

**“INDAGINE CONOSCITIVA
NELL’AMBITO DELLA PROPOSTA DI LEGGE C. 2555
DI RIFORMA DELLA LEGGE DI CONTABILITA’ E FINANZA PUBBLICA”**

***Audizione del Presidente dell’Istituto nazionale di statistica
Enrico Giovannini***

Roma, 22 Settembre 2009

V Commissione della Camera dei Deputati “Bilancio, Tesoro e Programmazione”

1. Premessa

Le finalità principali della “legge di contabilità e finanza pubblica” (A.C. 2555), di riforma dell’assetto normativo vigente di cui alla legge 468/78 e altre disposizioni legislative vigenti, si possono così riassumere:

- realizzazione di un coordinamento forte fra livelli di governo per l’ordinato governo della finanza pubblica nella duplice prospettiva del decentramento costituzionale e dell’integrazione nella *governance* europea;
- riforma della legge finanziaria e dell’intero ciclo della programmazione;
- completamento della riforma del bilancio dello Stato per missioni e programmi.

Le osservazioni che seguono sono prevalentemente svolte nell’ottica dell’Istat, cui spetta, in primo luogo, il compito di assicurare una informazione coerente e sistematica sull’evoluzione degli aggregati di finanza pubblica secondo l’approccio proprio dei conti nazionali. Inoltre, in quanto ente esponente del Sistan, l’Istat è tenuto a dare indicazioni per favorire l’adozione di pratiche di bilancio armonizzate da parte dell’ampia platea di istituzioni che compongono il settore delle “Amministrazioni pubbliche”. Peraltro, la rapida evoluzione dei fenomeni e degli assetti istituzionali che hanno attraversato l’economia pubblica negli ultimi anni richiede la predisposizione di strumenti aggiornati di analisi e, necessariamente, di basi informative statistiche rilevanti.

2. Coordinamento e armonizzazione sistemi contabili

Per facilitare il conseguimento del primo dei tre obiettivi sopra citati, la proposta di legge fissa alcune disposizioni di particolare rilevanza nel Titolo I (Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili) che contiene una specifica delega al governo a normare. La legge si rivolge a tutte le amministrazioni pubbliche identificate come tali dall’Istat sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti parlamentari. Tale richiamo è importante in quanto delinea in modo chiaro i soggetti destinatari della norme ed appare del tutto appropriato per l’ambito in cui dovranno agire i decreti legislativi (armonizzazione e omogeneità di redazione dei bilanci). Va però sottolineato come per altre finalità, come ad esempio gli interventi di politica economico-finanziaria propri della legge finanziaria o dei provvedimenti collegati, appaia necessario – anche alla luce dell’esperienza fino ad oggi maturata a partire dalla legge finanziaria 2004¹ – prevedere l’identificazione specifica degli enti a cui le norme si applicano o, in alternativa, degli enti che non ne sono destinatari. Sarebbe opportuno che **tale previsione fosse dichiarata come necessaria** negli articoli successivi pertinenti (ad esempio 10 e 11), in quanto essa renderebbe più efficaci i provvedimenti normativi, evitandone improprie finalizzazioni, e ridurrebbe drasticamente il contenzioso in sede giurisdizionale – cioè la contestazione all’Istat della classificazione settoriale adottata per la definizione del settore della pubblica amministrazione – a cui, altrettanto impropriamente, gli enti coinvolti tendono a ricorrere per evitare l’esecutività di talune norme.

L’art. 2 fissa alcuni fondamentali principi e criteri direttivi che dovranno essere rispettati per conseguire l’obiettivo dell’armonizzazione, tutti condivisibili. Fra gli altri preme richiamare quello di

¹ L’articolo 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 prevede che le amministrazioni pubbliche sono le istituzioni “*individuate per l’anno 2005 nell’elenco l’allegato alla presente legge e per gli anni successivi dall’Istituto nazionale di statistica (ISTAT) con proprio provvedimento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale non oltre il 31 luglio di ogni anno*”.

cui al comma 2, lettera c): *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, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche (...)*. Tale previsione è essenziale perché consente, attraverso il collegamento diretto alle classificazioni economiche e funzionali del Sistema Europeo dei Conti Nazionali (SEC), di rappresentare il quadro delle politiche pubbliche attuate dall'insieme delle Amministrazioni pubbliche, consolidandone i dati quantitativi secondo contenuti omogenei. La classificazione Cofog², in particolare, rappresenta la chiave di riferimento strategica. Ad essa dovranno convergere tutte le classificazioni di tipo funzionale attualmente adottate dalle singole amministrazioni, ivi compreso lo Stato. In tal modo, si riconosce il ruolo cruciale che deve avere la rappresentazione complessiva delle politiche pubbliche, sia con riferimento al piano macroeconomico, sia a quello dell'analisi delle attribuzioni assegnate, nel contesto della *governance* multilivello propria del futuro assetto federale, a ciascuno degli attori (centrali o locali) che concorrono alla realizzazione di una particolare politica.

La successiva lettera d) prevede l'introduzione, a fini conoscitivi e in via sperimentale, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione. Tale sistema dovrebbe essere sviluppato accanto alla contabilità finanziaria. A tale proposito, si esprime **un certo scetticismo sulla efficacia di detta previsione** poiché le amministrazioni, non essendo tenute da un punto di vista gestionale all'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale, potrebbero applicare la norma in modo approssimativo, con conseguente minimizzazione della portata informativa reale di tali schemi ispirati alla contabilità economico-patrimoniale. Se dovesse essere adottata, la norma dovrebbe almeno essere integrata con la previsione che tali schemi debbano essere esplicitamente e analiticamente raccordati con la contabilità finanziaria.

La predisposizione dei decreti legislativi richiede il concorso dei diversi soggetti istituzionalmente coinvolti, essendo molteplici gli aspetti da normare e diversi i possibili punti di vista da tenere in considerazione. Il comma 5 dell'art. 2 dispone, correttamente, l'istituzione di un comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche, a cui partecipa anche un rappresentante dell'Istat. Il comitato dovrà operare (comma 6) in raccordo con la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 4 della legge 5 maggio 2009, n. 42³. Si ricorda che in questa seconda Commissione non è presente l'Istat e ciò può rappresentare **il duplice rischio di una non sufficiente attenzione alla coerenza** delle caratteristiche dei due sistemi informativi e di questi con le esigenze di rappresentazione macroeconomica.

Con riferimento all'art. 2 (ma anche ad altre parti del disegno di legge) appare necessario prestare grande attenzione al **coordinamento delle norme** in discussione con quelle previste dalla legge delega 5 maggio 2009, n. 42 appena citata. I due provvedimenti, infatti, definiscono disposizioni riferite agli stessi oggetti o materie analoghe, con rischi reali di conflitto che attengono sia ai contenuti sia alla tempistica della loro entrata in vigore. Le materie coinvolte sono:

- la modalità attraverso cui pervenire alla armonizzazione dei bilanci;
- la definizione delle banche dati, dei luoghi in cui esse si formano e sono accedute;
- la predisposizione dei bilanci consolidati fra amministrazioni pubbliche e aziende controllate;
- il processo di formazione e condivisione degli obiettivi di finanza pubblica e quello delle regole del patto di stabilità interno;

² Classification of Functions of Government.

³ Ai sensi di detto articolo, la Commissione tecnica paritetica ha la finalità di acquisire ed elaborare elementi conoscitivi per la predisposizione dei contenuti dei decreti legislativi di attuazione dell'art. 119 della Costituzione. E' formata da 30 membri (metà rappresentanti tecnici dello Stato, metà degli enti territoriali). Costituisce sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie, promuove la rilevazione delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi e svolge attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario di comuni, province, città metropolitane e regioni. Infine svolge le funzioni di segreteria tecnica della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, da istituire nell'ambito della Conferenza unificata.

- il funzionamento armonico e la coerente definizione delle competenze dei diversi organismi e comitati istituiti dai due provvedimenti.

Il disegno di legge in esame, d'altra parte, non assume al suo interno, in particolare nel processo di fissazione comune degli obiettivi, la questione della definizione degli standard e degli obiettivi di servizio da parte dei diversi livelli di governo, centrali e locali. Da questi obiettivi dovrebbe infatti derivare l'impatto, e le conseguenti quantificazioni, sulla fiscalità e sui trasferimenti perequativi la cui gestione, ai sensi della Costituzione e della legge 42, ricade nella responsabilità primaria dello Stato. Si tratta di elementi che, dal lato della spesa, dovrebbero trovare coerente collocazione nei quadri economico-funzionali, la cui rilevanza fondamentale è stata sopra, per il momento, appena accennata, ma a cui, nell'ambito del processo di programmazione delle politiche, dovrebbe essere assegnata centralità strategica all'interno del quadro delineato nel Titolo III del ddl in esame.

3. Riforma degli strumenti della programmazione

Il secondo degli obiettivi principali della legge di riforma sopra citati (riforma della legge finanziaria e dell'intero ciclo della programmazione) è affrontato nel Titolo III, che sostanzialmente conferma gli strumenti della programmazione vigenti, con alcune modifiche terminologiche e di contenuto. Inoltre, è modificata la tempistica di presentazione degli stessi in Parlamento: in particolare, la Decisione di finanza pubblica (che sostituisce l'attuale DPEF) verrebbe presentata alle Camere entro il 20 settembre di ogni anno (attualmente il 30 giugno). Mentre il disegno di legge di stabilità (che sostituisce la legge finanziaria) e i provvedimenti collegati verrebbero presentati alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno (attualmente il 30 settembre).

La **modifica delle date** è un aspetto rilevante da considerare, in particolare per la Decisione di finanza pubblica. Infatti, in tale documento sono enunciati gli obiettivi di politica economica e il quadro delle previsioni economiche e di finanza pubblica per il triennio successivo (o per l'intera legislatura), per la cui stima si utilizzano le previsioni macroeconomiche, tendenziali e programmatiche, per ciascun anno del periodo di riferimento, con evidenziazione dei contributi alla crescita delle diverse determinanti. La base di partenza di tali previsioni per gli anni da $t+1$ a $t+3$ sarebbe rappresentata dal quadro macroeconomico dell'anno precedente (anno $t-1$), basato sui conti nazionali. Essi sono tradizionalmente resi disponibili dall'Istat il 1 marzo, in vista sia della pubblicazione della Relazione generale sulla situazione economica del Paese⁴, sia della notifica alla Commissione UE prevista dalla procedura sui deficit eccessivi. Questa data di rilascio è coerente con quella di predisposizione del DPEF che, come ricordato, deve essere oggi presentato entro il 30 giugno. Infatti, prima di tale scadenza, non sono disponibili informazioni di base significativamente diverse da quelle disponibili a inizio anno e, quindi, non sarebbe utile ricalibrare le stime già diffuse a marzo. Diversa è la situazione dopo giugno, quando iniziano ad affluire dati aggiornati e più consolidati sui conti delle imprese, sulla bilancia dei pagamenti e sui conti finanziari.

Una riflessione sull'opportunità di effettuare in tempo per la Decisione una seconda pubblicazione del PIL e del quadro macroeconomico per l'anno $t-1$ è in corso di svolgimento all'Istat e in sede europea. Infatti, il programma di trasmissione dei conti nazionali a Eurostat⁵ potrebbe essere oggetto di revisione con l'introduzione del nuovo SEC (2014).

Importanti **modifiche di contenuto** sono disposte per la Decisione di finanza pubblica dall'art. 10. In primo luogo gli obiettivi di finanza pubblica sarebbero articolati per sottosettore (Amministrazione centrale, locale, Enti di previdenza) sia con riferimento ai saldi del conto, sia al debito. Inoltre, si propone di presentare le previsioni, in termini programmatici, delle entrate e delle spese, al lordo e al netto degli interessi e delle eventuali misure una tantum. Dal testo attuale non è chiaro se tali informazioni devono essere fornite distintamente per i sottosettori, cosa che sarebbe assolutamente necessaria per valutare il concorso delle diverse istituzioni componenti il sistema di finanza pubblica all'obiettivo nazionale.

⁴ Attualmente da presentare entro il mese di marzo in base alla legge 21 agosto 1949, n. 639; con l'entrata in vigore della legge di contabilità e finanza pubblica, ai sensi dell'art. 12, comma 5 il termine slitterà alla fine di aprile.

⁵ In tale contesto, una scadenza importante è quella del 22 settembre, data entro la quale devono essere trasmessi alla Commissione i dati e il questionario sul Reddito nazionale Lordo.

In particolare, ai sensi dell'art. 9, le regioni e gli enti locali definiscono gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici enunciati nella Decisione. A tal fine dovranno essere attivate procedure da definire in sede di attuazione della legge sul federalismo fiscale, nonché quelle già previste dall'art. 18 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in relazione al Patto di convergenza. Il Governo dovrà poi definire le linee guida per la ripartizione degli obiettivi di ciascun livello di governo (su cui la Conferenza unificata deve esprimere il proprio parere entro il 10 settembre), che costituiranno il riferimento del Patto di stabilità interno. Il processo di coinvolgimento attivo di tutte le componenti nella definizione degli obiettivi di finanza pubblica, che si deve concludere operativamente in sede di predisposizione della legge di stabilità attraverso le norme di regolamentazione del Patto di stabilità interno, **appare quindi di una qualche complessità**, forse inevitabile. Ma se tale coinvolgimento deve essere effettivo e la programmazione delle politiche trasparente ed efficace, rappresentando il cuore della politica economica e finanziaria su cui l'esecutivo chiede il concorso dei poteri locali e l'approvazione parlamentare, si pone a nostro avviso l'esigenza di una traduzione di tale azione complessiva in schemi di rappresentazione quantitativa più appropriati.

In particolare appare ineludibile l'esigenza di esporre i quadri tendenziali e programmatici della **spesa per funzioni**, oltre che per voce economica, in modo da rappresentare sinteticamente (ad esempio al primo livello della classificazione Cofog) il quadro tendenziale delle politiche pubbliche (i grandi filoni di intervento come difesa, sanità, previdenza, istruzione ecc.) e il connesso quadro programmatico. Tale rappresentazione dovrebbe essere effettuata distintamente per sottosettore, impegnando quindi ciascun livello di governo al raggiungimento dei propri obiettivi, nel quadro generale di compatibilità finanziarie e di politiche settoriali preventivamente concordato (in sede di Patto di convergenza e di Conferenza unificata e, in particolare, di Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica⁶). Tale considerazione si lega direttamente a quanto osservato all'inizio di questa nota in merito all'*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* (art. 2, comma 2, lettera c). Solo raggiungendo **elevati standard di uniformità nelle classificazioni** adottate dalle amministrazioni sarà possibile pervenire ad una costruzione di affidabili quadri informativi – in termini tendenziali e programmatici – come quelli qui ipotizzati. E solo avviando una tale pratica le amministrazioni – compresa quella dello Stato – potranno effettivamente evolvere verso una cultura di programmazione delle politiche a livello di sistema, con l'evidenziazione delle responsabilità e la dimostrazione dei risultati conseguiti a fronte delle risorse allo scopo allocate. Una rappresentazione di tale natura consentirebbe di esplicitare i macro-obiettivi della PA e **l'impatto atteso della sua azione sul sistema economico**, in termini di effetti sulla crescita effettiva di lungo periodo e di quella potenziale. Si renderebbe, inoltre, manifesto il nesso fra la programmazione nazionale e gli indirizzi fissati a livello europeo in materia di ristrutturazione della composizione della spesa, necessaria per rendere quest'ultima maggiormente capace di stimolare lo sviluppo sostenibile dell'economia.

A tale fine **sarebbe importante introdurre la classificazione Cofog nella codificazione SIOPE** (Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti pubblici), permettendo di acquisire informazioni aggiornate all'anno di preconsuntivo, più ampie di quelle ad oggi disponibili e in tempo utile per la loro utilizzazione ai fini della stima del quadro economico-funzionale della Pubblica Amministrazione e dei relativi sottosettori, il quale rappresenta la base su cui fondare le previsioni tendenziali e programmatiche.

A tali considerazioni sono intimamente connesse quelle a cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo con riferimento all'esigenza di inglobare ed esplicitare, nel processo decisionale, e quindi negli strumenti della programmazione, il sistema degli obiettivi di risultato che ciascun livello di governo, per la sua parte, si impegna a conseguire in termini di servizi e prestazioni a garanzia del finanziamento dei quali sono approntati i fondi perequativi.

In stretto collegamento con la Decisione di finanza pubblica, l'art. 11 del disegno di legge dispone che la legge di stabilità e la legge di bilancio, che compongono la manovra triennale di finanza

⁶ Da istituire ai sensi dell'art. 5, legge 5 maggio 2009, n. 42.

pubblica, contengono per il triennio di riferimento le misure qualitative e quantitative necessarie a realizzare gli obiettivi programmatici. In particolare, la legge di stabilità non può contenere norme di delega o di carattere ordinamentale ovvero organizzatorio, ma indica:

- il ricorso massimo al mercato finanziario e il saldo netto da finanziare;
- le variazioni delle aliquote fiscali, degli scaglioni e delle detrazioni e deduzioni e le altre norme aventi impatto finanziario (ma non di carattere ordinamentale o organizzatorio).

Infine, la legge di stabilità indica le norme di coordinamento da applicare per ciascuno degli anni del periodo di programmazione triennale per assicurare il concorso dei vari livelli di governo al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica (Patto di stabilità e di convergenza) secondo gli indirizzi fissati nella Decisione di finanza pubblica. A nostro parere sarebbe utile che **tali norme di coordinamento dinamico fossero oggetto di approvazione parlamentare anticipata**, dedicando ad esse la prima parte della sessione di bilancio, venendo così a rappresentare - in sostanza - una sorta di provvedimento collegato, in modo che gli enti locali e le regioni abbiano il tempo necessario per recepire tali norme e internalizzarle ai fini del processo di formazione del proprio bilancio di previsione da approvare entro il termine perentorio del 31 dicembre.

In relazione a quanto precedentemente osservato sul ruolo centrale da assegnare alla classificazione funzionale nel processo della programmazione nazionale, preme evidenziare che il comma 4 dell'art. 11 stabilisce che le disposizioni normative della legge di stabilità riguardanti la spesa sono articolate, di norma, per missione e indicano il programma cui si riferiscono. La manovra, in sostanza, deve essere articolata per programmi: se questi fossero direttamente raccordabili alle funzioni (come si auspica) sarebbe possibile ottenere un risultato sinergico immediato, che ne valorizzerebbe esponenzialmente il contenuto informativo, nel momento in cui le spese di ciascuna funzione venissero aggregate a quelle corrispondenti delle amministrazioni locali e previdenziali per costruire l'intero quadro macro - tendenziale e programmatico - di finanza pubblica. Allo stesso modo, la nota tecnico-illustrativa di accompagnamento alla legge di stabilità (art. 8, comma 2, lettera c, nonché comma 7, art. 11), se articolata per funzioni, **svolgerebbe più significativamente il ruolo assegnato di documento conoscitivo** di raccordo tra il disegno di legge di bilancio e il conto economico delle amministrazioni pubbliche.

Una parte non secondaria del processo di programmazione riguarda l'azione di **monitoraggio del conseguimento degli obiettivi** per avere contezza circa la distanza fra questi e i risultati ottenuti e, di conseguenza, provvedere tempestivamente ad approntare i necessari interventi. A tale scopo il Titolo IV del DDL, in esame dispone, attraverso l'art. 14, l'istituzione di una banca dati unitaria presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, alimentata dalle amministrazioni pubbliche con i dati concernenti i bilanci di previsione, i conti consuntivi e le operazioni gestionali. Si tratta di una disposizione importante che, a nostro parere, deve mirare a **semplificare le procedure e ridurre drasticamente gli oneri per le amministrazioni** che sono spesso tenute a inviare le stesse (o simili) informazioni a più enti (MEF-RGS, Istat, Corte dei Conti, Ministero interno ecc.). Si tratta, chiaramente, di un intervento di sistema (non a caso è richiamato l'art. 117, secondo comma, lettera r, della Costituzione) che attiene al coordinamento dei flussi informativi in relazione al quale dovrebbe essere previsto un ruolo specifico dell'Istat, in quanto ente esponenziale del Sistan, nella indicazione dei criteri, schemi e modalità di interscambio dei flussi informativi (anche in relazione a quanto previsto dal comma 73, art. 3, della legge 244/2007 di riforma del dlgs. 322/89). A tal fine si ritiene di segnalare l'opportunità di prevedere che il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 14, comma 2), finalizzato a definire detti schemi e modalità, **sia emanato previo parere dell'Istat**, cui dovrebbe inoltre essere assicurato, già nella norma, l'integrale libero accesso alla banca dati.

Sempre in tema di monitoraggio, l'art. 15, comma 2, prevede che il Ministero Economia e finanze deve presentare alle Camere, entro il 31 maggio, il 15 ottobre e il 30 novembre, una relazione trimestrale sul conto consolidato di cassa riferito, rispettivamente, al primo, al secondo e al terzo trimestre dell'anno. La relazione da presentare entro il 15 ottobre contiene, inoltre, l'aggiornamento della stima annuale del conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e delle relative forme di copertura. In proposito si segnalano **due criticità**. La prima riguarda **la scadenza del 15**

ottobre: essa appare troppo ritardata (attualmente la relazione trimestrale di cassa deve essere presentata entro il 31 agosto) specialmente se si tiene conto del calendario di pubblicazione dei conti nazionali definiti in sede europea (massimo 70 giorni per il quadro macroeconomico completo e 90 giorni per il conto delle amministrazioni pubbliche), già considerato insoddisfacente in termini di tempestività dalla Commissione europea e dalla Banca centrale europea⁷. L'allungamento dei tempi va controcorrente rispetto alle esigenze degli utilizzatori e peggiorerebbe la qualità delle stime dei conti nazionali.

La seconda criticità riguarda **la disponibilità dei dati dei flussi trimestrali** e non solo di quelli cumulati a tutto il trimestre di riferimento, come oggi avviene. In ciascuna delle relazioni sarebbe necessario esporre oltre alle situazioni cumulate, confrontate con l'analogo periodo degli anni precedenti, anche quelle di ciascuno dei trimestri dell'anno in corso e di quelli antecedenti. In tal modo si disporrebbe di una serie di dati di cassa continuamente aggiornati e coerenti fra loro nello sviluppo in serie storica, cosa essenziale se si vuole analizzare l'andamento della finanza pubblica in termini congiunturali.

4. Completamento della riforma del bilancio dello Stato per missioni e programmi

Secondo quanto stabilito dall'art 22, la struttura del bilancio dello Stato è centrata, dal lato della spesa, sui "programmi", i quali costituiscono le unità di voto e rappresentano aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle "missioni". Queste ultime, a loro volta, rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa. Ciascun programma è affidato a un unico centro di responsabilità amministrativa.

Tale impostazione è assolutamente condivisibile ma, per raccordare coerentemente detta struttura con quella che dovrebbe fungere da riferimento per l'intera amministrazione pubblica e relativi sottosettori, sarebbe necessario prevedere un'integrazione alle suddette disposizioni che **assicurasse il collegamento con la Cofog**. L'integrazione potrebbe essere così formulata: *"generalmente i programmi sono univocamente raccordati alla nomenclatura Cofog di secondo livello. Nei casi in cui ciò non accada perché il programma corrisponde in parte a due o più funzioni Cofog di secondo livello, deve essere indicata la relativa percentuale di attribuzione da calcolare sulla base dell'ammontare presunto dei capitoli di diversa finalizzazione ricompresi nel programma"*. Una tale previsione garantirebbe la centralità della classificazione Cofog accanto a quella per missioni e programmi, il cui carattere strategico verrebbe assunto fin dall'inizio del processo di formazione del bilancio, minimizzando il rischio di considerarla come una mera appendice di rilievo residuale.

Allo stesso scopo, nella parte dedicata alla classificazione delle entrate e delle spese (articolo 26), **appare essenziale introdurre alcune integrazioni**. Infatti, se apparentemente la norma internalizza le classificazioni economica e funzionale proprie della contabilità nazionale (riconfermando le disposizioni della legge 94/97 di riforma della legge 468/78), di fatto si pone in continuità con la prassi attualmente in vigore, per cui la classificazione Cofog appare un elemento posticcio, associato solo a fini conoscitivi alla classificazione principale per missioni e programmi e, per questo, spesso segnato da profonda incertezza sulla effettiva corrispondenza ai contenuti reali della singola categoria di spesa. Attualmente, inoltre, non è di fatto possibile disporre di una classificazione incrociata per voce economica e funzione al terzo livello, cosa che rende parzialmente non praticabile la riconduzione integrale delle stime agli schemi di contabilità nazionale. **Il comma 5 dell'art. 26 andrebbe, pertanto, emendato** stabilendo che a ciascun capitolo (e, al suo interno, a ciascun articolo) deve essere attribuito il pertinente codice di classe Cofog e di categoria economica di terzo livello, evitando in ogni caso l'applicazione di criteri di prevalenza. Altrettanto deve essere previsto con riferimento al rendiconto generale dello Stato.

La centralità dei programmi nella struttura espositiva del bilancio e ai fini dell'autorizzazione parlamentare alla sua esecuzione è direttamente connessa alla finalità di **rendere efficace il**

⁷ L'esigenza della tempestività è ancor più avvertita in questa fase in cui la crisi economico-finanziaria, che ha attraversato tutte le economie nazionali, ha messo in evidenza quanto sia importante monitorare le caratteristiche di sostenibilità non solo della finanza pubblica ma di tutti i settori istituzionali, in particolare delle famiglie. Essendo le stime dei conti nazionali integrate, e quindi interrelate, il ritardo su un fronte genera a catena ritardi sugli altri.

processo di programmazione, efficiente l'allocazione delle risorse ed effettivo il controllo obiettivi-risultati. In tale processo, **essenziale è il monitoraggio costante sulla corretta allocazione delle risorse** a fronte degli obiettivi stabiliti o rimodulati nel tempo e l'analisi e valutazione dei risultati conseguiti. L'art. 40 istituzionalizza la prassi di *spending review* già avviata, che dovrà essere fondata sulla collaborazione fra singoli ministeri e appositi nuclei di analisi e valutazione della spesa istituiti nell'ambito del Ministero dell'economia e delle finanze. Tali analisi e valutazioni sono funzionali alla formulazione di proposte di rimodulazione delle risorse finanziarie tra i diversi programmi di spesa. Allo scopo, il comma 4 del medesimo art. 40 stabilisce l'istituzione di una apposita sezione all'interno della banca dati di cui all'art. 14 dedicata ad accogliere le informazioni necessarie alla valutazione e all'analisi di efficienza (anche ai fini del Rapporto sulla spesa delle amministrazioni dello Stato da presentare al Parlamento, ogni tre anni, ai sensi del successivo art. 42). In relazione a quanto previsto nel citato comma 4, si ritiene utile esplicitare l'esigenza che, nel processo di sviluppo degli archivi informativi, siano assicurati tutti i necessari presupposti per l'interscambio dei dati al fine di conseguire ogni possibile sinergia fra le attività di analisi e di acquisizione delle suddette informazioni (ivi comprese la definizione degli indicatori di performance e la raccolta delle evidenze quantitative per il loro calcolo, come previsto dalle lettere b) e c) , comma 3, art. 42) e quelle da realizzare ai sensi dell'art. 13, comma 4-bis del dlgs. 322/89, come novellato dalla legge 244 del 2007 (legge finanziaria per il 2008), art. 3, comma 72.

L'insieme delle disposizioni sopra ricordate costituisce la sistematizzazione e l'affinamento di norme già esistenti o di prassi seguite in forza di regolamenti. Il capo V del Titolo VI propone il completamento della riforma del bilancio dello Stato, da effettuarsi attraverso delega al Governo da esercitarsi entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge di contabilità e finanza pubblica. I decreti legislativi dovranno **rendere effettivo il metodo della programmazione triennale delle risorse e degli obiettivi**, attraverso:

- l'individuazione di metodologie comuni di definizione degli indicatori di performance riferiti ai programmi del bilancio
- la fissazione di limiti per le spese rimodulabili del bilancio coerenti con la programmazione triennale delle risorse
- l'adozione, dati i limiti fissati, di accordi MEF-Ministero di spesa in cui sono concordati gli obiettivi da conseguire nel triennio e i relativi tempi
- il passaggio, nella predisposizione del bilancio annuale di previsione e degli altri documenti contabili, alla **redazione in termini di sola cassa**, con separata ed analitica evidenziazione conoscitiva delle corrispondenti previsioni di competenza finanziaria ed economica con riferimento al sistema di contabilità nazionale per i conti del settore della pubblica amministrazione, affidando completamente la gestione delle risorse al responsabile del programma di spesa.

Quest'ultima previsione non appare condivisibile. Infatti, essa, mirando a rendere maggiormente autonomo e responsabile il dirigente titolare di un programma di spesa, se da un lato consente maggiore flessibilità e libertà di azione in vista dei risultati da conseguire, dall'altro rischia di incentivare comportamenti opportunistici nel momento in cui la gestione della competenza (gli effettivi impegni dell'amministrazione a fronte delle prestazioni richieste a terzi o degli interventi programmati) può essere piegata alle esigenze della cassa. Il rischio è che il controllo dei flussi di cassa possa diventare l'unico, o il principale, imperativo del dirigente, mentre **effetti indesiderati potrebbero emergere solo negli esercizi futuri**, con il rischio di accumulazione di debiti impliciti non esposti chiaramente e sin dall'inizio in bilancio. Un rischio reale, quindi, per la veridicità del bilancio e per la sua funzione di strumento di programmazione. Né, a nostro parere, può valere la constatazione che la prassi seguita fino a oggi vede la competenza giuridica sminuita nella sua capacità informativa (e di vincolo) dalla presenza di impegni impropri (che generano residui di stanziamento) a fronte dei quali, cioè, non vi sono effettive obbligazioni assunte dall'amministrazione verso terzi. Il problema, a nostro giudizio, è quello di impedire tali pratiche e restituire quindi alla competenza il suo contenuto proprio (cosa che è possibile fare con apposita disposizione legislativa), rivitalizzandone la funzione. **Appare,**

quindi, una rischiosa scorciatoia quella di risolvere il problema semplicemente sopprimendo il bilancio di competenza, in assenza del quale conseguenze di portata altrettanto negativa si avrebbero dal punto di vista della capacità informativa del bilancio per l'analisi economica e, quindi, come base per la costruzione del conto dello Stato di contabilità nazionale. Come noto, questa fonda le stime su un approccio *accrual*, di contabilità economica delle transazioni. In assenza di una contabilità economico-patrimoniale affidabile e raccordabile rigorosamente a quella finanziaria, l'Istat utilizza le registrazioni per competenza come base principale ai fini della stima della maggior parte dei flussi riguardanti la produzione dei servizi pubblici, la distribuzione primaria e secondaria del reddito. La venuta meno del bilancio per competenza come documento autorizzatorio della spesa confinerebbe la contabilità degli impegni (e degli accertamenti) in una dimensione residuale o "eventuale", tale comunque da renderla meno affidabile e, quindi, non utilizzabile ai fini dell'applicazione del criterio *accrual*.

Del resto, anche la previsione di cui alla lettera l) del comma 2, art. 43, in base alla quale, in via sperimentale e per finalità conoscitive, il sistema di contabilità finanziaria deve essere affiancato da un sistema di contabilità economico-patrimoniale funzionale alla verifica dei risultati delle amministrazioni⁸, appare del tutto insufficiente ad assicurare a scritture contabili parallele di tipo economico quella robustezza necessaria per un loro impiego nelle stime di contabilità nazionale. La pratica osservata fino ad oggi, non solo nella contabilità dello Stato, costituisce piena conferma dei dubbi qui espressi. **Nelle amministrazioni locali la contabilità economico-patrimoniale non è mai decollata**, nonostante le norme che si sono susseguite nel tempo ne prevedessero la progressiva implementazione. D'altra parte, è anche vero che laddove la contabilità di tipo civilistico viene applicata (è il caso delle Aziende sanitarie locali) **seri problemi di raccordo con i flussi finanziari e il debito si creano**. La contabilità di cassa è certamente più adatta a favorire il collegamento con la dimensione e la variazione del debito, che attiene alle necessità di finanziamento delle operazioni di pagamento in eccesso rispetto alla liquidità disponibile. **Un rafforzamento del ruolo della contabilità di cassa è, in definitiva, altamente auspicabile⁹. Ma questo non può avvenire, a nostro parere, a discapito di quella per competenza**. L'eliminazione di quest'ultima, nella logica della programmazione e del sostegno alla "autonomia consapevole" dei centri di spesa responsabili dell'attuazione dei programmi, potrebbe avvenire solo se fosse effettivamente sostituita dalla contabilità economico-patrimoniale. Se quest'ultima, cioè, divenisse realmente la guida dell'azione amministrativa, lo strumento di conoscenza e monitoraggio dell'attuazione degli obiettivi e dell'impiego delle risorse assegnate, da presentare e approvare in Parlamento in sede di consuntivo. In altri termini, se fosse applicata in modo cogente e allo stesso tempo fosse percepita dal dirigente responsabile come di reale utilità. Ma ciò richiede una discontinuità fondamentale che, come detto, il disegno di legge non propone. In attesa di un tale salto di qualità appare estremamente rischioso, si ribadisce, rinunciare al bilancio di competenza, sia sotto il profilo del sostegno alla "qualità" della cassa che esso può favorire¹⁰ sia sotto quello della capacità informativa del bilancio ai fini – ma non solo - della contabilità nazionale.

In materia di **gestioni fuori bilancio** che insistono su contabilità speciali, opportunamente la lettera n), comma 2, art. 43, ne dispone la progressiva eliminazione, escludendo però quelle regolate da leggi speciali. Si ritiene di prioritaria importanza prevedere, in proposito, che le gestioni fuori bilancio che resteranno attive siano tenute alla rendicontazione annuale delle spese e delle risorse acquisite, per competenza e per cassa, secondo schemi classificatori armonizzati con quelli del bilancio dello Stato e a questi aggregabili a livello di dettaglio sufficientemente elevato.

⁸ Tale disposizione deve comunque essere integrata con l'esplicitazione della necessità della dimostrazione analitica ed esaustiva del raccordo fra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale da tenere in parallelo.

⁹ Si suggerisce, in proposito, ai fini della valutazione del conseguimento degli obiettivi fissati nel programma, di dare rilievo primario fra gli indicatori di performance a uno o più parametri rappresentativi della riduzione della distanza fra impegni assunti e pagamenti correlativamente realizzati. Esso potrebbe consistere in un indice sintetico di evoluzione della consistenza dei residui e/o in un coefficiente di realizzazione in media della competenza di ciascuno dei capitoli in cui è articolato un programma (da associare, nella valutazione, a un indice di dispersione). In tal modo, il dirigente responsabile sarebbe incentivato ad assumere, fra i criteri fondanti la sua azione programmatica e la successiva attività gestionale, anche quello di un efficiente e rapido utilizzo delle risorse disponibili. Ne risulterebbe rafforzata l'importanza strategica della contabilità di cassa e, di conseguenza, la sua valenza informativa.

¹⁰ V. quanto detto nella nota precedente.

Una disposizione di grande rilievo è quella di cui alla lettera q) del comma 2 in esame: essa attiene alla **revisione** – sia per l'entrata che per la spesa - **delle unità elementari del bilancio amministrativo** “per assicurare che la denominazione richiami esplicitamente l'oggetto” nonché per garantire l'analisi dei capitoli promiscui attraverso la ripartizione in articoli “tale da assicurare che la fonte di gettito o la destinazione della spesa sia chiaramente e univocamente determinabile”. Questa disposizione va incontro alla necessità, da sempre sottolineata dall'Istat, da un lato di poter leggere il bilancio in modo chiaro, anche nelle sue aggregazioni di ordine superiore, dall'altro di evitare quanto più possibile stime a posteriori, mediante chiavi di ripartizione indirette, per addivenire al calcolo degli aggregati per voce economica e funzionale secondo gli schemi di contabilità nazionale. Una revisione sistematica e di ampio raggio dei capitoli promiscui rappresenta, inoltre, una pre-condizione in molti casi ineludibile per codificare analiticamente, all'interno del bilancio, le spese secondo le categorie economiche e le classi Cofog di terzo livello.

Un'ultima osservazione riguarda la classificazione dei flussi di tesoreria. Alcuni progressi sono stati fatti nel corso del tempo nella allocazione delle cosiddette altre operazioni di tesoreria per categoria economica: sarebbe necessario un salto di qualità che consenta di **attribuire codici economici e funzionali alle singole operazioni di prelievo/immissione dei fondi nei conti correnti e contabilità speciali**, riducendo drasticamente le aree grigie che in misura ancora significativa non trovano immediata, univoca attribuzione e rischiano di incidere non poco sui saldi rilevanti non solo per il conto dello Stato ma anche per l'intero conto delle Amministrazioni pubbliche.