosiddetta "area euro", essi sono:



1. stabilità dei prezzi – in base a tale parametro il tasso di inflazione di un paese non deve superare di 1,5 punti percentuali il valore medio dello stesso tasso fatto registrare dai tre paesi membri con il tasso di inflazione più basso;
2. contenimento dei tassi di interesse sul debito – in base a tale parametro il tasso di interesse nominale a medio lungo termine non deve superare di più di 2 punti percentuali quello dei tre Stati membri che hanno conseguito il miglior risultato in termini di stabilità dei prezzi.
3. oscillazione dei tassi di cambio – in base a tale parametro il tasso di cambio della moneta deve mantenersi per almeno due anni entro i margini di fluttuazione del Sistema Monetario Europeo ($\pm 15\%$).
4. rapporto debito/PIL – in base a tale parametro il rapporto tra l'ammontare del debito pubblico e il prodotto interno lordo non deve superare il 60%;
5. rapporto deficit/PIL – in base a tale parametro il rapporto tra il disavanzo pubblico e il prodotto interno lordo non deve essere superiore al 3%;

Di tali parametri, quelli relativi agli equilibri di finanza pubblica, ovvero il rapporto deficit/PIL e il rapporto debito/PIL, devono essere mantenuti anche a seguito dell'adozione della moneta unica.

Il mancato rispetto del parametro deficit/Pil determina la sottoposizione dello Stato membro alla procedura per disavanzi eccessivi. L'art. 104C del Trattato istitutivo dell'Unione Europea stabilisce, infatti, che gli stati membri devono attivarsi per evitare deficit pubblici eccessivi ovvero superiori al 3% del PIL.

Il valore limite del 3% può essere superato quando si verificano – simultaneamente – le seguenti condizioni: *eccezionalità* del deficit, sua *transitorietà* e *prossimità* al valore di riferimento; al verificarsi di tali condizioni non si dà avvio alla procedura per disavanzi eccessivi.

Le definizioni dei caratteri di eccezionalità e transitorietà del deficit sono contenute nel Patto di Stabilità e crescita che disciplina l'intera procedura per disavanzi eccessivi.

In base alle disposizioni contenute nel Patto di stabilità le condizioni di *eccezionalità* che influenzano il rapporto deficit/PIL si verificano quanto:

- l'incremento del deficit e il superamento del valore di riferimento è causato da un evento inconsueto e non controllabile da parte dello stato membro;
- la riduzione del PIL, dovuta a fasi di recessione economica, è superiore al 2%;
- la riduzione del PIL è inferiore al 2% - e comunque prossima allo 0,75% - ma attribuibile a fattori di particolare severità che creano disallineamento con le performance registrate negli anni precedenti.

Un deficit eccessivo è considerato *transitorio* se rientra al di sotto del valore limite entro un anno dal suo verificarsi. Se dunque le condizioni di disavanzo eccessivo permangono per più di un anno il paese membro sarà comunque sottoposto a procedura per disavanzi eccessivi.



2.2. I MECCANISMI DI VIGILANZA: LA PROCEDURA PER DISAVANZI ECCESSIVI

Il controllo del rispetto dei parametri di finanza pubblica da parte degli stati membri è realizzato attraverso il monitoraggio (*ex ante*) dei programmi economico finanziari redatti da ciascuno stato membro e attraverso il monitoraggio (*in itinere*) sull'attuazione di tali programmi.

Il controllo *ex ante* dei programmi è effettuato dal Consiglio dell'Unione Europea e della Commissione sulla base di un documento – il Programma di Stabilità¹ – redatto annualmente da ciascuno Stato membro.

Il Programma di Stabilità contiene una serie di previsioni e analisi, condotte su un orizzonte temporale di tre anni, dei principali dati macroeconomici. Il documento è articolato in quattro sezioni, la prima delle quali fornisce le previsioni sulle principali grandezze macroeconomiche del paese come: il PIL, il tasso di occupazione, il tasso d'inflazione, gli scambi con l'estero ecc. Nella seconda sezione sono illustrate le politiche adottate e quelle da adottare per il raggiungimento dell'obiettivo di medio lungo termine consistente nel raggiungimento di un saldo di bilancio in pareggio o in avanzo. Nel Programma di Stabilità sono, inoltre, contenute le previsioni dell'andamento del rapporto debito/PIL e delle principali grandezze che incidono su tale rapporto (es. entrate, avanzo primario ecc.). In ultimo, nel documento è contenuta la cosiddetta analisi di sensibilità, ovvero, la valutazione dell'effetto che l'evoluzione delle variabili macroeconomiche determina sugli obiettivi di bilancio e sui livelli di debito previsti.

Nella fase di controllo preventivo il Consiglio dell'Unione valuta la coerenza dei Programmi presentati dai singoli paesi e l'efficacia delle soluzioni proposte. Il Consiglio esprime una valutazione sui seguenti aspetti:

- la prospettiva di miglioramento nel saldo di bilancio;
- la coerenza, validità e realizzabilità delle misure adottate per il raggiungimento degli obiettivi di bilancio;
- la coerenza delle politiche economiche adottate con gli indirizzi dettati in sede europea.

Se la valutazione effettuata ha esito negativo e il Consiglio rileva uno scostamento significativo tra obiettivo di medio lungo termine e modalità di raggiungimento, è inviato allo Stato membro una raccomandazione, il cosiddetto "*early warning*". L'allarme preventivo consiste in un invito allo Stato membro affinché assuma le necessarie iniziative volte a scongiurare il determinarsi di un disavanzo eccessivo.

2.3. LE SANZIONI

Nell'ipotesi in cui lo Stato membro non recepisca le raccomandazioni del Consiglio e il disavanzo superi il limite del 3% del PIL viene avviata la procedura per disavanzi eccessivi. Tale procedura è il

¹ Gli Stati appartenenti all'Unione che non hanno adottato l'euro predispongono il Programma di Convergenza



principale strumento di controllo *in itinere* dei programmi adottati dagli stati membri e ha lo scopo di correggere eventuali comportamenti non allineati da parte degli stati membri.

La procedura per disavanzi eccessivi ha inizio con la redazione, da parte della Commissione, di una relazione sul disavanzo dello stato membro da sottoporre all'approvazione del Comitato Economico Finanziario. Se anche il Comitato Economico Finanziario ravvisa le condizioni di deficit eccessivo, la Commissione europea formula una raccomandazione e la invia al Consiglio Ecofin affinché assuma le decisioni di sua competenza.

Il Consiglio Ecofin, con votazione a maggioranza dei due terzi dei componenti, delibera sull'esistenza o meno del disavanzo eccessivo e, in caso di decisione affermativa, invia allo stato membro una raccomandazione ad assumere le misure proposte per correggere la condizione di deficit eccessivo. La raccomandazione inviata allo Stato prevede anche un termine entro il quale l'iniziativa proposta deve essere assunta (di norma 6 mesi). Se entro il termine fissato dal Consiglio, il Paese membro ha assunto le adeguate misure correttive, la procedura è sospesa. Al contrario, se le misure correttive non sono state assunte, il Consiglio può intimare allo Stato di ottemperare alle richieste di risanamento. Se anche dopo tale intimazione lo Stato non adempie alle richieste del Consiglio, si procede con l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 104C par. 11 del Trattato.

La sanzione inflitta consiste in un deposito infruttifero effettuato dal Paese inadempiente presso l'Unione europea. L'ammontare del deposito è pari alla somma tra un elemento fisso (pari allo 0,2% del PIL) e un elemento variabile (pari al 10% della differenza tra il disavanzo e la soglia obiettivo del 3%). La somma depositata non può comunque superare il 5% del PIL.

L'importo depositato è sottoposto ad annuale revisione da parte del Consiglio in relazione al miglioramento o al peggioramento del disavanzo.

Nel caso in cui il disavanzo eccessivo non sia stato corretto entro i due anni successivi all'applicazione delle sanzioni, il deposito viene convertito in ammenda, salva la facoltà del Consiglio di decidere di abrogare in tutto o solo in parte le sanzioni in funzione dei progressi compiuti dallo stato membro nella correzione del disavanzo.

2.4. I DATI SUGLI INDICATORI DI FINANZA PUBBLICA NEL 2009

Nel presente paragrafo sono illustrati i dati dei principali indicatori macroeconomici e dei parametri di finanza pubblica sulla base dei quali gli organi dell'Unione Europea effettuano le proprie valutazioni.

I dati presentati sono contenuti nel Programma di Stabilità dell'Italia per l'anno 2009 elaborato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze come aggiornato dalla nota presentata al Consiglio dei ministri il 28 gennaio 2010. Il documento fornisce i dati consuntivi relativi ai saldi di finanza pubblica per l'anno 2009 ed effettua delle previsioni, in funzione dell'evoluzione attesa delle principali variabili macroeconomiche, per il triennio 2010 – 2012. Le previsioni sulle dimensioni finanziarie - entrate e spesa pubblica - sono effettuate in funzione dei provvedimenti legislativi adottati nel corso del 2009 (ovvero in base alla legislazione vigente alla data di redazione del documento).



In base alle informazioni comunicate dal Ministero, il valore del Pil nominale per l'anno 2009 si è attestato attorno ai 1.533 miliardi di euro con una diminuzione rispetto all'anno precedente del 4,8 %. Tale forte contrazione, principalmente imputabile alla crisi economica internazionale, sembra non essere confermata nel triennio 2010 – 2012, nel quale si prevede la crescita del PIL con il ritorno a valori precedenti la crisi (pari o superiori a quelli del 2008) e una crescita del 1,1% nel 2010 e del 2% rispettivamente nel 2011 e nel 2012.

	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
MACRO ITALIA (VOLUMI)				
PIL	- 4,8	1,1	2,0	2,0
Importazioni	- 15,0	1,8	3,0	4,0
Consumi finali nazionali	-1,1	0,7	1,4	1,6
- spesa delle famiglie residenti	-1,7	0,8	1,9	1,9
- spesa P.A. e I.S.P.	0,5	0,2	0,0	0,8
Investimenti Fissi lordi	-12,7	1,4	2,7	2,7
Esportazioni	-18,8	2,3	4,0	4,3
<i>Pm. Saldo corrente bil. Pag. in % del PIL</i>	-2,7	- 2,4	- 2,2	- 2,2
CONTRIBUTI ALLA CRESCITA DEL PIL				
Esportazioni nette	-1,0	0,1	0,2	0,0
Scorte	- 0,2	0,1	0,0	0,0
Domanda nazionale al netto delle scorte	- 3,5	0,8	1,7	1,9
PREZZI				
PIL Nominale	- 2,5	2,6	3,8	3,9
Inflazione Programmata	0,7	1,5	1,5	1,5
Inflazione IPCA al netto energetici importati var %	1,5	1,8	2,2	1,9
LAVORO				
Costo del Lavoro	1,7	1,8	1,8	2,1
Produttività (misurata sul PIL)	- 2,4	1,3	1,0	0,9
CLUP (misurato sul PIL)	4,2	0,6	0,7	1,2
Occupazione (ULA)	- 2,5	- 0,2	0,9	1,1
Tasso di disoccupazione	7,7	8,4	8,3	8,0
Tasso di occupazione (15 – 64 anni)	57,6	57,0	57,5	58,2
<i>p.m. PIL Nominale (val. assoluti milioni di €)</i>	<i>1.533.156</i>	<i>1.572.388</i>	<i>1.631.554</i>	<i>1.694.382</i>

fonte nota di aggiornamento del programma di stabilità dell'Italia

Per quanto attiene al quadro di finanza pubblica e al rispetto dei parametri del trattato di Maastricht l'Italia fa registrare un rapporto deficit/Pil per l'anno 2009 pari al 5,3% con un notevole peggioramento rispetto al valore del 2,7% conseguito nel 2008. Il dato, sebbene non in linea con i limiti imposti dall'Unione, è attribuibile anch'esso all'evoluzione dello scenario economico internazionale che ha coinvolto, oltre al nostro Paese, anche altri Stati membri dell'Unione. Con l'esclusione della sola Germania, infatti, il valore del parametro deficit/Pil italiano è inferiore a quello fatto registrare dai principali Paesi membri, quali Francia, Belgio, Spagna, Irlanda e Regno Unito. Nella tabella seguente sono riportati i dati relativi all'evoluzione del rapporto deficit/Pil per il triennio 2010 – 2012 per i principali paesi dell'Unione.



	2009	2010	2011	2012
Stime ufficiali				
ITALIA	- 5,3	- 5,0	- 3,9	- 2,7
Stime Commissione Europea				
GERMANIA	- 3,4	- 5,0	- 4,6	Nd
FRANCIA	- 8,3	- 8,2	- 7,7	nd
BELGIO	- 5,9	- 5,8	- 5,8	Nd
SPAGNA	-11,2	- 10,1	- 9,3	Nd
IRLANDA	-12,5	- 14,7	- 14,7	Nd
REGNO UNITO	- 12,1	- 12,9	- 11,1	Nd

fonte nota di aggiornamento del programma di stabilità dell'Italia

Il miglioramento del saldo italiano, in base alle indicazioni contenute nel programma di stabilità è attribuibile al miglioramento delle prospettive di crescita del Pil (con un ulteriore + 0,4%) e alle novità introdotte dalla Legge Finanziaria presentata nel settembre 2009. Tali norme hanno, infatti, inciso dal lato delle entrate mediante misure *una tantum* (c.d. “scudo fiscale”) e dal lato della spesa attraverso riduzione dell’incidenza delle spese correnti al netto degli interessi passivi sul debito, che passano dal 43% del Pil nel 2009 al 41% del Pil previsto per il 2012.

	2009	2010	2011	2012
SPESE				
Redditi da lavoro dipendente	175.225	176.445	177.705	180.082
Consumi intermedi	133.173	133.924	135.095	138.161
Prestazioni sociali	291.280	297.900	306.330	315.990
Altre spese correnti al netto degli interessi	58.830	62.450	60.714	60.350
Totale Spese correnti al netto degli interessi	658.509	670.719	679.843	694.583
(in % del PIL)	43,0	42,7	41,7	41,0
Interessi Passivi	73.101	76.317	84.981	92.725
(in % del PIL)	4,8	4,9	5,2	5,5
Totale spese correnti	731.610	747.036	764.824	787.308
Totale spese in conto capitale	69.445	61.799	57.353	60.409
Totale spese finali al netto degli interessi	727.954	732.518	737.196	754.992
Totale spese finali	801.055	808.835	822.177	847.717
ENTRATE				
Totale entrate tributarie	444.124	451.300	462.535	482.004
Contributi sociali	213.210	216.880	224.908	232.032
Altre entrate correnti	56.967	57.430	58.140	60.684
Totale entrate correnti	710.007	725.132	745.104	774.242
Entrate in conto capitale non tributarie	6.216	5.280	5.920	6.157
Totale entrate finali	720.517	730.890	751.502	780.877
<i>p.m. Pressione fiscale</i>	42,9	42,5	42,1	42,1
SALDI				
Saldo Primario	- 7.438	- 1.628	14.306	25.885
(in % del PIL)	- 0,5	- 0,1	0,9	1,5
Saldo di parte corrente	- 21.603	- 21.904	- 19.720	- 13.065
(in % del PIL)	- 1,4	- 1,4	- 1,2	- 0,8
Indebitamento netto	- 80.538	- 77.945	- 70.675	- 66.840
(in % del PIL)	- 5,3	- 5,0	- 4,3	- 3,9
PIL Nominale (val. assoluti milioni di €)	1.533.156	1.572.388	1.631.554	1.694382

fonte nota di aggiornamento del programma di stabilità dell'Italia

Differente è la situazione relativa all’altro parametro di finanza pubblica ovvero del rapporto tra debito pubblico e Pil. Nel 2009 il debito pubblico italiano è pari al 115,1 % del Prodotto interno lordo, per un importo di circa 1.764 miliardi di euro. In base alle previsioni del Ministero il rapporto debito



pubblico/Pil è destinato ad aumentare nel 2010 e solo successivamente si ipotizza una sua discesa al valore obiettivo fissato nel 2012 del 114,6%.

	2009	2010	2011	2012
INDEBITAMENTO NETTO	- 5,3	- 5,0	- 3,9	- 2,7
INTERESSI	4,8	4,9	5,2	5,4
SALDO PRIMARIO	- 0,5	- 0,1	- 1,3	- 2,7
DEBITO PUBBLICO	115,1	116,9	116,5	114,6
FABBISOGNO SETTORE STATALE	- 5,6	- 4,3	- 3,4	- 2,0
FABBISOGNO SETTORE PUBBLICO	- 5,9	- 4,5	- 3,6	- 2,2

fonte nota di aggiornamento del programma di stabilità dell'Italia

Il risanamento della finanza pubblica italiana rappresenta una esigenza sempre più stringente anche alla luce dell'avvio della procedura per disavanzi eccessivi avviata nei confronti dell'Italia e della maggior parte dei Paesi membri da parte degli organi dell'Unione. Il consiglio ECOFIN del 1-2 ottobre 2009 ha confermato, per i paesi in condizione di deficit eccessivo, la necessità di intraprendere iniziative mirate a ridare stabilità al settore finanziario, ad assicurare la sostenibilità delle finanze pubbliche e ad accrescere l'output potenziale. Ciascuna di tali iniziative dovrà poi essere valutata in sede comunitaria in base alla situazione specifica di ciascuno Stato membro. In tale senso il Governo fa affidamento per il miglioramento della dinamica evolutiva del debito pubblico anche sull'attuazione del federalismo fiscale e sugli effetti attesi sia in termini di incrementi delle entrate che di riduzione della spesa. Effetti positivi sul debito pubblico dovrebbero, infatti, derivare da una più efficace lotta all'evasione fiscale (garantita per esempio attraverso il coinvolgimento degli enti locali all'attività di accertamento) e da un maggiore contenimento della spesa degli enti territoriali derivante dall'applicazione di un sistema di finanziamento basato sui costi standard.

3. IL NUOVO SISTEMA DI CONTABILITÀ PUBBLICA, LA LEGGE N. 196 DEL 2009

3.1. CONTENUTO E STRUTTURA DELLA LEGGE N.196 DEL 2009

La principale caratteristica della Legge di contabilità e finanza pubblica è rappresentata dalla portata innovativa delle disposizioni in essa contenute. La Norma rivede profondamente il precedente sistema di contabilità pubblica nei seguenti aspetti:

- principi fondamentali del sistema;
- processo di assunzione delle decisioni economico finanziarie;
- forma e contenuto dei documenti di finanza pubblica.

La Norma, inoltre, attribuisce alcune deleghe al Governo affinché disciplini la struttura del bilancio pubblico in coerenza con i principi della riforma e affinché si adoperi per realizzare l'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti territoriali.

Obiettivo primario sotteso a tutto l'impianto dalla Legge è rappresentato dall'aumento della capacità di controllo della spesa nella Pubblica amministrazione attraverso il miglioramento dei sistemi di



misurazione contabile e l'esplicitazione dei legami di responsabilità tra decisione di spesa, struttura (o ente) responsabile e obiettivo conseguito. Esplicitando il legame di responsabilità nell'utilizzo delle risorse, si persegue la finalità di elevare il livello di trasparenza dell'operato degli amministratori pubblici aumentando l'*accountability* complessiva del sistema.

Il contenuto della Legge di contabilità pubblica, organizzato in base alle aree logico-tematiche, può essere così sintetizzato:

- definizione dei principi di coordinamento, degli obiettivi della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili degli enti pubblici;
- previsione di disposizioni volte all'aumento della trasparenza nell'assunzione delle decisioni finanziarie e al miglioramento dei sistemi di controllo;
- riorganizzazione del processo di programmazione e di assunzione delle decisioni di spesa attraverso la previsione di un nuovo *iter* per l'approvazione dei documenti di finanza pubblica;
- aggiornamento del contenuto dei documenti di finanza pubblica, sia di quelli preventivi che di quelli consuntivi.

Come accennato la Legge 196/09 prevede una serie di deleghe al Governo finalizzate alla realizzazione delle seguenti attività:

- elaborazione di un sistema di contabilità pubblica unitario per enti territoriali anche in considerazione della realizzazione del federalismo fiscale;
- sviluppo di schemi contabili e documenti di bilancio redatti in base al criterio della sola cassa.
- miglioramento dei sistemi di controllo contabile e amministrativo;
- predisposizione e adozione di un Testo Unico che raccolga tutte le disposizioni in materia di contabilità di Stato.

3.2. I PRINCIPI DI COORDINAMENTO E ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI PUBBLICI

L'art. 1 primo comma della legge 196/2009 individua i soggetti destinatari delle disposizioni contenute nella norma; stabilisce, infatti, che *“tutte le amministrazioni pubbliche contribuiscono al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica e delle responsabilità che ne derivano.”*

I principi contenuti nella legge di riforma si indirizzano, dunque, non solo alle organizzazioni centrali dello Stato, ma anche a Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane, attraverso il processo di armonizzazione e consolidamento dei bilanci di tutti gli enti pubblici.

È opportuno sottolineare come le esigenze di armonizzare gli schemi contabili, di sincronizzare l'approvazione dei documenti di bilancio e di coordinare i sistemi di contabilità finanziaria con quelli economico-patrimoniale, derivano, tutte, dall'attuale condizione di *eterogeneità di forme giuridiche e di modelli contabili* caratteristica dell'amministrazione dello Stato. L'attività della pubblica amministrazione, anche solo con riferimento ai livelli centrali di governo, è formata da una molteplicità di soggetti con diverse forme giuridiche quali ad esempio: i Ministeri, gli Enti pubblici



economici, gli Enti pubblici non economici, le società di diritto privato a controllo pubblico, le società di diritto privato a partecipazione pubblica, le fondazioni ecc.

Accanto alla eterogeneità delle forme giuridiche, si riscontra un'elevata eterogeneità anche nei meccanismi di *governance* e nei sistemi contabili. Alcuni enti e/o amministrazioni pubbliche utilizzano, infatti, sistemi di contabilità economico patrimoniale e si rifanno ai principi civilistici nazionali, altri applicano i principi di contabilità internazionali (IAS), altri ancora, utilizzano la contabilità finanziaria.

L'elevata varietà di principi, forme e documenti contabili rappresenta il principale ostacolo alla capacità dei Governi di realizzare un efficiente ed efficace *controllo* degli andamenti di finanza pubblica e un'attendibile *programmazione* economico-finanziaria.

Allo scopo di superare tale ostacolo, la riforma dispone l'omologazione dei linguaggi contabili. Per tale motivo la Legge 196 all'art. 2 prevede un specifica delega al Governo con lo scopo di adottare i provvedimenti necessari a garantire l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche.

I principi ai quali il Governo deve ispirarsi sono:

- adozione di regole contabili uniformi e di un piano dei conti comune al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio delle informazioni contenute nei bilanci preventivi e nei rendiconti;
- sviluppo di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili per gli enti che utilizzano la contabilità economico patrimoniale invece della contabilità finanziaria;
- articolazione degli schemi di bilancio in missioni e programmi in coerenza con quanto disposto per il bilancio dello Stato;
- affiancamento alla contabilità finanziaria di sistemi di contabilità economico patrimoniale;
- definizione di un set di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio.

3.3. CONTROLLO DELLA SPESA E TRASPARENZA

Le disposizioni contenute nella Legge di contabilità pubblica sono finalizzate al perseguimento dei seguenti obiettivi: (i) miglioramento della qualità del processo di *controllo e monitoraggio* della spesa pubblica; (ii) aumento della *trasparenza* nell'assunzione delle scelte; (iii) esplicitazione e *incremento dell'intelligibilità dei risultati conseguiti*.

In relazione alla capacità di controllo della spesa pubblica, la norma *istituzionalizza la prassi della copertura finanziaria dei saldi*² per tutte le iniziative legislative che comportano maggiori oneri di spesa. Il controllo della spesa è garantito dalla cosiddetta "*clausola di salvaguardia*" che rappresenta un elemento essenziale di tutte le future leggi che introducono maggiori oneri o riduzioni di entrata. Per tali leggi devono essere individuate – nel medesimo provvedimento legislativo – le fonti di

² I saldi cui si fa riferimento sono il saldo netto da finanziare nell'ipotesi del bilancio dello Stato ed il fabbisogno e indebitamento netto per le pubbliche amministrazioni.



copertura dei maggiori oneri o delle minori entrate, anche tenendo conto della loro scadenza temporale. Caratteristica della *clausola di salvaguardia* è quella di essere effettiva e automatica.

La copertura dei maggiori oneri o delle minori entrate deve essere effettuata mediante: (i) utilizzo di fondi speciali precedentemente accantonati; (ii) riduzioni di precedenti spese; (iii) istituzione di nuove o maggiori entrate. L'obbligo di prevedere la clausola di salvaguardia per le leggi istitutive di maggiori oneri o minori entrate vige anche per le leggi emanate dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e Bolzano.

Ulteriore previsione, finalizzata a garantire un maggiore controllo della spesa, è rappresentata dalla *costituzione di nuclei di analisi e valutazione* della spesa delle amministrazioni centrali. I nuclei di valutazione avranno il compito di:

- ü *verificare i risultati* conseguiti dall'amministrazione in relazione agli obiettivi di finanza pubblica contenuti nella Decisione di Finanza Pubblica³;
- ü *monitorare* l'efficienza e l'efficacia della *gestione*;
- ü *verificare la coerenza tra i programmi e le leggi autorizzatorie di spesa*.

Sulla base dell'attività dei nuclei di valutazione, Il Ministero dell'Economia e delle Finanze elabora, ogni tre anni, il *Rapporto sulla spesa delle amministrazioni dello Stato* dove è illustrata, a livello aggregato, la composizione e l'evoluzione della spesa, i risultati conseguiti con le misure adottate per il suo controllo e il miglioramento del livello di efficienza ottenuto dalle amministrazioni.

L'obiettivo del miglioramento della trasparenza e del monitoraggio delle spesa pubblica è perseguito attraverso la *costituzione di una banca dati unitaria per tutte le pubbliche amministrazioni*. I dati in essa contenuti consentiranno il *consolidamento delle informazioni contabili* di tutte le amministrazioni pubbliche e la *valutazione della coerenza tra l'evoluzione delle grandezze* di finanza pubblica, gli obiettivi programmati e lo stato del *loro conseguimento*.

In apposita sezione della banca dati sono contenuti i *dati necessari a dare attuazione al federalismo fiscale*, ovvero i dati relativi alla individuazione dei *fabbisogni standard* e le informazioni in base alle quali è effettuata la *perequazione fiscale*.

Il monitoraggio dei conti pubblici è effettuato anche dalla Ragioneria Generale dello Stato attraverso l'elaborazione di documenti che raccolgono, consolidano e valutano - in termini qualitativi e quantitativi - l'andamento delle principali grandezze di finanza pubblica.

Specificata attenzione è data al monitoraggio dei flussi finanziari, garantito attraverso un continuo e tempestivo invio di informazioni da parte delle amministrazioni pubbliche per mezzo del "Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici" (SIOPE). La banca dati del SIOPE raccoglie le informazioni sui conti consolidati di cassa, i pagamenti effettuati, gli incassi e le entrate tributarie e contributive di tutti gli enti e amministrazioni pubbliche⁴.

³ Si veda il paragrafo 3.4 del presente documento.

⁴ Sono esclusi da alcune tipologie di comunicazioni alla banca dati del Siope, gli enti previdenziali privatizzati, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, le autorità portuali, gli enti parco nazionali.



Interessanti sono, infine, le innovazioni introdotte dalla norma di contabilità pubblica in relazione alla maggiore intelligibilità dei documenti di finanza pubblica e alla capacità di collegamento tra decisioni assunte, azioni realizzate e risultati conseguiti. Un primo intervento in tal senso, riguarda la classificazione del bilancio dello Stato per *missioni e programmi*. I *programmi* rappresentano le *nuove unità di voto parlamentare* e per ciascun programma è individuato un unico ente, soggetto o amministrazione responsabile della sua attuazione. Un secondo intervento è relativo all'*aumento del contenuto informativo dei documenti programmatici* di finanza pubblica attraverso l'*articolazione delle previsioni di entrata e di spesa per sottosettori* e la redazione di note esplicative sulle metodologie utilizzate nella realizzazione delle previsioni effettuate.

3.4. I DOCUMENTI DELLA CONTABILITÀ DI STATO

La Norma sulla contabilità pubblica ha determinato importanti novità non solo nei principi ispiratori del sistema di contabilità pubblica ma anche e soprattutto nel *contenuto dei documenti* della programmazione della finanza pubblica. Nel paragrafo sono descritti i principali documenti del ciclo di programmazione e controllo della finanza pubblica, essi sono:

- ü la *Decisione di Finanza Pubblica* che sostituisce il Documento di Programmazione economico Finanziaria;
- ü la *Legge di Stabilità* che sostituisce la Legge Finanziaria;
- ü la *Legge di Bilancio* con una struttura e un contenuto innovativo rispetto al passato;
- ü la *Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica* che sostituisce la Relazione unificata sull'Economia e la Finanza Pubblica;
- ü le *Relazioni trimestrali sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e sulla consistenza del debito pubblico* introdotta dalla nuova Legge di contabilità;
- ü il *Rendiconto generale dello Stato*.

Decisione di finanza pubblica (DFP)

La Decisione di Finanza Pubblica (DFP) descrive gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica. L'orizzonte temporale del documento è di tre anni con aggiornamento annuale. Il documento contiene le previsioni relative alle amministrazioni centrali, alle amministrazioni locali e agli enti di previdenza ed assistenza; esprimendo, in un unico documento, il quadro complessivo dell'evoluzione delle finanza pubblica dello Stato. La DFP definisce la manovra di finanza pubblica per il periodo compreso nel bilancio pluriennale dello Stato al fine di consentire al Parlamento di conoscere le linee di politica economica e finanziaria del Governo. In termini puntuali il contenuto della DFP è il seguente:

- a. previsioni dell'*evoluzione economico-finanziaria nazionale e internazionale* delle principali grandezze macroeconomiche ed evoluzione prevista dei prezzi, del mercato del lavoro e dell'andamento dei conti con l'estero;



- b. previsioni tendenziali, a legislazione vigente, sui *flussi di entrata e di uscita del conto economico e del saldo di cassa delle amministrazioni pubbliche* (distinte tra amministrazioni centrali, locali ed enti di previdenza);
- c. previsioni tendenziali del *saldo netto da finanziare* del Bilancio dello Stato e del *saldo di cassa* del settore statale;
- d. individuazione delle *risorse finanziarie necessarie per coprire gli impegni e gli interventi di politica economica* e di bilancio, adottati negli anni precedenti per i principali settori di spesa;
- e. obiettivi programmatici individuati per ciascun anno per *l'indebitamento netto*, per il *saldo di cassa* e per il *debito delle amministrazioni pubbliche*, al netto e al lordo degli interessi sul debito e delle misure *una tantum* (distinto tra amministrazioni centrali, locali ed enti di previdenza);
- f. contenuto del *Patto di Convergenza* e del *Patto di stabilità interno* e delle *sanzioni per gli enti territoriali* in caso di mancato rispetto del Patto di stabilità interno;
- g. *la manovra di finanza pubblica* necessaria per il conseguimento degli obiettivi programmatici individuati per ciascun anno del triennio (articolata in amministrazioni centrali, locali ed enti di previdenza) e l'individuazione delle *azioni da assumere per la realizzazione del Patto di Convergenza* sancito con le autonomie territoriali;
- h. indicazione degli eventuali *disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica*;
- i. *prodotto potenziale e indicatori strutturali programmatici del conto economico* delle pubbliche amministrazioni.

Legge di Stabilità

La Legge di Stabilità contiene le misure necessarie a realizzare, nel triennio cui si riferisce la Decisione di Finanza Pubblica, gli obiettivi programmatici definiti. La Legge di Stabilità *dispone annualmente il quadro di riferimento finanziario* per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e *provvede alla regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente per adeguare gli effetti finanziari agli obiettivi*. In altri termini, con la Legge di Stabilità le entrate e le spese previste sulla base della legislazione vigente sono adeguate in funzione delle previsioni contenute nella DFP e in considerazione del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti. In tal senso, la Legge di Stabilità individua:

- a. *il livello massimo del ricorso al mercato finanziario* e del *saldo netto da finanziare*;
- b. *la variazione delle aliquote, detrazioni e scaglioni* e tutte le altre misure che incidono sull'ammontare delle entrate derivanti da *imposte dirette, indirette, tasse, canoni, tariffe e contributi*;
- c. *l'importo dei fondi speciali* presenti nella legge di bilancio;
- d. *gli importi aggregati per programma e missione delle leggi di spesa permanenti*;
- e. *gli importi di spesa per programma e missione delle spese in conto capitale*;
- f. *gli importi di spesa per programma e missione con le relative riduzioni delle spese di parte corrente*;



- g. *l'importo di spesa* complessivo destinato al *rinnovo dei contratti del pubblico impiego* e di tutti i contratti del personale dipendente delle amministrazioni statali in regime di diritto pubblico;
- h. *altre regolazioni meramente quantitative*;
- i. *le norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa*;
- j. *le norme recanti misure correttive* degli effetti finanziari delle leggi;
- k. *le norme necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno*.

Legge di Bilancio

La Legge di Bilancio assieme alla Legge di Stabilità forma la *Manovra di finanza pubblica*.

Con la Legge di Bilancio il Governo sottopone all'approvazione del Parlamento il bilancio preventivo dello Stato individuando le differenti tipologie di entrata e le diverse modalità di spesa. Tale documento si forma a seguito di un processo di approvazione articolato in più fasi che prende avvio con la presentazione del Governo al Parlamento del Disegno di legge di Bilancio. Nel disegno di legge sono illustrate, *sulla base della legislazione vigente* (e quindi senza le disposizioni contenute nella legge di Stabilità), le seguenti previsioni:

- a. lo stato di previsione delle *entrate*;
- b. gli stati di previsione della *spesa distinti per Ministeri*, con le allegate appendici dei bilanci delle aziende ed amministrazioni autonome;
- c. un *quadro generale riassuntivo*.

Prima dell'approvazione del Disegno di bilancio, le Camere, procedono all'approvazione della Legge di Stabilità, successivamente il Governo presenta delle *note di variazione* al Disegno di Legge di Bilancio che recepiscono le modifiche derivanti dalla Legge di Stabilità e, solo dopo avere apportato tali modifiche, il Parlamento approva il disegno di Legge di Bilancio.

Una novità introdotta dalla legge 196/2009 nella procedura di approvazione della Legge di Bilancio riguarda la modifica delle *unità di voto parlamentari* per le entrate e per le uscite. In base alle nuove disposizioni normative l'approvazione avviene sulla base della *tipologia* per le entrate, e sulla base dei *programmi* per le spese.

A seguito dell'approvazione, il Bilancio dello Stato si presenta suddiviso in due prospetti: lo stato di previsione delle entrate e lo stato di previsione delle uscite.

Lo stato di previsione delle *entrate* è articolato in quattro livelli:

1. **Titoli**; dove sono individuate le entrate in relazione alla provenienza, dividendole in: tributarie, extratributarie; derivanti da alienazioni del patrimonio o da riscossione di crediti o dall'accensione di prestiti.
2. **Entrate ricorrenti o non ricorrenti**; dove le entrate sono suddivise in relazione alla continuità o limitatezza temporale della fonte di entrata;
3. **Tipologia**; dove per ciascuna entrata è individuata la singola operazione o il singolo tributo che determina il flusso di risorse finanziarie; per esempio per le entrate tributarie il singolo tributo o per le entrate da alienazione il cespite o i gruppi di cespiti alienati;



4. **Capitoli**, che rappresentano un'ulteriore ripartizione delle entrate al fine della loro gestione e rendicontazione. I capitoli di entrata possono essere ulteriormente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto; figurano, per esempio, tra i capitoli all'interno della tipologia di imposta sui redditi le entrate da ritenute sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi di lavoro autonomo.

Lo stato di previsione delle *spese* prevede l'articolazione in quattro livelli:

1. **Missioni**; che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici della spesa;
2. **Programmi**; ovvero gli aggregati individuati in base agli obiettivi perseguiti, come definiti nell'ambito delle missioni;
3. **Macroaggregati**; che individuano le diverse tipologie di spesa di cui si compone ciascun programma, quali per esempio le spese di funzionamento, gli oneri sul debito pubblico; le uscite per trattamenti di quiescenza; per investimenti ecc.
4. **Capitoli**; definiti in relazione all'oggetto e al contenuto economico della spesa. I capitoli rappresentano le unità di gestione e di rendicontazione del bilancio dello Stato e sono riclassificati in base al loro contenuto economico e funzionale. L'articolazione delle spese per capitoli è definita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

A seguito dell'approvazione della Legge di Bilancio, il Ministero dell'Economia e delle Finanze elabora, in coerenza con gli obiettivi della Decisione di Finanza Pubblica, il Bilancio pluriennale per un periodo di tre anni redatto in base alla legislazione vigente articolato per missioni e programmi in termini di competenza e di cassa.

Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica

La Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica contiene le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per l'anno in corso alla luce dei documenti consuntivi e della Manovra di Finanza Pubblica approvata nel corso dell'anno precedente.

Il contenuto della relazione può essere sintetizzato nei seguenti punti:

- *analisi dell'andamento dell'economia del paese* e dello scenario internazionale; nonché del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche per l'anno precedente. Il documento contiene l'*individuazione di eventuali scostamenti* tra i dati consuntivi e gli obiettivi indicati nella Decisione di Finanza Pubblica;
- *aggiornamento delle previsioni macroeconomiche* del conto economico delle amministrazioni pubbliche e dei relativi sottosettori;
- il *saldo di cassa del settore statale* per il periodo di previsione della Decisione di Finanza Pubblica e le relative *modalità di copertura*.

La relazione individua per ciascuno scostamento eventualmente rilevato *le misure correttive* che il Governo intende adottare;

Rendiconto generale dello Stato

Il Rendiconto generale dello Stato è il documento contabile nel quale sono sintetizzati i *risultati della gestione* per l'anno precedente. Con l'approvazione del Rendiconto generale dello Stato da parte del



Parlamento, si chiude il ciclo di gestione della Finanza pubblica. Il Rendiconto generale dello Stato si compone delle seguenti parti:

- ü *il conto del bilancio*, nel quale sono illustrati i risultati della gestione finanziaria in relazione alle previsioni di bilancio.
- ü *il conto generale del patrimonio*, nel quale sono individuate le variazioni intervenute nel patrimonio dello Stato e le risultanze finali con l'individuazione della situazione patrimoniale finale;
- ü *la Nota integrativa*, che espone le risultanze sulla gestione.

Nel conto di bilancio (o rendiconto finanziario) sono individuate: le entrate di competenza dell'anno, accertate riscosse o da riscuotere; le spese di competenza dell'anno, accertate riscosse o da riscuotere, la gestione dei residui dell'anno precedente, le somme versate in tesoreria sia in conto competenza che in conto residui e il totale dei residui attivi o passivi che si tramandano all'esercizio successivo;

Nel conto generale del patrimonio sono illustrate le attività e le passività finanziarie e patrimoniali con le variazioni derivanti dalla gestione del bilancio e quelle verificatesi per altre cause. Inoltre, il conto del patrimonio contiene una dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale. A corredo del conto del patrimonio è prodotto il conto del dare e avere relativo al servizio di Tesoreria statale.

La Nota Integrativa si compone di due sezioni: la prima contiene il rapporto sui risultati raggiunti in relazione agli obiettivi fissati in ciascun programma e le risorse utilizzate; nella seconda sezione sono illustrati, con riferimento ai programmi, i risultati finanziari e gli eventuali scostamenti tra le previsioni e le spese effettivamente sostenute.

In apposto allegato al Rendiconto dello Stato sono spiegate le risultanze economiche per ciascun ministero; i costi sostenuti sono rappresentati secondo le voci del piano dei conti, distinti per programmi e centri di costo.

3.5. IL PROCESSO DI APPROVAZIONE DELLE DECISIONI DI FINANZA PUBBLICA

Sostanziali innovazioni sono introdotte, anche, nel processo di assunzione delle decisioni di finanza pubblica. In generale, il processo di gestione della finanza pubblica può essere suddiviso in tre distinte fasi: programmazione, gestione e rendicontazione.

La prima fase attiene all'attività di *programmazione* economico-finanziaria e si conclude con l'approvazione del bilancio di Stato. La seconda fase riguarda la *gestione* dell'esercizio e il *monitoraggio in itinere*, tale fase di durata annuale, inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre di ciascun anno. La terza fase è relativa alla *rendicontazione* dell'attività svolta.

La riforma contabile ha stabilito il calendario che Governo e Parlamento devono rispettare per l'assunzione delle decisioni di finanza pubblica.

Nella tabella di seguito riportata sono indicati per scadenza temporale tutti i momenti in cui si articola il processo di gestione della finanza pubblica.



Data	Documento	Fase/Attività
1 gennaio	Inizio Esercizio	Gestione
28 febbraio	Disegni di Legge Collegati alla Manovra di finanza pubblica	Programmazione
15 aprile	Relazione sull'economia e la finanza pubblica	Programmazione
entro aprile	Relazione generale sulla situazione economica del paese (relativa all'anno precedente)	Programmazione
31 maggio	Relazione (I° Trimestre) sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e sulla consistenza del debito pubblico	Monitoraggio
31 maggio	Invio del rendiconto generale dell'esercizio alla Corte dei Conti	Rendicontazione
entro il 30 giugno	Parificazione della Corte dei Conti del Rendiconto Generale dello Stato per la trasmissione alle Camere	Rendicontazione
30 giugno	Disegno di legge di assestamento	Gestione
30 giugno	Presentazione del disegno di Legge del Rendiconto generale dello Stato	Rendicontazione
15 settembre	Presentazione dello schema della Decisione di Finanza Pubblica	Programmazione
30 settembre	Relazione (II° Trimestre) sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e sulla consistenza del debito pubblico	Monitoraggio
15 ottobre	Disegno di Legge di Stabilità	Programmazione
15 ottobre	Disegno di Legge di Bilancio	Programmazione
30 novembre	Relazione (III° Trimestre) sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e sulla consistenza del debito pubblico	Monitoraggio
31 dicembre	Approvazione del Bilancio	Programmazione
31 dicembre	Chiusura esercizio	Gestione
calendario stabilito con la UE	Aggiornamento del Programma di Stabilità da presentare al Consiglio dell'Unione Europea e alla Commissione Europea	Programmazione

Il ciclo di programmazione si avvia con la *Decisione di Finanza Pubblica* che contiene indicazioni relative alla programmazione degli obiettivi di politica economica e l'individuazione delle risorse finanziarie necessarie per ciascuno dei successivi tre anni. Entro il 15 luglio di ciascun anno, sono inviate alla Conferenza Unificata e alle Camere le linee guida per la Decisione di finanza pubblica; entro il 10 settembre è acquisito il parere della Conferenza parificata ed entro il 15 settembre lo schema di decisione di finanza pubblica è inviata alle Camere per l'approvazione.

Sulla base delle previsioni tendenziali contenute nella Decisione di Finanza pubblica è presentato al Parlamento, entro il 15 ottobre, il *Disegno di Legge di Stabilità* e il *Disegno di legge del Bilancio dello Stato*; tali documenti, come detto, costituiscono la *Manovra triennale di Finanza Pubblica* che individua per il triennio di riferimento, le misure quantitative e qualitative necessarie alla realizzazione degli obiettivi programmatici contenuti nella Decisione di Finanza Pubblica.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Parlamento deve approvare la Legge di Stabilità e la Legge del Bilancio dello Stato per consentire *l'esercizio ordinario del bilancio*.

Entro il 28 febbraio dell'anno successivo all'approvazione della Manovra di Finanza pubblica,⁵ il Governo deve presentare al Parlamento per l'approvazione i *Disegni di Legge collegati alla Manovra di Finanza Pubblica*, come già indicati nella Decisione di Finanza Pubblica. La pratica di inserire i collegati alla manovra finanziaria in sede di definizione delle decisioni di finanza pubblica ha lo scopo di evitare il ripetersi della pratica (poco corretta) di realizzare manovre finanziarie attraverso la decretazione d'urgenza.

⁵ Come illustrato al paragrafo 3.4 la Legge di Stabilità e la Legge di Bilancio compongono la Manovra di Finanza Pubblica.



Il ciclo di programmazione della finanza pubblica prevede che, nei mesi successivi all'approvazione della Legge di Bilancio e della Legge di Stabilità, si provveda a realizzare un'attività di *monitoraggio trimestrale sui conti consolidati di cassa delle amministrazioni pubbliche e sull'andamento del debito pubblico*.

Un ulteriore fase del nuovo ciclo di programmazione della finanza pubblica è rappresentato dall'elaborazione e presentazione alle Camere (entro il 15 aprile) della *Relazione sull'economia e la finanza pubblica*. Tale documento ha la finalità di aggiornare le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per l'anno in corso, alla luce dei dati consuntivi e delle decisioni assunte con la manovra approvata l'anno precedente.

Il ciclo di finanza pubblica si conclude con la predisposizione del *Rendiconto generale dello Stato* che, a seguito del controllo di parificazione della Corte dei Conti, è presentato per l'approvazione al Parlamento entro il 30 giugno.

Dopo l'approvazione del Rendiconto, il Governo aggiorna il *Programma di Stabilità*. Secondo quanto previsto dalla riforma, il Governo trasmetta alle Camere e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, l'aggiornamento del Programma di Stabilità contenente il quadro sulle prospettive di medio lungo termine della politica economica italiana in abito europeo e le linee guida per il coordinamento con le politiche nazionali.

3.6. LE DELEGHE AL GOVERNO CONTENUTE NELLA LEGGE 196/2009

La Legge 196/2009 attribuisce numerose deleghe al Governo finalizzate a dare completa attuazione ai principi contenuti nella riforma. I successivi decreti legislativi emanati dal Governo dovranno disciplinare i seguenti ambiti e raggiungere le seguenti finalità:

- ü armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche attraverso l'adozione di regole contabili uniformi e un comune piano dei conti integrato;
- ü completare la riforma della struttura di bilancio dello Stato attraverso la riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni e la programmazione delle risorse assicurando, maggiore certezza, trasparenza e flessibilità;
- ü prevedere l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati;
- ü realizzare il passaggio dal bilancio di competenza e cassa al bilancio di sola cassa per il bilancio di previsione e per gli altri documenti contabili;
- ü affiancare, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico patrimoniale funzionale alla verifica dei risultati conseguiti dalle amministrazioni;
- ü garantire la razionalizzazione, la trasparenza e l'efficacia delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale destinati alla realizzazione delle opere pubbliche;
- ü riformare il sistema dei controlli di regolarità amministrativa e contabile per potenziare l'attività di analisi e valutazione dell'andamento della spesa pubblica;



ù realizzare e adottare un Testo Unico sulle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

Tra le deleghe contenute nella Legge di contabilità è disposto⁶ che entro un anno dall'entrata in vigore di detta legge, il Governo adotti una serie di decreti legislativi finalizzati ad armonizzare il sistema contabile delle Amministrazioni centrali con quelli degli Enti territoriali. Si rimanda al paragrafo 4 e successivi per la trattazione delle caratteristiche del processo di armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali.

3.7. ALCUNE PRIME CONSIDERAZIONI SULLA LEGGE DI CONTABILITÀ PUBBLICA

Come illustrato nei paragrafi precedenti, la Legge 196 del 2009 introduce alcune novità di particolare interesse nello scenario della contabilità pubblica. Un primo elemento di novità è rappresentato dall'estensione dell'ambito di applicazione della legge all'intero settore delle amministrazioni pubbliche. L'elenco dei soggetti cui si applicano le disposizioni della legge 196/2009 è predisposto annualmente dall'ISTAT in considerazione delle indicazioni contenute nei regolamenti comunitari relativi al sistema dei conti nazionali⁷. L'insieme delle amministrazioni pubbliche cui la legge si rivolge coincide, dunque, con l'ambito soggettivo di riferimento utilizzato in sede comunitaria per la verifica del rispetto dei parametri di stabilità previsti dal Patto di Stabilità e Crescita; costituendo così, le premesse per la convergenza tra gli obiettivi comunitari e gli obiettivi dei singoli enti e amministrazioni che compongono la PA italiana. In merito, appare opportuno precisare che il sistema della Pubblica Amministrazione è costituito dalle Amministrazioni centrali, degli Enti territoriali e degli Enti previdenziali per un totale di poco superiore a 10.400 enti⁸; restano, esclusi dal sistema della Pubblica Amministrazione e quindi dal consolidamento dei dati contabili, gli organismi partecipati⁹ da tali enti¹⁰.

Altra rilevante caratteristica della riforma è rappresentata dal processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni. La norma si preoccupa, infatti, di superare il livello di frammentazione della normativa contabile che nel corso degli anni è progressivamente aumentato.

⁶ Attraverso alcune modifiche all'art. 2 della legge 42/2009 sul Federalismo Fiscale.

⁷ Per l'individuazione dei criteri con i quali l'ISTAT provvede annualmente alla redazione dell'elenco delle Amministrazioni che compongono il consolidato della pubblica amministrazione si rinvia all'appendice al presente documento.

⁸ Dati forniti dal Ministero delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato relativi agli enti classificati nella categoria S13 nell'anno 2007.

⁹ In base ai dati elaborati dalla Corte dei Conti nel documento: "Indagine sul fenomeno delle partecipazioni in società ed altri organismi da parte di Comuni e Province" nell'anno 2008 sono state individuate ben 5.860 organismi partecipati da 5.928 tra Comuni e Province.

¹⁰ Gli effetti degli andamenti economici degli enti partecipati sui principali aggregati di finanza pubblica sono comunque ricompresi all'interno del bilancio degli enti pubblici che ne detengono le partecipazioni, ma sono nella misura in cui tali andamenti determinano effetti di natura finanziaria e patrimoniale per gli enti detentori delle partecipazioni. Esempi sono rappresentati, per le entrate da distribuzioni di utili o dividendi, trasferimenti correnti, riscossioni di crediti e trasferimenti di capitale e per le uscite da spese correnti per prestazioni di servizi o per copertura di onere straordinari, spese in conto capitale per trasferimenti in conto capitale, conferimenti di capitale e concessione di crediti.



L'incremento dell'eterogeneità tra sistemi contabili e informazioni prodotte è riferibile alle seguenti dinamiche. In primo luogo è attribuibile al processo di personalizzazione e adattamento degli schemi contabili e dei sistemi di rappresentazione dell'attività di gestione alle specifiche esigenze informative delle singole amministrazioni pubbliche. I sistemi contabili si sono cioè adattati ai processi operativi delle amministrazioni pubbliche e alle esigenze informative di volta in volta emergenti che richiedevano la produzione di specifiche informazioni e di peculiari ambiti di rendicontazione.

In secondo luogo, si è assistito all'aumento della complessità di gestione ed eterogeneità di soggetti che rientrano nel più ampio aggregato che va sotto il nome di Pubblica Amministrazione. L'esternalizzazione di alcune funzioni, così come la costituzione di società o associazioni di diritto privato (a controllo pubblico) per lo svolgimento di funzioni di tutela di interessi pubblici, hanno determinato, da un lato la proliferazione di enti, società e amministrazioni che a diverso titolo influenzano la finanza pubblica, ma hanno anche determinato l'aumento delle differenze tra i modelli di gestione e le modalità di rendicontazione (e quindi dei sistemi contabili) di tali soggetti.

Per il contenimento di tale fenomeno, la Legge di contabilità pubblica ha previsto che, entro un anno dalla sua entrata in vigore, il Comitato per i principi contabili, predisponga una serie di decreti legislativi finalizzati all'armonizzazione degli schemi di bilancio e dei termini di presentazione e di approvazione dei documenti contabili, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. La Legge di contabilità pubblica prevede, dunque, l'adozione di un principio di buona pratica contabile (e se vogliamo di buonsenso), consistente nell'applicazione di una *disciplina contabile uguale per tutti i soggetti che concorrono alla definizione dei risultati del bilancio pubblico*. È previsto, inoltre, che il sistema contabile e gli schemi di bilancio debbano essere raccordabili con quelli stabiliti in ambito europeo per le procedure sui disavanzi eccessivi.

L'armonizzazione dei sistemi contabili consente, inoltre, la comparabilità dei risultati finanziari conseguiti dai diversi soggetti pubblici.

Ulteriore spunto di interesse è rappresentato dalla previsione di realizzare un *bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche* che includa anche tutte le *aziende e le società controllate*; su tale aspetto è, però, opportuno attendere le disposizioni di dettaglio per valutare le modalità tecniche individuate per il consolidamento di dati generati da sistemi contabili che utilizzano logiche differenti (contabilità economico-patrimoniale e contabilità finanziaria). In tal senso la previsione *dell'affiancamento di un sistema di contabilità economico-patrimoniale a quello di contabilità finanziaria* favorirebbe i processi di consolidamento dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche e degli enti partecipati.

L'adozione della contabilità economico-patrimoniale, rappresenta, infatti, una delle novità di maggiore interesse contenute nella Legge di Contabilità pubblica nella misura in cui contribuisce a rafforzare la base conoscitiva dei bilanci degli enti pubblici. L'introduzione di un sistema di contabilità *accrual-based* consente infatti di:

ü *determinare i costi* sostenuti per l'attuazione delle politiche pubbliche;



ü evidenziare e misurare gli effetti che la gestione determina sulla *consistenza economica del patrimonio* dello Stato e dei singoli enti e amministrazioni pubbliche;

ü supportare e integrare la base informativa contabile dei sistemi *di contabilità analitica*.

Anche la costruzione della *banca dati unitaria per tutte le amministrazioni pubbliche* rappresenta un'importante innovazione contenuta nella legge 196/09; tale banca dati, costituisce il luogo nel quale raccogliere i dati di bilancio di tutti i soggetti che compongono la Pubblica Amministrazione; le informazioni in essa contenute:

ü saranno di *supporto all'attività di controllo e monitoraggio* degli andamenti di finanza pubblica;

ü consentiranno di acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al *federalismo fiscale*;

ü renderanno possibile il *confronto sui risultati* conseguiti tra le diverse amministrazioni pubbliche.

In ultimo, si segnala, tra le innovazioni meritevoli di un approfondimento, il conferimento di deleghe al Governo per la riorganizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali. Tali interventi sono necessari per garantire un contesto condiviso di governo della finanza pubblica e per sviluppare un effettivo e completo monitoraggio dei conti pubblici, anche dopo l'entrata a regime della riforma federale.

4. PROBLEMATICHE DI COORDINAMENTO E ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI DI CONTABILITÀ DEGLI ENTI TERRITORIALI

All'esigenza di controllo della finanza pubblica degli enti collegati e dipendenti dalle Amministrazioni centrali dello Stato, va sicuramente affiancata la *necessità di coordinare il funzionamento della finanza pubblica di Stato con quella degli Enti territoriali*.

Tale aspetto assume sempre maggiore importanza in considerazione del processo, in atto oramai da più di un decennio, di organizzazione su base federale del nostro Paese e della recente approvazione della legge di attuazione del federalismo fiscale.

In primo luogo, infatti, l'organizzazione su base federale della pubblica amministrazione, determina *l'incremento della rilevanza delle decisioni di finanza pubblica assunte a livello territoriale*. Attualmente, prima della piena attuazione del federalismo fiscale, una parte rilevante della spesa pubblica nazionale consolidata è decisa e gestita dagli Enti territoriali; tale quota, come noto, è destinata ad aumentare con l'applicazione delle disposizioni contenute nella legge 42 del 2009 sul Federalismo Fiscale.

In secondo luogo l'implementazione del Federalismo Fiscale in un Paese caratterizzato da marcate differenze territoriali nei gettiti fiscali, richiede necessariamente un solido e coerente sistema di produzione ed elaborazione delle informazioni contabili per *dare applicazione al sistema della perequazione dei gettiti*. Come è facilmente intuibile, un sistema di perequazione affidabile deve poggiare su dati contabili omogenei, comparabili e attendibili.



Un terzo fattore che spinge verso la omogeneizzazione dei sistemi contabili tra enti territoriali e amministrazione centrale è rappresentato dalla *scarsa capacità di controllo e di indirizzo* che gli organi centrali hanno *sulle dinamiche di spesa degli Enti territoriali*. Tale limitata capacità di governo della spesa degli enti territoriali dipende, in parte, dalla inadeguatezza dello strumento di coordinamento utilizzato: il Patto di Stabilità interno. Le indicazioni e gli obiettivi contenuti nel Patto di Stabilità interno (come sarà meglio chiarito nei paragrafi successivi) si basano – spesso – su informazioni contabili non rappresentative della reale situazione contabile degli Enti a cui sono indirizzate, limitando, così, il valore prescrittivo delle disposizioni in esso contenute. In tal senso, migliorare le informazioni contabili; metterle a sistema e renderle più tempestive, può determinare come conseguenza, l'aumento dell'efficacia del Patto di Stabilità interno, quale strumento di indirizzo e coordinamento tra finanza pubblica centrale e locale. Nell'attuale scenario diviene impossibile la ricostruzione della dinamica di circolazione delle risorse finanziarie (attraverso i trasferimenti) e l'individuazione del legame tra responsabilità di spesa, attività realizzata e obiettivo conseguito.

In ultimo, preme sottolineare che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali deve tener conto della eterogeneità delle fonti che disciplinano la materia contabile nei diversi enti territoriali. Alla base dell'attuale “babele contabile”, che caratterizza la pubblica amministrazione italiana, vi è, infatti, una diversità tra i poteri attribuiti in materia contabile a Regioni, Comuni, Province e agli altri enti territoriali. Le Regioni, per esempio, hanno potestà legislativa in merito alla definizione del proprio sistema contabile, potendo definire le modalità di approvazione, il contenuto e gli schemi di bilancio, oltre ai principi contabili propri e di tutte le altre organizzazioni pubbliche collegate. Comuni, Province e altri enti locali sono, invece, sottoposti alla disciplina contabile contenuta nel Testo Unico degli Enti Locali.

Alla luce degli elementi appena descritti, la Legge di contabilità pubblica prevede anche per le Regioni e per gli Enti locali l'armonizzazione dei sistemi e degli schemi di bilancio, con le stesse modalità e gli stessi principi individuati per l'Amministrazione centrale. È in tal senso novellata la legge 42 del 2009 nella parte *relativa all'armonizzazione dei bilanci* al fine di *garantire la coerenza con le disposizioni introdotte dalla legge di riforma di contabilità*.

Il compito di predisporre i decreti legislativi finalizzati a ottenere e garantire il processo di armonizzazione dei sistemi contabili pubblici, è stato affidato a un apposito *Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche*. Il Comitato opererà in accordo con la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del Federalismo Fiscale in modo da garantire il necessario coordinamento con il processo di armonizzazione dei bilanci degli Enti territoriali.

4.1. CONTENUTO DELLA DELEGA AL GOVERNO IN TEMA DI ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI DEGLI ENTI TERRITORIALI

In Base all'articolo 2 della legge 42/2009 sul federalismo fiscale, il Governo è delegato ad adottare, entro 24 mesi dall'entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi tesi all'attuazione



dell'art.119 della Costituzione. Tra le finalità di tali decreti, la Legge 196/2009 introduce il fine “*di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica*”.

La delega all'armonizzazione dei sistemi contabili è novellata nell'articolo 2, comma 6 della legge 196/2009 alla lettera a), nelle parte in cui prevede l'introduzione della finalità di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e dei termini di presentazione; e alla lettera b) nella parte che prevede l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato. La delega modifica, inoltre, il comma 7 dell'art. 2 stabilendo che il Comitato per i principi contabili e la Commissione tecnica paritetica per il federalismo fiscale svolgano la propria attività con reciproco accordo.

Tra i principi generali cui devono ispirarsi i decreti legislativi emanati dal Governo in attuazione della delega, la norma di contabilità pubblica inserisce i seguenti obiettivi:

- ü adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- ü adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite;
- ü adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- ü affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- ü raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo per le procedure per disavanzi eccessivi;
- ü definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche, tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- ü definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali
- ü individuazione del termine entro il quale le Regioni e gli Enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, con l'individuazione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine.

4.2. IL COORDINAMENTO DELLA CONTABILITÀ DI STATO CON LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI TERRITORIALI: IL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

Il Patto di Stabilità interno è l'istituto giuridico con il quale si realizza la condivisione tra gli obiettivi di finanza pubblica perseguiti dai livelli centrali di governo e gli obiettivi di finanza locale perseguiti dagli enti territoriali.



Il Patto di stabilità Interno nasce nel 1998 con la legge n. 448 del 23 dicembre 1998 (Finanziaria 1999), e ha mantenuto, nel corso di questi anni, la medesima natura di istituto programmatico, ovvero finalizzato a individuare gli obiettivi da raggiungere lasciando ai singoli enti la facoltà di scegliere le modalità con le quali perseguirli.

Il Patto di stabilità interno, sul modello di quello europeo (patto di Stabilità e Crescita) fissa dei vincoli ai parametri di finanza locale che gli enti territoriali devono rispettare, stabilendo un sistema sanzionatorio per gli enti inadempienti e un sistema premiante per gli enti virtuosi.

Nel sua decennale storia il Patto di stabilità ha subito molte modifiche che hanno riguardato gli aspetti tecnici e attuativi senza modificarne le finalità. Nel presente paragrafo è illustrato il funzionamento del Patto di Stabilità per l'anno 2010 tralasciando la presentazione dell'evoluzione storica che tale strumento ha subito. Il Patto di stabilità per l'anno 2010 si rivolge ai seguenti enti territoriali:

- Regioni, sia a Statuto ordinario che a Statuto speciale;
- Province autonome di Trento e di Bolzano;
- Province;
- Comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti.

Sono esclusi dal rispetto del Patto le altre tipologie di Enti locali (es. Comunità Montane e Isolane) e i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.

Lo schema di funzionamento del Patto di stabilità, può essere sintetizzato nelle seguenti fasi:

- definizione dei parametri di finanza locale posti all'Ente;
- verifica dei risultati conseguiti e del rispetto dei vincoli posti dal Patto;
- applicazione di sanzioni agli enti che non rispettano il Patto ed erogazione di incentivi per gli enti virtuosi che rispettano il Patto.

Tale schema di funzionamento è applicato agli Enti territoriali con modalità tecniche differenti a seconda della natura dell'Ente, operando una distinzione tra Regioni (e Province Autonome) e gli altri Enti locali; diversi sono, infatti, i parametri di finanza locale da rispettare, le basi di calcolo o il momento di verifica del rispetto dei parametri a seconda della tipologia dell'Ente territoriale.

I Parametri del Patto di stabilità interno 2010

Il Patto di Stabilità 2010 prevede due differenti parametri che gli enti Territoriali devono rispettare per il 2010; un primo parametro riguarda il concorso dell'ente territoriale alla manovra finanziaria nazionale e consiste nel rispetto di un valore di saldo finanziario per i Comuni e le Province, o di un tetto di spesa per le Regioni e le Province Autonome.

Un secondo parametro è rappresentato dal rispetto di limiti all'aumento dell'indebitamento. Tale secondo parametro è previsto esclusivamente per gli Enti locali (Comuni e Province).

Per le Regioni a statuto ordinario il calcolo dell'obiettivo da realizzare si basa sul valore dell'obiettivo fissato nel 2009 come disciplinato al comma 3 dell'art. 77-ter del d.l. 112/2008. Il complesso delle spese finali di ciascuna Regione a statuto ordinario per l'anno 2010 non può essere superiore al complesso delle spese finali stabilite per l'anno precedente aumentato dell'1%. Discorso diverso vale per le Regioni a Statuto speciale e per le Province Autonome di Trento e Bolzano per le quali il



contributo alla manovra di finanza pubblica è negoziato direttamente con il Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 31 dicembre di ciascun anno.

Il contributo alla manovra finanziaria e il rispetto del Patto di Stabilità per Comuni e Province è valutato in relazione al saldo finanziario di competenza mista calcolato nel 2007, che rappresenta la base di calcolo per l'individuazione del valore obiettivo del saldo 2010. Per ciascun ente devono essere valutati i seguenti due aspetti:

1. se l'ente ha rispettato il patto di stabilità nel 2007;
2. se il saldo 2007 è positivo o negativo.

Se l'ente ha rispettato il patto di Stabilità nel 2007 e il saldo finanziario è stato positivo, l'ente potrà peggiorare fino al 10% il saldo 2007; se al contrario il saldo finanziario 2007 è stato negativo l'ente dovrà migliorare il saldo del 2007 riducendo il saldo negativo di una percentuale pari al 97% per i Comuni e del 62% per le Province.

Se l'ente non ha rispettato il patto di stabilità nel 2007 e il saldo finanziario è stato positivo, l'ente dovrà raggiungere nel 2010 lo stesso saldo del 2007, se invece il saldo 2007 è stato negativo, la percentuale di miglioramento da applicare sarà pari al 110% per i Comuni e dell' 80% per le Province. Per Comuni e Province è previsto, inoltre, a partire dall'esercizio finanziario 2010 un vincolo all'indebitamento. In base alle disposizioni del comma 10 dell'art 77bis del d.l. 112/2008, gli enti locali non potranno accrescere il proprio stock di debito in misura percentuale superiore a quanto stabilito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, tale obiettivo è diminuito di un punto percentuale se il rapporto tra il debito totale e le entrate correnti (al netto di trasferimenti statali e regionali) registrato dall'ente nell'anno precedente è superiore alla percentuale fissata con decreto dal Ministero.

La base di calcolo dei parametri

Le voci che concorrono a determinare il valore dei parametri su cui si basa la valutazione del rispetto del Patto di Stabilità, hanno subito ripetute modifiche. La modalità di calcolo dei saldi finanziari e della spesa ha rappresentato una delle principali leve utilizzate per influenzare le scelte di politica finanziaria degli enti territoriali; individuando in modo selettivo le voci di spesa o di entrata da considerare ai fini del calcolo dei parametri, infatti, sono state indicate le voci di spesa da razionalizzare.

Il calcolo del saldo finanziario utilizzato per l'individuazione del parametro di riferimento per Comuni e Province è un saldo di competenza mista ovvero è pari alla somma tra il saldo di competenza di parte corrente e il saldo finanziario di cassa in conto capitale.

Il saldo di competenza di parte corrente è pari alla somma degli accertamenti di competenza dell'anno del Titolo I (entrate tributarie), del Titolo II (entrate da trasferimenti da Stato, Regione e di altri enti pubblici per l'esercizio di funzioni delegate) e del Titolo III (entrate extra tributarie) alla quale sono sottratti gli impegni di competenza dell'anno di cui al Titolo I (spese correnti).

Il saldo di cassa in conto capitale è pari alla differenza tra le Riscossioni dell'anno di riferimento (sia in conto competenza che in conto residui) relativa al Titolo IV (alienazioni, trasferimenti di capitale e



da riscossioni) e i Pagamenti effettuati nell'anno di riferimento (sia in conto competenza che in conto residui) relativi al Titolo II (spese in conto capitale).

Per le Regioni il valore della spesa finale dell'anno è dato dalla somma delle spese correnti (Titolo I) e delle spese in conto Capitale (Titolo II) individuate sia in base al criterio di cassa ovvero effettivamente pagate, sia con il criterio di competenza ovvero degli importi impegnati; da tali spese devono essere escluse le seguenti voci:

- le spese per concessioni di crediti;
- le spese per la sanità;
- le spese in conto capitale per interventi cofinanziati dall'Unione Europea per l'importo cofinanziato;
- i pagamenti a valere sui residui passivi di parte corrente effettuati in relazione ai corrispettivi dei residui attivi degli Enti Locali.

Il momento di verifica del Patto

La data entro la quale gli enti territoriali devono inviare alla Ragioneria dello Stato la certificazione relativa al Patto di Stabilità per il 2010 è fissata nel 31 marzo dell'anno successivo a quello cui la certificazione si riferisce. Ai fini della verifica del rispetto del Patto di stabilità interno per il 2009, il comma 15 dell'art. 77 bis del d.l. 112/2008 stabilisce che entro il 31 marzo 2010 le Province e i Comuni devono aver inoltrato alla Ragioneria dello Stato la certificazione del Saldo finanziario conseguito nel 2009 sulla base del prospetto definito con decreto del Ministero dell'Economie e delle Finanze. Anche per le Regioni e le Province Autonome è stata prevista la data del 31 marzo 2010 per l'invio delle certificazioni sul rispetto del Patto per il 2009. Il mancato invio delle certificazioni costituisce inadempimento al Patto e determina come sanzione il divieto di procedere ad assunzione di personale a qualsiasi titolo; tale divieto viene meno se la certificazione inviata dopo la scadenza attesta il rispetto del Patto 2009.

Il monitoraggio

Il monitoraggio del rispetto del patto di stabilità effettuato attraverso periodici controlli sull'andamento dei parametri oggetto del patto. Come detto entro il 31 marzo di ciascun anno gli enti territoriali devono inviare la relazione certificata al Ministero dell'Economia per la verifica a consuntivo del Patto di Stabilità dell'anno precedente.

È prevista, inoltre, la redazione, da parte dei Comuni e delle Province soggetti al patto di una relazione semestrale da inviare alla Ragioneria Generale dello Stato; in tale relazioni devono essere indicate le informazioni relative alle risultanze in termini di competenza mista.

Anche le Regioni e le Province Autonome devono inviare, con cadenza trimestrale, alla Ragioneria generale dello Stato una relazione contenente le informazioni riguardanti sia la gestione in conto competenza che in conto cassa delle spese oggetto del Patto.

L'invio delle informazioni deve essere effettuato su apposito modello stabilito dal ministero e inviato attraverso il web al fine di garantire una maggiore tempestività nelle comunicazioni e una più facile utilizzabilità da parte del Ministero.

Le sanzioni e il sistema premiante



In caso di mancato rispetto del Patto di Stabilità è prevista l'applicazione di sanzioni per l'ente inadempiente.

Per i Comuni e le Province che non rispettano il Patto di Stabilità interno le sanzioni consistono in:

- riduzione dei contributi ordinari dovuti dal Ministero dell'Interno per l'anno successivo pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato;
- divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale minimo dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;
- divieto di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;
- divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo.

Per le Regioni e le Province Autonome che non rispettano il Patto di Stabilità interno, le sanzioni consistono in:

- obbligo di versamento all'entrata del bilancio statale di un importo corrispondente alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmato;
- divieto di impegnare spese correnti, al netto di quelle per la sanità, in misura superiore all'importo annuale minimo dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;
- impossibilità di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;
- divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo;
- divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati elusivi del divieto di assunzione di personale.

A partire dal Patto di Stabilità interno del 2009 è stato introdotto per i Comuni e le Province virtuose, ovvero rispettose degli obiettivi dal Patto un sistema premiante che si applica se l'intero comparto, nel suo complesso, ha raggiunto l'obiettivo prefissato. In base al sistema premiante gli enti virtuosi potranno ottenere la restituzione del 70% del differenziale tra il saldo conseguito dagli enti inadempienti e l'obiettivo programmatico. Tale importo sarà distribuito tra i vari enti locali in considerazione di due parametri di virtuosità dell'ente: l'indicatore di rigidità strutturale dei bilanci e l'indicatore di autonomia finanziaria (solo per i Comuni).

Il primo indicatore esprime il livello di rigidità strutturale del bilancio dell'ente locale misurato dal rapporto tra le spese che non possono essere modificate o ridotte in modo determinante nel breve periodo, ovvero le spese per il personale e le spese per rimborso dei prestiti (sia la quota capitale che interessi), e il totale delle entrate correnti.

Il secondo indicatore, valido solo per i comuni, misura il livello di autonomia finanziaria dell'ente come rapporto tra la somma delle entrate tributarie ed extratributarie con il totale delle entrate correnti, indicando così la capacità dell'ente di acquisire autonomamente le risorse necessarie per far fronte al finanziamento della spesa corrente.



4.3. FEDERALISMO CONTABILE E FEDERALISMO FISCALE: I NODI DA SCIOGLIERE

Nella conclusione del presente documento si presentano una serie di spunti critici di analisi e di proposte legate al processo di attuazione del federalismo fiscale nel nostro Paese. Come argomentato, la Legge di contabilità pubblica ha modificato l'assetto e il funzionamento del sistema di assunzione delle scelte di finanza pubblica, adeguandolo da un lato alle esigenze di coordinamento con le politiche e il controllo dell'Unione Europea, dall'altro ha gettato le basi per la creazione di un sistema di produzione, elaborazione e valutazione delle informazioni contabili che sia omogeneo tra tutti i livelli in cui si organizza la PA.

L'esigenza di una riorganizzazione dell'assetto dei sistemi contabili pubblici è, come ampiamente illustrato, attribuibile al processo di moltiplicazione dei soggetti decisori della spesa pubblica che ha caratterizzato l'Italia nell'ultimo ventennio. La riforma federale dello stato iniziata con il decentramento amministrativo, proseguita poi attraverso la riforma del Titolo V della Costituzione e approvata oggi al federalismo fiscale ha fatto in modo che si creasse una distanza tra il soggetto responsabile dei risultati di finanza pubblica conseguiti e il soggetto (o meglio i soggetti) decisori dell'utilizzo delle risorse pubbliche.

Nello specifico, se lo Stato è direttamente responsabile dell'evoluzione dei parametri previsti dal Trattato di Maastricht, non è al contempo in grado di controllare tutte le variabili interne che influenzano l'evoluzione di tali parametri. Ad oggi, infatti, una parte rilevante della spesa pubblica è nella disponibilità e discrezionalità degli Enti territoriali per espressa previsione costituzionale e, a seguito dell'attuazione del federalismo fiscale, anche una parte rilevante delle entrate sarà gestita direttamente dagli Enti territoriali.

In tale scenario i sistemi contabili rappresentano l'ossatura sulla quale basare l'attuazione del federalismo fiscale in quanto consentono di produrre quella base informativa comune in grado di garantire l'assunzione condivisa e responsabile del contributo che ciascun ente o istituzione pubblica può dare al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale.

In base a tale prospettiva l'attuazione del federalismo fiscale passa attraverso la creazione di una base informativa comune, attendibile, tempestiva e rappresentativa della realtà contabile per tutti gli enti e le amministrazioni pubbliche. In tale senso vanno dunque lette le spinte all'armonizzazione e alla riduzione delle differenze tra i sistemi contabili tra enti pubblici, più volte richiamate nella legge di contabilità. La percezione delle differenze nei sistemi contabili come elemento in grado di ostacolare il processo di federalismo fiscale è ben espressa nella *relazione sul federalismo fiscale* presentata dal Governo alle Camere il 30 giugno scorso. Nel primo approfondimento tecnico dell'allegato 3 si legge: *“Dalla prima comunicazione inviata al Governo dalla Copaff (Conferenza tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale) è emerso con chiarezza che la prima difficoltà che si è dovuto superare è stata quella della mancanza di un “linguaggio comune” che riportasse ad unità i dati contabili.”...* *“si è ulteriormente complicato il quadro attraverso un improprio federalismo contabile (ogni Regione ha approvato una propria legge di contabilità) che così impiantato si pone in termini*



poco compatibili con un modello ottimale di federalismo. Una società per azioni applica la regola unica del codice civile per redigere il suo bilancio: non è per questo minata nella sua autonomia.” e ancora “nello svolgimento della propria attività, la Copaff ha invece incontrato non poche difficoltà, ogni qual volta ha ritenuto di dover confrontare i dati provenienti dal bilancio dello Stato con quelli delle Regioni e degli Enti locali e, in generale, i dati contenuti nella contabilità dell’amministrazione erogante e quelli delle amministrazioni percipienti. Questa situazione genera non pochi problemi e nascono ovviamente anche interrogativi sulla possibilità di utilizzare i dati ex ante per definire le politiche pubbliche, o ex post per valutarne i risultati.”

Sulla base delle considerazioni effettuate si individuano *quattro ostacoli* da superare per consentire la piena attuazione del federalismo fiscale dovute al vigente stato dei sistemi contabili degli enti locali. Tali ostacoli sono:

1. lo sviluppo e l’adozione di principi contabili comuni;
2. l’introduzione di *schemi di bilancio*, di *classificazioni* e di un *calendario comune*;
3. lo sviluppo di una metodologia per il *consolidamento dei bilanci*;
4. la previsione di meccanismi di *certificazione delle informazioni contabili* contenute nei bilanci pubblici.

Lo sviluppo e l’adozione di principi contabili comuni rappresenta il primo passo da realizzare per raggiungere l’armonizzazione dei sistemi contabili e forse anche il *più difficile*. Come già segnalato, la realtà dei principi contabili per gli enti territoriali è estremamente variegata. Le Regioni *hanno una potestà legislativa propria* in relazione alle regole di contabilità; Comuni, Province Comunità Montane e gli altri Enti locali si rifanno alle disposizioni contenute nel *TUEL ed ai principi contabili redatti dall’Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali*, le aziende sanitarie e le società private a controllo pubblico si rifanno invece ai *principi contabili civilistici* e ai principi emanati dall’organismo nazionale di contabilità. Unico tentativo a livello nazionale di uniformare i principi contabili per le amministrazioni pubbliche è individuabile nel “Manuale dei principi e regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni” che però si riferisce maggiormente ai principi di contabilità analitica, piuttosto che di contabilità generale.

Più avanzata è invece *l’esperienza internazionale*. L’IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Boards) ha emanato nel corso degli anni una serie di standard, gli *IPSAS*, per le imprese del settore pubblico. Tali standard si riferiscono a sistemi contabili basati sulla *contabilità economico patrimoniale* e s’ispirano ai principi contabili sviluppati per le imprese private (IAS/IFRS). Anche la *Commissione Europea ha ufficialmente adottato gli IPSAS* dando una chiara indicazione nel senso dell’armonizzazione in ambito europeo e legittimando di fatto l’adozione degli IPSAS da parte di altri paesi dell’Unione. Il processo di progressiva adozione di sistemi contabili pubblici basati sulla contabilità economico patrimoniale (*accrual accountig*) da parte dei Paesi europei è confermato da



una recente indagine condotta dalla Ernst & Young¹¹. Su 16 Stati oggetto dell'indagine, 3 - Lituania, Svezia e Svizzera - adottano già gli IPSAS e altri 2 - Olanda e Norvegia - hanno previsto la loro futura adozione; l'Olanda e la Svizzera, inoltre, hanno disposto l'utilizzo degli *standard* internazionali anche per i livelli locali di governo. Nei restanti 11 Stati, ben 9 - Austria, Danimarca, Finlandia, Francia, Italia, Portogallo, Spagna e Regno Unito - adottano o adotteranno sistemi di contabilità economico patrimoniale per gli enti pubblici e solo 2 - Germania e Grecia - utilizzano sistema basati sulla contabilità finanziaria. Se, dunque, la strada verso l'adozione di sistemi di contabilità pubblica *accrual based* per i principali Paesi europei sembra essere già tracciata, resta solo da stabilire quando e in che modo si realizzerà il passaggio dalle logiche finanziarie a quelle economico-patrimoniali. In tale prospettiva il ruolo svolto dal *Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche* istituito con la legge 196/2009 dovrà essere quello di indicare il percorso da seguire nel nostro Paese, ovvero se associarsi al processo di armonizzazione contabile avviato dalla Commissione (adozione degli IPSAS), oppure se sviluppare principi contabili pubblici nazionali.

L'introduzione di schemi di bilancio e di classificazioni comuni, deve essere temperata con l'esigenza di *autonomia e di specificità* che sono proprie degli enti territoriali. Il Governo dovrebbe individuare più che uno schema unico di bilancio, *un contenuto minimo uguale* e obbligatorio per tutti i soggetti che compongono la pubblica amministrazione, concedendo a ciascun ente la facoltà di prevedere ulteriori articolazioni o classificazioni in relazione alle proprie esigenze informative. L'introduzione, anche per gli enti locali, di *un'articolazione per missioni e programmi* dei prospetti delle entrate e delle uscite rappresenterebbe sicuramente una semplificazione nell'attività di coordinamento tra i livelli centrali di governo e le autonomie territoriali e migliorerebbe la flessibilità dei bilanci degli enti locali rendendo più agevoli le procedure per le variazioni nelle appostazioni di risorse. In sintesi: *uniformità degli schemi di bilancio e delle classificazioni comuni, ma senza aumento della rigidità degli schemi*.

Anche *la previsione di un calendario comune per le scadenze temporali* per gli enti territoriali appare un intervento auspicabile per garantire la corretta applicazione delle disposizioni sul federalismo fiscale. Attualmente il termine di *approvazione dei bilanci preventivi* degli Enti locali *non è coerente con il sistema di pianificazione* degli obiettivi di finanza pubblica come definiti dalla *legge 196/2009*, con il paradosso che l'approvazione dei bilanci preventivi degli enti locali avviene di norma in una data successiva a quella dell'inizio dell'esercizio cui si riferisce. Discorso analogo può essere fatto per la redazione ed *approvazione dei rendiconti consuntivi*, le cui date di approvazione devono essere *coerenti con la formazione del Rendiconto consolidato dello Stato* e con le predisposizioni della Relazione sull'economia e finanza pubblica.

Lo sviluppo di una metodologia per il consolidamento dei bilanci rappresenta un'innovazione contenuta nella legge 196/2009 che determinerà effetti positivi sulle dimensioni di controllo

¹¹ Ernest & Young 2010, "Toward transparency. A comparative study of governmental accounting in Europe"



dell'operato degli enti territoriali e *garantirà una maggiore trasparenza* nel rapporto tra ente e cittadinanza amministrata. Con la previsione normativa si stabilisce l'*inclusione*, almeno per gli effetti sugli equilibri di finanza pubblica, *delle società e degli altri organismi controllati dagli enti pubblici*; seguendo, in tal modo, una logica tipica delle imprese del settore privato e che si rifà ai principi di consolidamento dei bilanci consolidati redatti secondo gli schemi della contabilità economico patrimoniale (IAS/IFRS e Principi contabili nazionali). La concreta *possibilità di realizzare un bilancio consolidato* per gli enti locali richiede la soluzione di alcune difficoltà sul piano tecnico dovute a:

- ü *differenze nei sistemi contabili* tra ente locale ed aziende controllate;
- ü *differenze nei principi contabili* e nei criteri di valutazione tra le diverse entità da consolidare;
- ü *sviluppo di competenze specifiche* nella realizzazione del bilancio consolidato negli enti pubblici al momento mancanti.

Tali difficoltà potrebbero essere superate *attraverso l'adozione di sistemi contabili economico patrimoniali per gli enti locali*. Tale disposizione è per la verità prevista dalla legge di riforma della contabilità pubblica che stabilisce *l'affiancamento a fini conoscitivi* della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria, sollevando però molte perplessità sulle reali modalità di una sua realizzazione.

In ultimo si pone l'attenzione sulla attendibilità delle informazioni contabili prodotte e più in generale sull'*accountability* dell'intero processo di produzione, validazione ed elaborazione dei dati contabili delle imprese pubbliche. Nello specifico ci si riferisce all'attività di revisione svolta negli enti pubblici. L'attuale impostazione dell'attività di revisione e certificazione dei bilanci degli enti pubblici pone alcune perplessità in relazione ai seguenti aspetti:

- obbligo di revisione per tutti gli enti pubblici;
- selezione dei componenti degli organi di revisione affidata a un organo indipendente;
- certificazione delle competenze dei componenti degli organi di revisione degli enti pubblici.

Obbligo di costituzione degli organi di revisione per tutti gli enti pubblici

L'attività di revisione e controllo legale dei conti è funzionale al processo di federalismo nella misura in cui consente l'aumento dell'attendibilità e trasparenza delle informazioni contabili, alla base dell'assunzione delle scelte politiche e dei rapporti con le comunità amministrare. È pertanto opportuno *prevedere l'obbligatorietà per tutti gli enti pubblici dell'organo di revisione legale*, strutturato sul modello previsto per gli enti locali nella proposta contenuta nel nuovo codice dell'autonomie. Il controllo affidato ai soli rappresentanti del MEF si esaurisce nel rapporto tra amministrazioni pubbliche di grado differente e *non è coerente con un impostazione federale dello Stato*, non garantendo tra l'altro la terzietà e l'autonomia dell'organo di controllo.

Sarebbe invece *opportuno garantire la presenza di revisori legali* come già avviene negli organi di controllo degli Enti locali, rafforzando il controllo concomitante, quando si approvano gli atti di spesa e non quello a consuntivo, quando la spesa eventualmente non legittima è già stata sostenuta.



L'esigenza di un organo di *controllo indipendente ed autonomo* è maggiormente avvertita *per le regioni*: per tali enti la struttura dei controlli interni, essendo una componente dell'organizzazione, rientra tra i compiti che devono disciplinare in autonomia. *Gli Statuti delle regioni* in generale *non hanno previsto un organo analogo al collegio di revisione degli enti locali ed al collegio sindacale delle aziende sanitarie pubbliche*. Nelle singole regioni vi sono organismi prevalentemente composti da Consiglieri regionali a cui viene affidato il controllo della regolarità contabile, la relazione al rendiconto e/o al consuntivo, l'analisi dei provvedimenti di bilancio anche delle aziende esterne, l'adeguatezza della documentazione contabile, la regolarità degli adempimenti fiscali.

Selezione dei componenti degli organi di revisione affidata a un organo indipendente

Altra caratteristica che deve essere sempre garantita nella composizione degli organi di revisione è rappresentata dall'*indipendenza dei suoi componenti*. Tale indipendenza può essere garantita dalla previsione di meccanismi di selezione dei componenti che non prevedono il coinvolgimento degli enti che devono essere controllati.

L'estraneità del *controllato* nelle scelte su *chi effettua il controllo* può essere realizzata prevedendo la *costituzione di un soggetto terzo* cui affidare tale funzione. L'idea è mutuata dall'esperienza internazionale (Inghilterra e Galles) dove una *Audit Commission* sceglie, previa consultazione con l'ente locale, i revisori sulla base dei requisiti di professionalità.

I revisori, nello svolgimento delle proprie mansioni, devono *conformarsi al Codice Etico e alle indicazioni* stabilite dalla *Audit Commission* che effettua un costante monitoraggio dell'attività di revisione.

La realizzazione nel sistema italiano di un tale meccanismo richiederebbe la *modifica strutturale dell'attuale sistema di nomina dei componenti degli organi di revisione e l'individuazione di una struttura indipendente* per la nomina ed il controllo dei revisori. Resta, dunque, da valutare la possibilità che la *nomina* dei componenti degli organi di *revisione*, la *verifica* e il *controllo* del loro operato possa essere ricoperta *dal Registro dei Revisori contabili*; tali attività potrebbero ed esempio essere affidate a *specifiche commissioni miste* composte da rappresentanti degli enti pubblici ed esperti in discipline contabili al fine di garantire l'indipendenza della commissione.

Certificazione delle competenze professionali per la revisione negli enti pubblici

In coerenza con l'esigenza di prevedere il controllo contabile per tutti gli enti pubblici, si ritiene necessario *sviluppare una modalità di certificazione di competenze professionali* specifiche in tema di revisione negli enti locali. Sembra in linea di principio convincente l'idea di verificare il livello di professionalità su specifiche tematiche in relazione al credito formativo conseguito. Restano però da *definire le modalità operative di realizzazione di un sistema basato sulla valutazione delle competenze acquisite* e sulla disciplina di acquisizione di tale credito formativo. Di sicuro *l'attività di formazione e aggiornamento continuo* deve rappresentare un parametro da valutare, come anche *l'esperienza professionale maturata*.

In tale senso lo stesso Registro dei Revisori Legali potrebbe ricoprire il ruolo di:



- ü organizzatore di corsi di formazione sulle tematiche specifiche della revisione in ambito pubblico, in accordo con gli istituti di formazione della pubblica amministrazione;
- ü ente certificatore delle competenze specifiche maturate dai propri iscritti, prevedendo anche la realizzazione di elenchi (all'interno del registro) di professionisti specializzati in enti locali.



APPENDICE 1 – I CRITERI PER L’INDIVIDUAZIONE DELLE AMMINISTRAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO

Il sistema delle amministrazioni è individuato sulla base di un **elenco approntato annualmente dall’ISTAT** entro il 31 luglio di ogni anno. L’elenco è predisposto in base alla classificazione del Sistema Europeo dei Conti (SEC95) e individua tutte le istituzioni del settore delle “Amministrazioni Pubbliche”, i cui conti concorrono alla costruzione del Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche.

Secondo il sistema di classificazione utilizzato dall’ISTAT, ogni unità istituzionale viene classificata nel settore delle amministrazioni pubbliche sulla base di **criteri di natura prevalentemente economica**, indipendentemente dal regime giuridico che la governa.

L’Istat individua tre macro aggregati per le amministrazioni pubbliche essi sono:

1. gli **organismi pubblici** che gestiscono e finanziano un insieme di attività, principalmente consistenti nel fornire alla collettività beni e servizi non destinabili alla vendita;
2. le **istituzioni senza scopo di lucro** che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita, che sono controllate e finanziate in prevalenza da amministrazioni pubbliche;
3. gli **enti di previdenza**.

La distinzione tra produttori di beni e servizi destinabili alla vendita e produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita sulla base delle indicazioni fornite dall’istituto di statistica si basa sul fatto che i **prezzi** applicati siano o meno **economicamente significativi**.

Il prezzo economicamente significativo è applicato sulla base del “**criterio del 50%**”, ossia verificando se le vendite o ricavi per prestazioni di servizi da soggetti coprano una quota superiore al 50% dei costi di produzione.

Nell’ammontare delle vendite o dei ricavi per prestazioni sono compresi i contributi ai prodotti che incidono sul prezzo di mercato praticato e che sono legati al volume o al valore della produzione, mentre sono esclusi i trasferimenti a copertura di un disavanzo globale o che coprano i costi indipendentemente dal volume della produzione.

In base a tali criteri, L’Istat ha individuato con un elenco pubblicato nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 171 del 24 luglio 2010, per l’anno 2010 **più di 250 differenti istituzioni** alle quali vanno sommate tutte le articolazioni territoriali degli Enti locali.

Le amministrazioni pubbliche contenute nell’elenco redatto dall’Istat sono classificate in tre classi in base alla propria tipologia:

- Amministrazioni Centrali;
- Amministrazioni Locali;
- Enti Nazionali di previdenza ed assistenza sociale



Nella tabella di seguito riportata sono indicati per ciascuna delle tre categorie le diverse tipologie di enti appartenenti.

Elenco Amministrazioni locali secondo la classificazione ISTAT	
Amministrazioni Centrali	
Organi costituzionali e di rilievo costituzionale	Presidenza del Consiglio dei Ministri
Ministeri	Agenzie Fiscali (Es. Agenzia del Demanio, Agenzia delle Entrate, Agenzia del Territorio...)
Enti di regolazione dell'attività economica (Es. Agenzia Italiana del Farmaco AIFA, Agenzia nazionale per la sicurezza del volo ANSV ...)	Enti produttori di servizi economici (Es. Agenzia nazionale del turismo, Ente nazionale per l'aviazione civile ENAC, Anas s.p.a., Gruppo Equitalia ...)
Autorità amministrative indipendenti (Autorità per le garanzie nelle comunicazioni AGCOM, Autorità garante della concorrenza e del mercato AGCM ...)	Enti a struttura associativa (Es. Associazione nazionale comuni italiani ANCI, Conferenza dei rettori delle università italiane CRUI, Unioncamere...)
Enti produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali (Es. Accademia della Crusca, Comitato olimpico nazionale italiano CONI, Federazione Italiana giuoco calcio FIGC, Fondazione la Biennale di Venezia ...)	Enti ed istituzioni di ricerca (Es. Consiglio nazionale delle ricerche CNR, Istituto nazionale di statistica ISTAT, Istituto superiore di sanità ISS ...)
Istituti e stazioni sperimentali per la ricerca	Istituti zooprofilattici sperimentali Stazioni sperimentali per l'industria
Amministrazioni Locali	
Regioni e province autonome	Province
Comuni	Comunità montane
Unioni di comuni	Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici
Policlinici	Aziende sanitarie locali
Aziende ospedaliere	Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura
Agenzie ed Enti per il diritto allo studio universitario	Consorzi di Bacino Imbrifero Montano – BIM
Agenzie ed Enti per il turismo	Consorzi di polizia municipale costituiti tra Enti locali
Agenzie ed Enti regionali del lavoro	Consorzi di vigilanza boschiva costituiti tra Enti locali
Agenzie ed Enti regionali per la ricerca e per l'ambiente	Consorzi, Enti di gestione Parchi e Aree Naturali Protette
Agenzie regionali per la rappresentanza negoziale	Consorzi intercomunali dei servizi socio assistenziali
Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	Consorzi interuniversitari di ricerca
Agenzie regionali sanitarie	Consorzi e fondazioni universitari costituiti tra Enti locali
Autorità di Ambito Territoriale Ottimale	Enti regionali di sviluppo agricolo
Autorità portuali	Fondazioni lirico – sinfoniche e Teatri stabili ad iniziativa pubblica
Università e istituti di istruzione universitaria pubblici	Aziende ospedaliere universitarie
Unione delle Camere di Commercio regionali	Altre amministrazioni locali (Es. Agenzia interregionale per il fiume Po AIPO, Consorzio cultura e legalità di Sassari, Ente irriguo umbro-toscana, Fondazione Rossini Opera festival ...)
Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale	
Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale (Es. Cassa nazionale di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti – CNPADC, Istituto nazionale di previdenza per i dipendenti dell'amministrazione pubblica – INPDAP, Istituto nazionale infortuni sul lavoro INAIL, Istituto nazionale previdenza sociale INPS ...)	

È inoltre utile sottolineare che il sistema della pubblica amministrazione ricomprende tutte le altre istituzioni che sono **controllate e partecipate dagli enti territoriali**, che sebbene non compaiano nell'elenco riportato, di fatto determinano il raggiungimento dei risultati di bilancio degli enti territoriali; si pensi ad esempio alle imprese municipalizzate dei Comuni o alle partecipate dalle Regioni.



Bibliografia

- AA.VV (2009), *Modulo Enti Locali 2009*, a cura di Borghi A., Cristo P., Farneti G., IPSOA, Milano.
- ANNESI PESSINA E., SICILIA M., STECCOLINI I. (2009), *Il progetto di riforma della contabilità pubblica: quali implicazioni per il sistema delle amministrazioni pubbliche?*, in *Azienda Pubblica* n. 4 2009 pp. 585 – 601.
- BISIO L. NICOLAI M. (2009), *Il patto di stabilità e gli strumenti di finanza locale. Analisi evolutiva e prospettive per il futuro*, Maggioli Editore, Rimini.
- BISIO L. NICOLAI M. (2010), *Patto di stabilità e federalismo fiscale. Regole per il 2010 e proposte per il futuro*, Maggioli Editore, Rimini.
- BRUGNATO C., RAPALLINI C. (2009), *Il Patto di Stabilità Interno per i Comuni: una valutazione con i certificati dei conti consuntivi*, in *Economia Pubblica* n.1 2009 pp. 57 – 89.
- DELFINO F. (2010), *Coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*, in *Azienditalia* 4/2010 pp. 265 – 270.
- ERNST & YOUNG (2010), *Toward transparency. A comparative study of governmental accounting in Europe*, EYGM Limited.
- FARNETI G., PADOVANI E. (2010), *La «sana gestione finanziaria» dei comuni. Analisi dei parametri di deficitarietà n. 4, 5 e 6 del D.M. 20 settembre 2009*, in *Azienditalia* 4/2010 pp. 271 – 278.
- GROSSI G., MUSSARI R. (2008), *Effects of Outsourcing on Performance Measurement and Reporting: the Experience of Italian Local Governments*, in *Public Budgeting & Finance*, Spring, pp. 22 – 38.
- IRDCEC Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (2009) Documento n. 5 Il federalismo fiscale. Dalla Modifica del Titolo V della Costituzione alla Legge Delega.
- ISTITUTO STATISTICO DELLE COMUNITÀ EUROPEE (2002), *Manuale del SEC 95 sul disavanzo e sul debito pubblico – Comunità europee*, Lussemburgo.
- LOMBARDO A., PISANI C. (2009), *Le fasi attuative del consolidamento di bilancio negli enti locali. Una sperimentazione e alcune riflessioni*, in *Azienda Pubblica* n. 1 2009 pp. 135 – 155.
- MONORCHIO A. MOTTURA L.G. (2010), *Compendio di Contabilità di Stato*, Cacucci Editore, Bari.
- RAIMONDI C. (2009), *Programmazione delle politiche pubbliche e bilancio dello Stato: esperienze e metodologie di valutazione*, in *Azienda Pubblica* n. 3 2009 pp. 449 – 479.
- ZANARDI A. (2007), *Le prospettive del federalismo fiscale nel documento di sintesi del comitato tecnico-scientifico dell'alta commissione sul federalismo fiscale*, in *federalismi.it* rivista telematica su www.federalismi.it.

Leggi e Documenti consultati

- Audizione del Ragioniere Generale dello Stato – *Indagine Conoscitiva nell'ambito dell'esame della proposta di legge C. 2555 di riforma della legge di contabilità e finanza pubblica.*
- Deliberazione n. 14/AUT/2010 Corte dei Conti, Sezione Autonomie – *Indagine sul fenomeno delle partecipazioni in società ed altri organismi da parte di Comuni e Province.*
- Decreto Legge 18 settembre 2001 , n. 347 – *Interventi urgenti in materia di spesa sanitaria.*
- Decreto Legislativo 18 febbraio 2000 , n. 56 – *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133.*
- Decreto Legislativo 30 dicembre 1992 , n. 502 – *Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421.*



Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 – *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria.*

Istat - *Elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato individuate ai sensi dell'art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale - Legge Finanziaria 2005).*

Istat - *Le unità istituzionali appartenenti al settore delle Amministrazioni Pubbliche.*

Legge 23 dicembre 1998, n. 448 – *Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo.*

Legge 31 dicembre 2009, n. 196 – *Legge di contabilità e finanza pubblica.*

Legge 5 maggio 2009, n. 42 – *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.*

Legge Costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3 – *Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.*

Nota di Aggiornamento 2010 – 2012 – Presidenza del Consiglio dei Ministri e Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli Enti Locali – Finalità e postulati dei principi *contabili degli enti locali.*

PAVAN A., REGINATO E., CONVERSANO C., FADDA I. (2008), *La contabilità dei comuni italiani alla vigilia della riforma federale. Indagine sul grado di attuazione del modello informativo/contabile e di controllo previsto dal TUEL.*

Programma di Stabilità dell'Italia, Aggiornamento 2009 – Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Relazione del Governo alle Camere in ottemperanza alla disposizione dell'art.2, comma 6, della Legge 5 maggio 2009 n. 42 *Relazione sul Federalismo Fiscale 30 giugno 2010.*

Trattato sull'Unione Europea – *Versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea*



ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.irdcec.it