



***Orientarsi e percorrere la strada della virtuosità
nelle politiche di bilancio
e nella gestione finanziaria delle Province:
riflessioni nel quadro del coordinamento della finanza pubblica***

Assemblea nazionale delle Province italiane
Roma, 5 – 6 dicembre 2011

SOMMARIO

Premessa	Pag. 2
La legge 31 dicembre 2009, n.196 “Legge di contabilità e finanza pubblica”: il coordinamento della finanza pubblica e il semestre europeo	Pag. 2
Il coordinamento della finanza pubblica nella legge 5 maggio 2009, n.42 recante “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”	Pag. 6
Il sistema delle relazioni e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art.33 D.Lgs. 68/2011)	Pag. 7
Coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo nella legge 42/2009	Pag.9
Una prima tappa nel percorso verso la virtuosità: Il D.Lgs. 23 giugno 2011, n.118 recante “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n.42”	Pag. 11
La tappa del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio: misurare l’azione pubblica locale	Pag. 19
La spesa per il personale: concettualizzare e applicare la virtuosità	Pag. 21
L’equilibrio di parte corrente: alcune valutazioni sul percorso di virtuosità	Pag. 26
Il patto di stabilità interno e la riduzione del finanziamento in disavanzo della spesa pubblica locale	Pag. 29
Un inizio	Pag. 32
Appendice: alcuni dati	Pag. 33

A cura di

Francesco Delfino

***Componente della Commissione tecnica paritetica per l’attuazione del federalismo fiscale
Esperto di finanza locale dell’UPI***

Premessa

Le manovre di finanza pubblica degli ultimi anni hanno introdotto una serie di interventi che hanno inizio dall'approvazione del D.L. 112/2008 convertito dalla legge 133/2008, continuano con il D.L. 78/2010 convertito dalla legge 122/2010, con la legge di stabilità per l'anno 2011, legge 220/2011, con le manovre estive 2011 di cui al D.L. 98/2011 convertito dalla legge 111/2011, con il D.L. 138/2011 convertito dalla legge 148/2011 e infine con la legge di stabilità 2012, legge 183/2011. Il percorso compiuto dal legislatore deve essere letto e interpretato in modo integrato evidenziando l'evoluzione concettuale degli istituti che la legge ha introdotto nelle principali materie di finanza pubblica e di finanza locale.

In particolare si individua un percorso verso la virtuosità della gestione finanziaria, economica e patrimoniale degli enti locali che deve essere attentamente valutato, sia negli aspetti di criticità applicativa, sia nel valore aggiunto che viene richiesto agli enti locali nella definizione delle proprie politiche in un quadro armonico, coordinato e controllato di finanza pubblica.

La legge 31 dicembre 2009, n.196 “Legge di contabilità e finanza pubblica”: il coordinamento della finanza pubblica e il semestre europeo

Ma questo quadro di riferimento non potrebbe essere compreso nella sua completa finalizzazione e concettualizzazione senza avere riguardo alla fondamentale struttura normativa di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196 recante “Legge di contabilità e finanza pubblica” come modificata e integrata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39.

E' proprio quest'ultima legge che introduce il cosiddetto “semestre europeo”.

Il Consiglio Ecofin in attuazione di un indirizzo del Consiglio Europeo ha stabilito l'introduzione di strumenti per il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche nazionali e ha deciso l'avvio, a partire da gennaio 2011, del «semestre europeo».

Il «semestre europeo» si sostanzia nell'introduzione di una procedura organica volta al coordinamento *ex ante* delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri.

La Commissione Europea raccomanda che a questa *governance* economica rafforzata dell'Unione europea siano strettamente associati, in una fase precoce, i Parlamenti nazionali e che sia inoltre rafforzato il dialogo con il Parlamento europeo.

Il “semestre europeo” si articola anno per anno come segue:

- gennaio: la Commissione europea presenta al Parlamento europeo l'indagine annuale sulla crescita;
- febbraio: il Consiglio europeo elabora le linee guida trasversali di politica economica e di bilancio a livello dell'Unione che gli Stati membri devono prendere in considerazione nella predisposizione dei PSC - Programmi di stabilità e di convergenza - e dei PNR – Programmi nazionali di riforma - ;
- aprile: gli Stati membri sottopongono contestualmente i PNR e i PSC;
- giugno: sulla base dei PNR e dei PSC, la Commissione europea elabora le raccomandazioni di politica e di bilancio rivolte ai singoli Stati membri;
- luglio: il Consiglio Ecofin e, per la parte che gli compete, il Consiglio occupazione e affari sociali approvano le raccomandazioni della Commissione europea;
- nella seconda metà dell'anno, gli Stati membri approvano le rispettive leggi di bilancio, tenendo conto delle raccomandazioni espresse dal Consiglio europeo.
- Nell'indagine annuale sulla crescita dell'anno successivo, la Commissione europea dà conto dei progressi conseguiti dai Paesi membri nell'attuazione delle raccomandazioni.

Il «semestre europeo» fornisce l'opportunità di realizzare una piena coincidenza tra programmazione europea e programmazione nazionale.

I PSC e i PNR possono, infatti, a questo punto agevolmente divenire gli atti fondamentali della programmazione economico-finanziaria degli Stati membri.

In particolare, per l'Italia, il PSC, da atto predisposto sulla base dei documenti di programmazione nazionali – dei quali, se necessario, venivano aggiornati gli obiettivi e gli interventi previsti – e finalizzato a consentire la verifica in sede europea delle politiche di bilancio, diviene il principale atto di programmazione nazionale definito sulla base di orientamenti e perfezionato sulla base di raccomandazioni espresse dalle istituzioni europee.

Il PNR, rispetto ai programmi per l'attuazione della Strategia di Lisbona, dovrebbe, invece, essere configurato in termini assai più pragmatici, dare conto in maniera puntuale degli obiettivi perseguiti e dei risultati raggiunti, nonché risultare strettamente associato alle politiche di bilancio, al fine di garantire un più elevato profilo economico finanziario agli interventi di carattere strutturale da esso previsti.

E' da richiamare che la Commissione europea, il 29 settembre 2010, ha presentato un pacchetto di sei proposte legislative (cinque regolamenti e una direttiva), volte al rafforzamento della *governance* europea in due ulteriori ambiti di intervento individuati dal Consiglio europeo nel giugno scorso.

In particolare, il Consiglio europeo aveva deliberato:

1) la creazione di una più forte sorveglianza macro-economica, che includa meccanismi di allerta e di sanzione, per affrontare gli squilibri di competitività e di crescita (a questo profilo si riferiscono due delle cinque proposte di regolamento);

2) l'applicazione più rigorosa del Patto di stabilità e crescita (cui si riferiscono le altre tre proposte di regolamento e la proposta di direttiva).

Con la prima proposta la Commissione intende rafforzare il braccio preventivo del Patto di stabilità e crescita, in controtendenza rispetto alla prassi del passato, basata su un atteggiamento di compiacenza in periodi di congiuntura favorevole.

Gli Stati membri, al fine di assicurare la convergenza verso l'obiettivo a medio termine del pareggio di bilancio, dovrebbero realizzare un miglioramento annuale dei saldi pari ad almeno lo 0,5 per cento; per i Paesi con alto livello di debito o con squilibri macro-economici eccessivi il Consiglio europeo potrebbe peraltro richiedere un aggiustamento superiore allo 0,5 per cento.

Con la seconda si intende accelerare e chiarire le modalità di attuazione della procedura per i disavanzi eccessivi.

La proposta prevede – tra le altre cose – che l'andamento del debito venga monitorato con più attenzione e trattato alla stessa stregua dell'andamento del disavanzo ai fini dell'adozione delle decisioni nel quadro della procedura per i disavanzi eccessivi. In particolare, gli Stati membri il cui debito supera il 60 per cento del prodotto interno lordo (PIL) dovrebbero dunque adottare misure per ridurlo ad un ritmo soddisfacente, definito come una riduzione di un ventesimo della differenza rispetto alla soglia del 60 per cento nel corso degli ultimi tre anni.

Una terza proposta – che segue la procedura legislativa ordinaria – reca un nuovo regolamento sull'effettiva applicazione della sorveglianza di bilancio nell'area dell'euro.

La proposta di direttiva concerne invece i requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.

La proposta fissa, in particolare, i requisiti minimi che dovrebbero essere rispettati dagli Stati membri nella raccolta, redazione e trasmissione dei dati di bilancio.

Si propone inoltre l'introduzione di una pianificazione pluriennale (almeno triennale) del bilancio nazionale, con una indicazione di entrate e spese programmate e degli aggiustamenti richiesti per realizzare l'obiettivo di finanze pubbliche solide.

Infine, si prevede l'obbligo, per il quadro di bilancio nazionale, di comprendere l'intero sistema di finanza pubblica, in particolare nei Paesi con assetti decentrati: l'assegnazione delle responsabilità di bilancio tra i diversi livelli di governo dovrebbe essere chiaramente definita e soggetta ad adeguate procedure di controllo.

Ecco il coinvolgimento dei "governi locali".

Una quinta proposta reca un nuovo regolamento sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macro-economici.

La sesta proposta reca un nuovo regolamento sulle misure per la correzione degli squilibri macro-economici eccessivi nell'area dell'euro.

Non vi sono in ogni caso dubbi circa l'evoluzione del Patto di stabilità e crescita verso un rafforzamento della sorveglianza sulle posizioni di bilancio nonché delle procedure in materia di prevenzione e di correzione degli squilibri macro-economici, che non potranno non avere effetti anche sulle politiche di bilancio adottate a livello nazionale.

Ai singoli Paesi membri sarà in ogni caso richiesta una rigorosa disciplina fiscale e di accelerare la riduzione del *deficit* e, in particolare, del debito pubblico entro i limiti previsti dal Trattato di Maastricht.

Il legislatore riconosce che l'impianto complessivo della legge n. 196 del 2009 conserva una piena validità e ciò conferma l'opportunità di limitarsi ad introdurre limitate modifiche volte a tenere conto delle nuove procedure europee e a consentire un pieno controllo dei conti pubblici.

L'articolo 1 della legge 39/2011, alla luce delle ricadute procedurali e di merito del « semestre europeo », inserisce tra i principi fondamentali della legge n. 196 del 2009, la coerenza della programmazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti dall'Unione europea.

Si ribadisce l'essenzialità dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

Solo in questo contesto si può interpretare e comprendere la riforma dei sistemi contabili pubblici in ottica di armonizzazione del sistema informativo contabile dei vari livelli di governo. Nel contempo si evidenzia che la riforma non è un mero argomento di "contabilità" ma richiede un innovato approccio alla programmazione e previsione, alla gestione e rendicontazione da parte di tutti i livelli di governo.

L'articolo 2 reca tutte le previsioni normative che rappresentano una diretta conseguenza dell'introduzione del « semestre europeo ». Si provvede in primo luogo a sostituire l'articolo 7 della legge n. 196 del 2009 in materia di ciclo e strumenti della programmazione di bilancio, prevedendo la presentazione alle Camere, entro il 10 aprile di ogni anno, del Documento di economia e finanza, nel quale incorporare lo schema del Programma di stabilità e lo schema di PNR.

È inoltre prevista la presentazione, entro il 20 settembre, di una Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza.

È previsto che entrambi i documenti siano oggetto di deliberazioni parlamentari.

Non figurano, invece, più tra gli strumenti della programmazione la Decisione di finanza pubblica e la Relazione sull'economia e sulla finanza pubblica, i cui contenuti sono interamente assorbiti dal Documento di economia e finanza.

Nel ciclo e strumenti della programmazione finanziaria e di bilancio sono ricompresi gli specifici strumenti di programmazione delle amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato: solo in questo contesto di finanza pubblica si possono inserire gli strumenti di programmazione e di bilancio degli enti locali. In questo senso appare chiara la finalità del D.Lgs. 118/2011 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio

2009, n. 42". Non si può pensare al coordinamento della finanza pubblica in ottica europea senza armonizzare i linguaggi contabili dei vari livelli di governo dello Stato Membro.

L'articolo 9 della legge n. 196 del 2009 è completamente novellato (articolo 1, comma 2) ed è adesso volto a chiarire che, in attuazione del Codice di condotta sull'attuazione del Patto di stabilità e crescita, il Programma di stabilità e il PNR devono essere presentati al Consiglio dell'Unione europea e alla Commissione europea entro il 30 aprile.

Le modifiche più rilevanti riguardano l'articolo 10 della legge n. 196 del 2009 e sono relative ai contenuti del Documento di economia e finanza (DEF) che vengono articolati in tre sezioni.

Questo è in sintesi il quadro di riferimento nel quale contestualizzare le manovre di finanza pubblica, le ricadute sulla finanza locale, il processo verso la virtuosità, secondo la legge 196/2009.

Il coordinamento della finanza pubblica nella legge 5 maggio 2009, n.42 recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione"

Nella legge 42/09 si parla di coordinamento della finanza pubblica nel contesto dell'art. 1 (Ambito di intervento) nell'indicare che la legge:

- costituisce attuazione dell'art. 119 della Costituzione il cui secondo comma prevede che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.";
- allo scopo di raggiungere le finalità di cui al primo periodo dell'art. 1, la legge reca disposizioni volte a stabilire "in via esclusiva" i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario oltre a disciplinare specifici aspetti richiamati dal secondo periodo e terzo periodo del primo comma.

Per le regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e di Bolzano si applicano, in conformità con gli statuti, soltanto le disposizioni relative al finanziamento delle città metropolitane (art. 15), alla perequazione infrastrutturale (art.22) e al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome (art. 27).

Anche l'art. 2 (Oggetto e finalità) richiama i principi nel delegare il Governo ad adottare, nei termini indicati, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 al fine di:

- assicurare l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni;

- 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;

Le suddette finalità si raggiungono attraverso “la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione”.

Nella definizione dei principi e criteri direttivi a cui si devono informare i decreti legislativi attuativi il principio del coordinamento è richiamato:

- alla lettera n) ove si parla di rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;
- alla lettera aa) ove si introduce la necessità della previsione che le sanzioni di cui alla lettera z) a carico degli enti inadempienti si applichino anche nel caso di mancato rispetto dei criteri uniformi di redazione dei bilanci, predefiniti ai sensi della lettera h), o nel caso di mancata o tardiva comunicazione dei dati ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

Il sistema delle relazioni e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (art.33 D.Lgs. 68/2011)

Con l'art. 3 e i successivi sino all'art. 6 della legge 42/2009 si definisce un “sistema” di relazioni interistituzionali e relativi organi e strumenti che riguarda anche l'attuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica.

La “Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale” istituita in base all'art. 4 rientra in tale sistema: in particolare la commissione opera nell'ambito della Conferenza Unificata e “svolge le funzioni di segreteria tecnica” della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica di cui al successivo art. 5.

E' proprio quest'ultimo organismo che interviene in modo particolarmente incisivo nel coordinamento della finanza pubblica.

I decreti legislativi di cui all'articolo 2:

- prevedono l'istituzione, nell'ambito della Conferenza unificata, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica;
- come organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica;

- di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

Come noto la Conferenza Permanente è stata istituita dall'art.33 del D. Lgs. 68/2011 recante "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario".

In attuazione di quanto previsto dall'articolo 5, comma 1, della legge n. 42 del 2009:

- la Conferenza concorre, in conformità a quanto previsto dall'articolo 10 della citata legge n. 196 del 2009 alla ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica per sottosettore istituzionale (amministrazioni centrali, amministrazioni locali e enti di previdenza e assistenza sociale), ai sensi dell'articolo 10, comma 1, e 2, lettera e) della citata legge n. 196 del 2009;

- la Conferenza avanza proposte:

1. per la determinazione degli indici di virtuosità e dei relativi incentivi;
2. per la fissazione dei criteri per il corretto utilizzo dei fondi perequativi secondo principi di efficacia, efficienza e trasparenza e ne verifica l'applicazione.

- la Conferenza verifica:

- 1) l'utilizzo dei fondi stanziati per gli interventi speciali ai sensi dell'articolo 16 della citata legge n. 42 del 2009;

- 2) assicura la verifica periodica del funzionamento del nuovo ordinamento finanziario dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle regioni;

- 3) assicura la verifica delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo e l'adeguatezza delle risorse finanziarie di ciascun livello di governo rispetto alle funzioni svolte, proponendo eventuali modifiche o adeguamenti al sistema;

- 4) verifica la congruità dei dati e delle basi informative, finanziarie e tributarie fornite dalle amministrazioni territoriali;

- 5) verifica periodicamente la realizzazione del percorso di convergenza ai costi e ai fabbisogni standard nonché agli obiettivi di servizio;

6) la Conferenza mette a disposizione del Senato della Repubblica, della Camera dei Deputati, dei Consigli regionali e di quelli delle province autonome tutti gli elementi informativi raccolti.

d) la Conferenza promuove la conciliazione degli interessi fra i diversi livelli di governo interessati all'attuazione delle norme sul federalismo fiscale;

e) la Conferenza vigila sull'applicazione dei meccanismi di premialità, sul rispetto dei meccanismi sanzionatori e sul loro funzionamento.

E' evidente la rilevanza strategica delle funzioni attribuite alla Conferenza che ancora non è stata insediata.

Il contesto normativo richiamato risulta fondamentale per interpretare e orientare il concorso delle Regioni e degli Enti locali al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica rendendo compatibile il medesimo con le responsabilità in ordine alle politiche e alle azioni pubbliche da attivare in ordine alle proprie "funzioni fondamentali" (art. 21 – legge 5 maggio 2009, n. 42 e D.d.I. A.S. 2259 recante " Individuazione delle funzioni fondamentali di Province e Comuni, semplificazione dell'ordinamento regionale e degli enti locali, nonché delega al Governo in materia di trasferimento di funzioni amministrative, Carta delle autonomie locali. Riordino di enti ed organismi decentrati").

Coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo nella legge 42/2009

Nella definizione e strutturazione concreta dei principi di coordinamento della finanza pubblica e nella individuazione dei percorsi di virtuosità e sana gestione pubblica è fondamentale l'art. 17 della legge 42/2009 che reca "Coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo".

Ricordiamo e riflettiamo sui principi e criteri direttivi introdotti dalla legge sul federalismo fiscale:

- garanzia della trasparenza delle diverse capacità fiscali e delle risorse complessive per abitante prima e dopo la perequazione, in modo da salvaguardare il principio dell'ordine della graduatoria delle capacità fiscali e la sua eventuale modifica a seguito dell'evoluzione del quadro economico territoriale (responsabilità nel reperimento delle risorse da autonomia tributaria);
- rispetto degli obiettivi del conto consuntivo, sia in termini di competenza sia di cassa, per il concorso all'osservanza del patto di stabilità e crescita per ciascuna regione e ciascun ente locale; determinazione dei parametri fondamentali sulla base dei quali è valutata la virtuosità dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle regioni, anche in

relazione ai meccanismi premiali o sanzionatori dell'autonomia finanziaria (responsabilità sull'osservanza dei vincoli di finanza pubblica e orientamento alla virtuosità della gestione);

- assicurazione degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica da parte delle regioni che possono adattare, previa concertazione con gli enti locali ricadenti nel proprio territorio regionale, le regole e i vincoli posti dal legislatore nazionale, differenziando le regole di evoluzione dei flussi finanziari dei singoli enti in relazione alla diversità delle situazioni finanziarie esistenti nelle diverse regioni (responsabilità e leale collaborazione tra i livelli di governo);
- individuazione di indicatori di efficienza e di adeguatezza atti a garantire adeguati livelli qualitativi dei servizi resi da parte di regioni ed enti locali (orientamento alla valutazione della qualità dei servizi);
- introduzione di un sistema premiante nei confronti degli enti che assicurano elevata qualità dei servizi e livello della pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti, ovvero degli enti che garantiscono il rispetto di quanto previsto dalla presente legge e partecipano a progetti strategici mediante l'assunzione di oneri e di impegni nell'interesse della collettività nazionale, ivi compresi quelli di carattere ambientale, ovvero degli enti che incentivano l'occupazione e l'imprenditorialità femminile; introduzione nei confronti degli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica di un sistema sanzionatorio che, fino alla dimostrazione della messa in atto di provvedimenti, fra i quali anche l'alienazione di beni mobiliari e immobiliari rientranti nel patrimonio disponibile dell'ente nonché l'attivazione nella misura massima dell'autonomia impositiva, atti a raggiungere gli obiettivi, determini il divieto di procedere alla copertura di posti di ruolo vacanti nelle piante organiche e di iscriverne in bilancio spese per attività discrezionali, fatte salve quelle afferenti al cofinanziamento regionale o dell'ente locale per l'attuazione delle politiche comunitarie; previsione di meccanismi automatici sanzionatori degli organi di governo e amministrativi nel caso di mancato rispetto degli equilibri e degli obiettivi economico-finanziari assegnati alla regione e agli enti locali, con individuazione dei casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili degli enti locali per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario di cui all'articolo 244 del citato testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, oltre che dei casi di interdizione dalle cariche in enti vigilati o partecipati da enti pubblici. (sistema premiante anche in relazione alla responsabilità sulla "pressione tributaria locale" in rapporto ai servizi resi: argomento di rilevante attualità considerata la tendenza all'aumento di tale pressione per soli motivi di "bilancio" da parte del sistema delle autonomie – sistema sanzionatorio per mancanza di orientamento alla virtuosità).

Una prima tappa nel percorso verso la virtuosità:

Il D.Lgs. 23 giugno 2011, n.118 recante “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n.42”

Il decreto legislativo 118/2011 attua la delega di cui alla legge 42 sul federalismo fiscale.

Il primo titolo del decreto reca i principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali. Premesso che le disposizioni recate dal decreto costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione si precisa che le Regioni adeguano con legge i propri ordinamenti alle disposizioni del decreto.

I principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotti e approvati dal decreto si applicano a:

Regioni;

Enti locali di cui all'art. 2 del TUEL;

Enti e organismi strumentali di Regioni ed Enti locali;

Sono esclusi gli enti appartenenti al Servizio Sanitario nazionale.

In base all'art. 2 le Regioni e gli enti locali adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

Si conferma che nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Nell'ambito del sistema integrato la contabilità economico patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica al fine di:

- rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- partecipare alla costruzione del conto del patrimonio;

- permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

I fini conoscitivi che sono assegnati al sistema di contabilità economico - patrimoniale non sono da interpretare in termini riduttivi: ogni sistema contabile ha proprie metodologie e finalità e la conoscenza dei fatti gestionali deve essere garantita in termini tridimensionali: finanziari, economici e patrimoniali.

E' definita la funzione principale e fondamentale del sistema di contabilità finanziaria che si associa alla funzione di programmazione nelle Regioni e negli Enti locali, autorizza la gestione seguendone lo svolgimento e struttura la funzione di rendicontazione.

L'ultimo comma dell'art. 2 in ordine all'adozione di sistemi contabili omogenei si riferisce al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il correlato potenziamento della funzione del bilancio di cassa.

È il caso di rammentare che la disciplina e la struttura del bilancio dello Stato è destinata a subire evoluzioni per effetto dell'attuazione dell'art.42 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportante delega al Governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento delle funzioni del bilancio di cassa.

La norma prevede che ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma restando la redazione anche in termini di competenza, il Governo e' delegato ad adottare, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della legge, un decreto legislativo nel rispetto, tra gli altri, dei seguenti principi e criteri direttivi:

- razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili;
- ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese (ricordiamo la tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 9 della legge 102/2009 conversione del D.L. 78/2009);
- revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento;
- previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina;

- considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del comma 2 dello stesso articolo;
- previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lettere a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'articolo 2 della legge 5 maggio 2009, n.42, nonché dall'articolo 2 della legge;
- rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea.

A questo punto è d'obbligo il riferimento all'art. 2 del D.Lgs. 118 / 2011 che prevede che in relazione al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, si procede ai sensi dell'articolo 42 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, previa apposita sperimentazione, alla graduale estensione della disciplina adottata in applicazione del medesimo articolo alle amministrazioni di cui ai commi 1 e 2 e cioè anche alle Regioni ed enti locali. A questo riguardo la sperimentazione dei nuovi sistemi contabili prevista dall'art. 36 del D. Lgs. 118/2011 dispone l'introduzione del bilancio preventivo in termini di competenza e di cassa.

L'art. 3 del decreto rappresenta uno dei pilastri fondamentali di tutta la nuova architettura contabile.

Le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali conformano la propria gestione:

- ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante del decreto;
- ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 36, comma 5 e cioè in considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009 n. 42:

Tale norma prevede che entro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi attuativi, possono essere adottati decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge.

L'allegato al decreto prevede i Principi generali così strutturati:

- Principio dell'annualità
- Principio dell'unità
- Principio dell'universalità
- Principio dell'integrità

- Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
- Principio della significatività e rilevanza
- Principio della flessibilità
- Principio della congruità
- Principio della prudenza
- Principio della coerenza
- Principio della continuità e della costanza
- Principio della comparabilità e della verificabilità
- Principio della neutralità
- Principio della pubblicità
- Principio dell'equilibrio di bilancio
- Principio della competenza finanziaria
- Principio della competenza economica
- Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Innovativo è il principio della prevalenza della sostanza sulla forma mentre il principio di competenza finanziaria non è sviluppato perché sarà oggetto di sperimentazione nella nuova formulazione, così come si vedrà di seguito.

I principi applicati garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.

Attualmente lo schema di DPCM recante la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 (su cui è stata realizzata l'intesa in Conferenza Unificata mentre si redige questo capitolo) prevede che gli enti che adottano la contabilità finanziaria adeguano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, al principio contabile generale della competenza finanziaria contenuto nell'allegato 1 al DPCM ed ai seguenti principi contabili applicati:

- della contabilità finanziaria;
- della contabilità economico-patrimoniale;
- dei bilanci consolidati;

Pertanto con l'emanazione del DPCM relativo alla sperimentazione si provvede all'approvazione dei suddetti principi contabili che saranno oggetto di sperimentazione in attesa della definitiva approvazione con i decreti integrativi e modificativi previsti dalla legge 42/2009.

L'art. 9 conferma il concetto di sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche oggetto del decreto: costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione.

Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

E' un punto fondamentale di tutto l'impianto dell'armonizzazione perché dispone in modo chiaro che gli aspetti contabili e di bilancio non possono essere affrontati se non in una visione sistemica. Questo aspetto dovrà essere garantito dalla fase di sperimentazione dei nuovi sistemi contabili soprattutto in riferimento agli strumenti di programmazione delle Regioni e degli Enti locali che non sono stati sviluppati in apposito principio contabile applicato da sottoporre a sperimentazione e che dovranno invece essere oggetto dei decreti finali che introdurranno a regime il nuovo sistema.

Ad iniziare dall'art. 10 il decreto affronta l'argomento del bilancio di previsione finanziario.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1 e 2, del decreto, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

Gli schemi di bilancio, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'articolo 36, comma 5, già sopra illustrate.

Lo schema di DPCM sulla sperimentazione prevede che negli esercizi 2012 e 2013 gli enti in sperimentazione in contabilità finanziaria adottano, accanto agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 completi dei relativi allegati, i nuovi schemi di bilancio, approvati dal DPCM, relativi al bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale, composto dal preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza. E' approvato altresì lo schema del rendiconto della gestione, costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

E' anche approvato il piano degli indicatori di bilancio da sottoporre a sperimentazione.

La novità rilevante sugli schemi di bilancio è la nuova articolazione per missioni e programmi. Il decreto prevede che allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate.

I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, è costituita dai programmi.

L'analisi per missioni e programmi rappresenta un momento essenziale per passare da un bilancio che ha privilegiato la costruzione di un sistema di classificazione per responsabilità eminentemente di tipo organizzativo, ad un sistema informativo che guarda alle politiche e alle funzioni che le medesime programmano di svolgere e svolgono effettivamente nella gestione.

In ordine ai termini di approvazione dei bilanci il decreto prevede che le amministrazioni pubbliche di cui al decreto, approvano:

- a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
- b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;
- c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche.

Nelle disposizioni finali e transitorie è inserito l'art. 36 che riguarda la sperimentazione.

La norma prevede che al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I del decreto, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi.

Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento.

Ai fini della sperimentazione il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

Il nuovo principio di competenza finanziaria è la vera novità che sarà oggetto di sperimentazione e che risponde alla necessità di dare attuazione ad una serie di principi fondamentali per la tenuta della contabilità finanziaria delle Regioni e degli Enti locali e per la rappresentatività, attendibilità e veridicità della medesima. Ne ricordiamo alcuni:

- Principio di trasparenza e leggibilità delle rilevazioni in contabilità finanziaria che deve derivare dal potenziamento della competenza finanziaria in base al quale le imputazioni di bilancio degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa si realizzano in riferimento alla scadenza delle obbligazioni giuridiche attive e passive e quindi alla effettiva esigibilità delle entrate e all'effettivo obbligo perfezionato con l'avvenuta scadenza (debenza) delle spese;
- Principio di effettività, sostenibilità e durevolezza nel tempo degli equilibri di bilancio con eliminazione delle entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute: "Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario";
- Principio della garanzia della copertura effettiva delle spese pubbliche locali dal primo momento in cui il procedimento di erogazione della spesa ha inizio: "Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati";
- Avvicinamento della rilevazione finanziaria, a seguito dell'imputazione negli esercizi in cui le obbligazioni vengono a scadenza, alla fase di cassa, senza che ciò significhi adozione di una contabilità "per cassa". Si ribadisce che si tratta di potenziamento della competenza di bilancio e imputazione secondo un principio di effettività delle entrate e delle spese e non secondo la realizzazione in termini di cassa;
- Applicazione del principio di effettività delle spese pubbliche locali, sia correnti, sia in conto capitale (come si vedrà di seguito), pur con la garanzia fondamentale e irrinunciabile della copertura finanziaria totale ed effettiva dal primo iniziale impegno di spesa, come precisato in precedenza: "Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica";
- Principio di garanzia della copertura finanziaria delle spese di investimento dal momento dell'attivazione del primo impegno: "In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale

del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006”;

- Definizione della copertura finanziaria delle spese di investimento rigorosa e basata sulla effettiva esigibilità delle risorse destinate alla relativa copertura: “La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o di una legge di autorizzazione all'indebitamento”;
- Applicazione del principio di flessibilità nel ricorso all'indebitamento per il finanziamento delle spese di investimento derivante dalla correlazione o inerenza delle entrate e delle uscite secondo il principio della scadenza delle relative obbligazioni. Attuazione nel principio applicato di competenza finanziaria del principio contabile sulla gestione approvato dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali – espressione numero 23;
- Principio di controllo costante degli equilibri di bilancio riferito non solo al bilancio annuale ma altresì al bilancio pluriennale in riferimento all'imputazione delle entrate e spese secondo il principio di scadenza: “Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale”;
- Valorizzazione della programmazione e del bilancio pluriennale autorizzatorio;
- Principio di effettività dei residui attivi e passivi di bilancio corrispondenti a vere obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute ed eliminazione dei residui impropri e di stanziamento;
- Introduzione del “Fondo pluriennale vincolato” quale “.. saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata”;
- Principio di trasparenza e veridicità – attendibilità della programmazione delle opere pubbliche e delle spese di investimento basata sulla capacità realizzativa effettiva evidenziabile con la movimentazione e iscrizione nella programmazione annuale del Fondo vincolato pluriennale;
- Evidenziazione del rapporto tra debito e realizzazione delle spese di investimento finanziate dal medesimo, mediante la rilevazione di cui al “Fondo pluriennale vincolato”: controllo dei tempi, onerosità del debito, rapporto tra indebitamento e fabbisogno effettivo espresso e così di seguito;
- Applicazione del principio comunitario sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione con rilevanza delle fasi di cassa programmabili e maggiormente controllabili applicando il principio di esigibilità delle entrate e debenza delle spese (Art. 9 – Legge 102/2009 e successive modifiche e integrazioni);

Si tratta soltanto di alcuni principi che saranno attuati in base al nuovo principio di competenza finanziaria oggetto di sperimentazione. La trasparenza contabile e della rappresentazione dei fatti amministrativi e gestionali rappresenta un valore che deve essere garantito per la finanza pubblica del nostro paese: in questa ottica la sperimentazione dovrà dimostrare, e siamo certi che vi riuscirà, la bontà dell'innovato sistema contabile delle Regioni e degli Enti locali.

La tappa del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio: misurare l'azione pubblica locale

Lo schema di Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri previsto dall'art 36 del D.Lgs. 118/2011 destinato a introdurre le norme sulla sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, prevede il cosiddetto "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio".

Al fine di illustrare gli obiettivi della gestione, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati, gli enti in sperimentazione, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio".

Il piano ha le seguenti principali finalità:

- a) in riferimento al contenuto di ciascun programma e agli obiettivi individuati nei documenti di programmazione dell'ente espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti;
- b) è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (*home page*);
- c) è coerente e si raccorda al sistema di obiettivi e indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

Sulla base degli indicatori autonomamente individuati dagli enti in sperimentazione sulla base delle disposizioni del DPCM è definito il sistema comune di indicatori di risultato delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali che dal 2014 ciascun ente deve inserire nel proprio Piano al fine di consentire la confrontabilità degli indicatori di risultato.

Il Piano fa riferimento alle finalità perseguite dai programmi del bilancio di cui agli strumenti di programmazione dell'ente e, in particolare, al livello, alla copertura e alla qualità dei servizi erogati ovvero all'impatto che i programmi di spesa, unitamente a fattori esogeni, intendono produrre sulla collettività, sul sistema economico e sul contesto di riferimento. Ciascuna finalità è caratterizzata da uno o più obiettivi significativi che concorrono alla sua realizzazione.

E' essenziale il collegamento tra gli indicatori e gli strumenti di programmazione dell'ente (Piano generale di sviluppo. Relazione previsionale e programmatica, Piano esecutivo di gestione e documenti allegati e connessi come il Piano delle Opere Pubbliche e il Piano del fabbisogno di personale).

Per ciascun programma, il Piano fornisce:

- a) una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti che consente di individuare i potenziali destinatari o beneficiari del servizio/intervento e la sua significatività;
- b) il triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione;
- c) uno o più indicatori che consentono di misurare l'obiettivo e monitorare la sua realizzazione.

Per ciascun indicatore, il Piano fornisce:

- a) una definizione tecnica che consenta di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento;
- b) la fonte del dato, ossia il sistema informativo interno, la rilevazione esterna o l'istituzione dalla quale si ricavano le informazioni necessarie al calcolo dell'indicatore e che consente di verificarne la misurazione;
- c) il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore;
- d) il valore "obiettivo" ossia il risultato atteso dell'indicatore con riferimento alla tempistica di realizzazione;
- e) l'ultimo valore effettivamente osservato dell'indicatore.

Il Piano individua, inoltre, specifiche azioni avviate dall'amministrazione per consolidare il sistema di indicatori di risultato disponibili.

Alla fine di ciascun esercizio finanziario al bilancio consuntivo è allegato il Piano integrato con le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati attesi e le motivazioni degli eventuali scostamenti.

L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti è svolta nella relazione finale al rendiconto della gestione di competenza dell'organo esecutivo.

In sede di consuntivo, gli obiettivi e gli indicatori selezionati, nonché i valori "obiettivo" ossia i risultati attesi, per l'esercizio finanziario di riferimento e per l'arco temporale pluriennale sono i medesimi di quelli indicati nella fase di previsione. Nel secondo anno della sperimentazione il

Piano è aggiornato tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori, l'aggiornamento dei valori "obiettivo" e, per scorrimento, in relazione agli obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.

E' una tappa importante nel percorso verso la virtuosità e richiede una maturazione della dirigenza locale nell'orientamento alla misurazione dell'azione pubblica con l'ottenimento di risultati utili e abbandono di un approccio accademico sempre condiviso e mai applicato.

Contestualmente occorre fare comprendere ai responsabili delle politiche il significato di tali strumenti, l'utilità e la necessità nel contesto pubblicistico richiamato all'inizio del presente lavoro.

La spesa per il personale: concettualizzare e applicare la virtuosità

Il comparto della spesa di personale rappresenta per il legislatore un settore strategico e rilevante per la spesa pubblica, sia centrale, sia locale. La manovra di finanza pubblica 2009/2012 di cui al D.L. 112/2008 – legge 133/2008 si basava su alcune direttrici che possono essere così sintetizzate:

- reclutamento del personale delle società pubbliche (art.18 legge 133/2008 come integrato dall'art 19 del D.L. 78/2009 convertito dalla legge 102/2009);
- riduzione delle collaborazioni e consulenze e lavoro flessibile nella pubblica amministrazione (art.46 e 49 della legge 133/2008);
- contenimento della spesa per il pubblico impiego nel contesto delle norme sulla stabilizzazione della finanza pubblica (artt.74 e 76 della legge 133/2008).
- pianificazione delle assunzioni di personale nel periodo 2010 – 2012 (art. 17 D.L. 78/2009 convertito dalla legge 102/2009).

Il contenimento della spesa per il personale rappresenta un'altra direttrice della manovra introdotta nel 2008: in assenza del DPCM previsto dall'art.76, comma 6, che non sarà più emanato, si applica il principio di cui all'art.1, comma 557, della legge 296/2006, sul contenimento e la riduzione della spesa di personale.

Inizia con la manovra approvata nel 2008 il percorso di controllo e verifica della spesa di personale degli enti locali.

Ai sensi dell'art. 18 comma 2 bis del d.l. n. 112/2008 convertito dalla l. n. 133/2008, così come modificato dal d.l. n. 78/2009 convertito dalla l. n. 102/2009, le disposizioni che stabiliscono a carico delle amministrazioni di cui all'art. 1 comma 2 del d.lgs. n. 165/2001 divieti o limitazioni alle assunzioni di personale si applicano, in relazione al regime previsto per l'amministrazione controllante, anche alle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che siano titolari di affidamenti diretti di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale,

ovvero che svolgano attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'ISTAT ai sensi del comma 5 dell'art. 1 della legge n. 311/2004. Le predette società adeguano, inoltre, le proprie politiche di personale alle disposizioni vigenti per le amministrazioni controllanti in materia di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva, indennitaria o per consulenza.

Tale disposizione è stata espressamente fatta salva dal recente art. 4 comma 17 del d.l. n. 138/2011 legge 148/2011 (manovra bis), ai sensi del quale "fermo restando quanto previsto dall'art. 18 comma 2 bis, primo e secondo periodo, del decreto legge n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 133/2008, e successive modificazioni, le società a partecipazione pubblica che gestiscono servizi pubblici locali adottano, con propri provvedimenti, criteri e modalità per il reclutamento del personale e per il conferimento degli incarichi nel rispetto dei principi di cui al comma 3 dell'art. 35 del decreto legislativo n. 165/2001".

Nel contempo l'art. 76 comma 7 del medesimo d.l. n. 112/2008 e s.m.i., l'ultima quella di cui all'art. 20 del D.L. 98/2011 – Legge 111/2011, statuisce che è fatto divieto agli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 40% delle spese correnti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale; i restanti enti possono procedere ad assunzioni di personale nel limite del 20 per cento della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente. Ai fini del computo della percentuale di cui al periodo precedente si calcolano le spese sostenute anche dalle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che sono titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale, ovvero che svolgano attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica. Tali disposizioni non si applicano alle società quotate su mercati regolamentati.

Per una lettura del processo normativo sono utili, tra le altre, le deliberazioni delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti n. 27 del 2011 e della Sezione Regionale di Controllo della Campania n. 98/2011.

Del resto la giurisprudenza della Corte ha, da tempo, chiarito che vanno considerate come sostenute direttamente dall'ente locale anche le spese di personale iscritte nel bilancio della società pubblica in house, tanto nel caso di partecipazione totalitaria unica, quanto nel caso di compartecipazione plurisoggettiva intercorsa fra vari enti locali da computare in misura proporzionale alla partecipazione detenuta .

L'imputazione in capo all'ente locale socio delle spese sostenute dagli organismi partecipati ha conosciuto una prima - seppur parziale - cristallizzazione normativa con l'art. 76 comma 1 del d.l. n. 112/2008 convertito nella l. n. 133/2008, in materia di spese del personale. Ai fini della verifica del contenimento di tali oneri da parte dell'ente locale ex art. 1 co. 557 della legge n. 296/2006 è necessario computare anche la spesa relativa a "tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di impiego, in strutture e organismi variamente denominati e partecipati o comunque facenti capo all'ente" (cfr., attualmente, l'art. 1 co. 557 bis della l. n. 296/2006 introdotto dal D.L. 78/2010 – Legge 122/2010).

Il principio del consolidamento è, infatti, espressamente avallato dalle Sezioni Riunite in sede di interpretazione e lettura del quadro normativo, le quali (cfr. delibera 25 gennaio 2011, n. 3) rinvencono un tendenziale criterio nell'ordinamento "inteso a rilevare unitariamente le voci contabili riferite alla spesa per il personale tra ente locale e soggetto a vario titolo partecipato a fini di rendere più trasparente la gestione delle risorse e di evitare possibili elusioni delle disposizioni di contenimento della spesa, principio da declinare in coerenza ai parametri normativi specificamente definiti e nel rispetto delle disposizioni vincolistiche previste".

Più esplicitamente, le medesime Sezioni Riunite (del. n. 27 del 12 maggio 2011), analizzando la quantificazione della spesa di personale delle Amministrazioni locali in termini di limite percentuale massimo del 40% sulla spesa corrente (operando, in caso di violazione, il divieto assoluto di ulteriori assunzioni), hanno espressamente rammentato che "il limite delineato dalla normativa su cui ci si è soffermati potrebbe rivelarsi maggiormente penalizzante per i comuni che hanno fatto marginale ricorso all'esternalizzazione e comunque potrebbe costituire un incentivo all'affidamento di servizi all'esterno, ove non sia accompagnato da misure antielusive. Anche per questo motivo è necessario accedere ad una nozione più ampia di spesa di personale che vada oltre la rappresentazione in bilancio e tenga conto .. della spesa del personale impiegato in organismi esterni ...".

In ordine al problema dell'individuazione degli enti rientranti nell'alveo delle disposizioni ex art. 18 comma 2 bis del d.l. n. 112/2008 e s.m.i. nonché dell'art. 76 comma 7 del medesimo d.l. n. 112/2008 il legislatore individua tre tipologie di soggetti:

- a) le società a totale partecipazione pubblica locale o di controllo che siano titolari di affidamenti diretti di servizi pubblici locali;
- b) le società a totale partecipazione pubblica locale o di controllo che svolgono funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale (id est, società che svolgono servizi pubblici locali privi di rilevanza economica);
- c) le società a totale partecipazione pubblica locale o di controllo che svolgono attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica, ossia le c.d. "società strumentali".

In sintesi, rientrano nel perimetro del consolidamento del d.l. n. 98/2011 convertito dalla l. n. 111/2011 e del contenimento della spesa di personale ex art. 19 comma 1 del D.L. n. 78 del 2009 tutte le società - quantomeno - controllate da enti locali che siano titolari di affidamenti diretti di servizi pubblici locali, oppure che comunque svolgano servizi pubblici locali privi di rilevanza economica (a prescindere dall'affidamento diretto), oppure che svolgano attività strumentali (anch'esse a prescindere dall'affidamento diretto). Sono, al contrario, escluse le società - seppur controllate da enti locali - quotate nonché quelle titolari di affidamenti di servizi pubblici locali a rilevanza economica mediante procedura ad evidenza pubblica.

Esiste poi il problema della locuzione "società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo". La Sezione di Controllo della Toscana con propria deliberazione 208/2011 afferma che "ad una prima lettura la locuzione sembra riferirsi a quelle società a totale partecipazione pubblica o con una percentuale uguale o superiore al 50% del capitale sociale nel presupposto che l'espressione "di controllo" appare direttamente riferibile alla "partecipazione" e non ad un concetto

allargato di controllo; tale interpretazione rispecchia la finalità restrittiva della norma ritenendola applicabile a quelle partecipazioni in cui l'ente locale detiene un controllo di diritto (maggioranza del capitale) e non un controllo di fatto (influenza dominante) o contrattuale (derivante da vincoli contrattuali), che potrebbe risultare di difficile identificazione e prestarsi, tra l'altro, a pratiche elusive della norma”.

A questo riguardo in ordine all'influenza dominante, intesa quale capacità di incidere in modo rilevante sulle principali decisioni di politica societaria, occorre definire criteri e modalità di individuazione degli elementi che ne costituiscono il fondamento.

La seconda soluzione propende per un concetto di controllo non strettamente legato al quantum della partecipazione sociale, mutuandolo dalla regolamentazione in tema di bilancio consolidato dettata dai principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (in effetti il principio sul bilancio consolidato non è mai stato approvato dall'Osservatorio) che si riferisce alle ipotesi in cui:

- a) l'ente locale ha, direttamente o indirettamente attraverso le entità controllate, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'altra entità;
- b) l'ente locale ha il potere, assegnato o esercitato all'interno della normativa di riferimento, di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di gestione o di altro organo direttivo equivalente dell'altra entità economica ed il controllo dell'altra entità è detenuto da tale consiglio o organo;
- c) l'ente locale ha il potere di esercitare la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute del consiglio di gestione o dell'organo direttivo equivalente ed il controllo dell'altra entità è detenuto da quel consiglio o organo.

Occorre ricordare al riguardo che l'art. 11 del D.Lgs. 118/2011 recante norme per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di Regioni, Province, Comuni e dei loro organismi, prevede al primo comma che le Amministrazioni pubbliche oggetto del decreto adottano “...comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.”

Lo schema di DPCM sulla sperimentazione previsto dall'art. 36 del D.lgs. 118/2011, su cui la Conferenza Unificata ha concluso l'intesa in data 27 ottobre per il successivo passaggio alla Commissione Parlamentare in vista dell'approvazione definitiva, prevede l'approvazione del principio contabile sul bilancio consolidato dando avvia alla sperimentazione.

Appare ragionevole pertanto un approccio graduale anche in riferimento all'acquisizione definitiva del bilancio consolidato nel sistema delle autonomie locali.

Anche in relazione alla determinazione della metodologia di calcolo delle spese di personale delle società partecipate, richiamate dalla norma, la Sezione di Controllo della Toscana della Corte dei Conti “ ritiene che l'esigenza di avere un quadro corretto della situazione contabile complessiva dell'ente e delle sue partecipate richieda la stesura di un bilancio consolidato; si ricorda, a tal proposito, che i principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali pur riconoscendo la non obbligatorietà della redazione del bilancio consolidato, sottolineano la sua utilità ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e

patrimoniali del "Gruppo Ente Locale" (locuzione utilizzata in tale sede per indicare un insieme di aziende comprendenti l'ente locale controllante e qualsiasi eventuale controllata).

La procedura di consolidamento presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia un affidabile sistema dei conti che gli consenta di uniformare i sistemi contabili e di eliminare le operazioni (proventi ed oneri) che avvengano all'interno del complesso economico al fine di evitare duplicazioni di partite (elisione). Eseguendo quest'ultima operazione, però, ogni ente locale è danneggiato nel calcolo dell'incidenza tra spesa di personale e spesa corrente, dovendo eliminare dalla propria spesa corrente (dal denominatore) la quota erogata a beneficio della società e non potendo conteggiare la corrispondente entrata dal lato della società partecipata (difatti la norma di cui all'art. 76 citato verte solo in termini di spesa).

Pertanto bisogna realizzare il consolidamento rendendo omogenee le voci delle varie entità del gruppo e, nel contempo, operando un calcolo idoneo all'applicazione della norma dell'art. 76 citato, senza operare, in tale sede, l'elisione dei costi con i corrispondenti ricavi all'interno del gruppo.

In riferimento alle società strumentali (o comunque alle partecipate che vivano esclusivamente di risorse provenienti dall'ente locale), sarà opportuno operare una somma in relazione alla sola spesa di personale senza eseguire operazioni sul denominatore (spesa corrente) nel presupposto che la spesa corrente della società è erogata dall'ente stesso (quale sua spesa corrente) e pertanto non può essere computata due volte.

In riferimento alle altre società - che non vivono esclusivamente di risorse provenienti dall'ente (ma anche da altri enti pubblici) - non si può prescindere dal valutare quanto l'ente eroga in virtù di un contratto di servizio o per altro titolo, e sommare alla spesa (corrente) dell'ente la sola spesa corrente societaria che supera tale importo, rimodulata in proporzione alla partecipazione detenuta dall'ente evitando di computare due volte la medesima spesa; mentre in relazione alla spesa di personale occorrerà sommare alla spesa dell'ente quella del personale della società in quota parte, in relazione alla partecipazione detenuta. Questa soluzione, sebbene non pienamente corrispondente all'impiego effettivo di personale a beneficio dell'ente, appare l'unica attuabile e non suscettibile di generare facili elusioni della norma.

Occorre anche considerare che il legislatore introduce il termine di spese e non di costi per cui si pone la questione della considerazione dei soli elementi del conto economico delle società che si traducono in effetti finanziari con esclusione degli accantonamenti, ammortamenti e fondi diversi. Occorre peraltro tenere conto del fatto che operando in tale modo il denominatore subisce un ridimensionamento con effetti di innalzamento dell'indicatore che meritano un approfondimento nella fase di avvio.

Appare, anche in riferimento alle modalità di calcolo della spesa, ragionevole prendere avvio da una metodologia semplice e chiara per gli enti che consenta affinamenti successivi allorché l'applicazione delle tecniche di redazione del bilancio consolidato, sulla base di un principio contabile condiviso e approvato formalmente, consentiranno di disporre di informazioni maggiormente rigorose e rispondenti anche ai principi contabili nazionali e internazionali.

In ultimo l'indicatore della spesa del personale è introdotto dal D.L. 98/2011 – legge 111/2011 all'art. 20 recante "Nuovo patto di stabilità interno: parametri di virtuosità".

Ai fini di ripartire l'ammontare del concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica fissati, a decorrere dall'anno 2012, dal comma 5, nonché dall'articolo 14 del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010, tra gli enti del singolo livello di governo, i predetti enti sono ripartiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per gli affari regionali e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, in due classi, sulla base della valutazione ponderata di una serie di parametri di virtuosità'.

Il parametro riferito alla spesa del personale così è formulato:

“incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente dell'ente in relazione al numero dei dipendenti in rapporto alla popolazione residente, alle funzioni svolte anche attraverso esternalizzazioni nonché all'ampiezza del territorio”.

Il percorso verso la sana gestione e la virtuosità in materia di personale è iniziato da vari esercizi e continua in un'ottica sempre maggiormente consolidata in riferimento al “gruppo locale” richiedendo un approccio che faccia riferimento all'intero “sistema di bilancio” dell'ente locale come definito dai principi contabili e in ultimo dall'art. 9 del D.Lgs. 118/2011 recante la disciplina dell'armonizzazione contabile.

L'equilibrio di parte corrente: alcune valutazioni sul percorso di virtuosità

Uno dei problemi principali degli enti locali in questo periodo, anche in relazione alla riduzione dei trasferimenti erariali, è senza dubbio l'attendibilità e veridicità degli equilibri del bilancio accertati nel tempo (serie storica), presenti e previsti come andamento tendenziale dei futuri anni (almeno a livello del periodo considerato dal Bilancio Pluriennale).

Esaminiamo le seguenti situazioni previsionali e gestionali per trarre alcune conclusioni:

- Impiego delle entrate per permessi di costruire nei Comuni per finanziare le spese correnti;
- Impiego delle plus – valenze da alienazioni patrimoniali per finanziare spese correnti;
- Impiego dell'avanzo di amministrazione in sede di assestamento per finanziare “altre spese correnti” (art. 187 – comma 2, lettera c) ;
- Impiego dell'eccedenza delle entrate non ricorrenti rispetto alle spese correnti non ripetitive per finanziare le altre spese correnti nel contesto dell'equilibrio della situazione corrente;

In tutti i casi sopra evidenziati, in termini di pura competenza di bilancio, si determina una situazione che occorre definire già in sede previsionale come “situazione previsionale di disavanzo della situazione corrente” (nel caso dell'impiego dell'avanzo in sede di assestamento la situazione è previsionale assestata). La individuazione e classificazione della situazione previsionale ha un significato essenziale perché non risulta ammissibile una individuazione della situazione di bilancio secondo parametri giuridico – formali e non economico – aziendali pubblici.

E' essenziale per la finanza pubblica individuare le fattispecie che determinano un disavanzo della situazione corrente. Non si possono usare termini ambigui e poco chiari al riguardo.

Tale disavanzo deve essere analizzato con una visione sul passato avendo riferimento ad una serie storica di almeno cinque anni e proiettato nel futuro con una capacità previsionale almeno pari al periodo preso in considerazione dalla programmazione finanziaria di cui al bilancio pluriennale.

Ciò deve permettere di elaborare un giudizio sufficientemente completo sugli andamenti rilevati e tendenziali della gestione e del bilancio previsionale dell'ente.

Il giudizio deve assumere un aspetto di analisi strutturale e non congiunturale.

Altro aspetto rilevante è la correttezza contabile nella determinazione delle risorse che finanziano in via straordinaria la situazione corrente: avanzo (costituito da residui attivi inesistenti e in via di eliminazione; spese una tantum classificate come tali e corrispondenti a oneri ripetitivi e consolidati e così di seguito).

Nel contempo per accedere ad una visione completa degli equilibri di bilancio occorre considerare non solo gli aspetti connessi al bilancio di competenza, sul quale si può rilevare già formalmente una situazione di disavanzo della situazione corrente, ma anche il bilancio di cassa relativamente al quale occorre analizzare i tempi di realizzazione delle fonti di finanziamento straordinarie individuate in termini di cassa per comprendere se la tensione di competenza e di cassa che si crea sulla spesa corrente è sostenibile negli andamenti tendenziali di cassa. Ciò anche agli effetti della tempestività dei pagamenti della P.A. (art. 9 legge 102/2009 – Direttiva 2011/7/ U.E. febbraio 2011).

Già si è detto sulla rilevanza del bilancio di cassa unitamente a quello di competenza nel contesto della riforma della contabilità pubblica di cui alla legge 196/2009 e alla legge 42/2009.

Agli effetti degli equilibri e dell'analisi di effettività risultano rilevanti anche le seguenti situazioni previsionali:

- Previsione di entrate a titolo di "recupero entrate per eliminazione dell'evasione tributaria";
- Previsione di entrate a titolo di proventi da sanzioni amministrative per violazione al codice della strada;
- Impiego di avanzo di amministrazione per spese non ricorrenti che non hanno tale caratteristica;
- Impiego di avanzo di amministrazione accertato formalmente e contabilmente come disponibile ma in effetti non disponibile e non realizzato.

Per le prime si tratta di entrate che possono essere accertate in termini di diritto e partecipare alla formazione dell'equilibrio della situazione corrente senza tenere conto della loro esigibilità effettiva in termini di cassa rinvenibile anche da una visione storica degli andamenti.

Si ha formazione di disavanzo della situazione corrente dell'esercizio in cui la previsione si iscrive pari alla differenza tra quanto accertato e quanto realizzato e di disavanzo tendenziale pari alla

differenza tra il recupero a regime delle entrate tributarie di riferimento e le spese correnti finanziate in via originaria valutate nel loro andamento tendenziale.

Identiche considerazioni per la seconda voce di entrata.

La mancanza di una adeguata operazione di svalutazione delle voci di entrata in argomento rappresenta decisione che crea criticità negli andamenti tendenziali degli equilibri della situazione corrente.

L'impiego del risultato positivo di amministrazione, al di là della patologia che potrebbe rinvenirsi nella formazione di rilevanti avanzi di amministrazione che merita una trattazione a parte, può rappresentare un moltiplicatore della spesa pubblica locale senza la garanzia della necessaria copertura finanziaria di competenza e di cassa allorché costituito da residui attivi non veritieri o di difficile o dubbia esazione: il fenomeno è particolarmente critico nel caso di utilizzo dell'avanzo di amministrazione a favore della situazione corrente di bilancio, ma è altresì preoccupante nel caso di impiego per il finanziamento della spesa in conto capitale.

E' evidente la tensione negativa che si determina sugli equilibri di cassa della gestione complessiva dell'ente.

Un'analisi particolare, che esula dalle brevi riflessioni di questo lavoro, deve essere dedicata alle patologie rinvenibili negli enti e rappresentate dall'impiego anomalo dei servizi per conto terzi (partite di giro) che assorbono imputazioni di oneri che non trovano copertura a carico della situazione corrente di bilancio o rilevano operazioni a contenuto elusivo ai fini dei vincoli di finanza pubblica di cui al patto di stabilità interno. A questo riguardo occorre richiamare l'art. 5 del D.Lgs. 149/2011, sanzioni e premialità, anche nella prospettiva di cui all'art. 6 comma 2.

Altra criticità degli equilibri, accertati e tendenziali, può essere rappresentata dall'andamento dei debiti fuori bilancio di parte corrente nel contesto della gestione dell'ente soprattutto in riferimento a quelli ascrivibili alla lettera e) dell'art. 194 del TUEL: acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza..

Un andamento anomalo e crescente di tali debiti fuori bilancio può rappresentare segnale di mancanza di attendibilità delle previsioni di bilancio e dei connessi equilibri della situazione corrente e in conto capitale.

Si ritiene che "spending review" negli enti locali debba significare anche analisi della spesa in relazione alle fonti di copertura effettive, esigibili e ricorrenti che determinano il rispetto dell'equilibrio durevole nel tempo dei bilanci locali.

L'analisi ai fini degli equilibri assume pertanto una connotazione di analisi integrata e sistemica nei sensi indicati in sintesi: non può evincersi dalla presenza di un solo parametro anomalo una situazione di presunta criticità degli equilibri di bilancio medesimi.

Il bilancio dell'ente deve essere depurato nella situazione corrente di tutto ciò che non rappresenta risorse consolidate e ricorrenti e nel contempo deve ricomprendere tutto ciò che rappresenta fabbisogno di spesa consolidato e ricorrente per l'esercizio adeguato delle funzioni fondamentali dell'ente.

Ciò ha anche un riflesso sulla determinazione corretta del fabbisogno di risorse da pressione tributaria e tariffaria che risultano utili, necessarie e sufficienti per garantire andamenti tendenziali della gestione in equilibrio sostanziale e non formale.

La differenza tra equilibrio sostanziale e formale è rappresentata anche dalla distanza che esiste tra la rappresentazione contabile della gestione operata in termini di competenza e quella riferita al bilancio di cassa: accertamenti e impegni e i correlati andamenti degli incassi e dei pagamenti come accennato sopra.

“Teniamo presente che, salvo piccoli interventi di modifica della struttura del prelievo tributario e salvo qualche spesa addizionale finanziata con proventi straordinari, la politica di bilancio italiana sarà orientata alla riduzione del disavanzo delle pubbliche amministrazioni fino al pareggio di bilancio e, dal 2013 in avanti a obiettivi di surplus per concorrere alla riduzione del debito pubblico. Saggi o criticabili che siano questi obiettivi, li abbiamo adottati, firmando e sottoscrivendo” (Piero Giarda “Le regole del Patto di stabilità interno come misura di performance finanziaria” – Brindisi – Assemblea Anci – 2011).

Del resto la modifica costituzionale, con l'introduzione del principio del pareggio di bilancio, non può non avere effetti sui governi locali e sui loro equilibri di bilancio.

Il patto di stabilità interno e la riduzione del finanziamento in disavanzo della spesa pubblica locale

“Nel quadro del federalismo fiscale, che sarà disciplinato da apposita legge sulla base dei principi contenuti nel documento di programmazione economico-finanziaria per gli anni 1999-2001, le regioni, le province autonome, le province, i comuni e le comunità montane concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica che il paese ha adottato con l'adesione al patto di stabilità e crescita, impegnandosi a ridurre progressivamente il finanziamento in disavanzo delle proprie spese e a ridurre il rapporto tra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo”.

Così si esprimeva l'art. 28 della legge 23 dicembre 1998 n. 448 rubricato Patto di stabilità interno.

E' necessario e indispensabile recuperare nei bilanci locali il concetto di finanziamento in disavanzo della spesa pubblica locale.

In questo lavoro si prescinde da tutte le considerazioni sui contenuti attuali delle regole del patto e sulle criticità che le stesse determinano soprattutto in relazione alla spesa per investimenti per introdurre soltanto una riflessione, che consideriamo fondamentale e da sviluppare ulteriormente, sul finanziamento in disavanzo della spesa pubblica locale e sulle connessioni che tale situazione ha con gli equilibri del bilancio finanziario e con le regole del patto di stabilità interno.

Dal confronto tra le entrate finali (Titoli I – II – III e IV) e le spese finali (Titolo I e II) si forma il disavanzo che determina il ricorso al debito.

Occorre superare la cultura del ricorso all'indebitamento come unica fonte disponibile per il finanziamento degli investimenti a favore della consapevolezza, che deve nascere ovviamente dalle valutazioni dei saldi finanziari di bilancio, che il debito sorge nel momento in cui il saldo tra entrate finali e spese finali è negativo.

Il disavanzo si forma per varie cause, ricordiamone alcune:

- Un lavoro non adeguato sulle entrate proprie sia in termini di competenza, sia di cassa;
- Una assenza dell'analisi della spesa corrente e dei relativi fabbisogni;
- Un effetto "spinta" sulla spesa corrente da impiego di risorse straordinarie, sottratte al finanziamento degli investimenti;
- Un effetto "spinta" sulla spesa corrente per effetto dell'aumento della pressione tributaria e tariffaria locale in luogo della liberazione di risorse per il finanziamento degli investimenti;
- Una gestione del bilancio di competenza che risulti totalmente disallineata rispetto ai flussi di cassa che da tale gestione ne derivano;
- La conseguente deresponsabilizzazione sulla valutazione del saldo negativo tra entrate finali e spese finali e quindi la gestione del debito come entrata "normale" del bilancio pubblico locale e non come "finanziamento in disavanzo della spesa pubblica locale"

Un approccio all'indebitamento come quello descritto si riflette anche sulla gestione del debito per finanziare il saldo negativo, ovviamente con destinazione alle spese di investimento secondo il vincolo costituzionale, per cui non si finanziano i fabbisogni, pur nella fondamentale garanzia della completa copertura finanziaria dell'intervento di investimento, ma i quadri economici dei progetti d'investimento con effetti distorsivi per la finanza pubblica che vede aumentare lo stock di debito a fronte di un aumento della dotazione patrimoniale pubblica che si manifesta con modalità e tempi completamente disallineati.

Si tratta solo di alcune limitate riflessioni su un tema che ha bisogno di approfondimenti e valutazioni maggiormente sistematiche ma che non può subire rinvii.

Questo argomento è affrontato anche dal nuovo principio di competenza finanziaria di cui al D. Lgs. 118/2011 e sarà oggetto della sperimentazione biennale 2012 – 2013 come detto in precedenza.

Allora è necessario attivare con immediatezza un cammino verso la virtuosità degli enti locali che nasca anche da una considerazione innovativa della programmazione e gestione di bilancio (di competenza e di cassa) in stretto raccordo con le regole del patto di stabilità interno da rivisitare per attivare le performance pubbliche locali secondo i principi richiamati.

E' d'obbligo a questo punto riprendere alcuni passi della relazione, già citata, del Prof. Piero Giarda, attuale Ministro per i Rapporti con il Parlamento, tenuta in occasione dell'Assemblea Anci 2011 a Brindisi.

Essa rappresenta un momento di riflessione importante sulle regole di finanza pubblica relative al patto di stabilità anche nell'ottica sopra sinteticamente descritta.

“Il patto di stabilità interno deve fare riferimento per ciascun ente a un obiettivo di riduzione del disavanzo (o di miglioramento del saldo) definito come differenza tra spese finali sull'economia e entrate proprie prelevate dall'economia, il saldo che definisco come saldo originario in quanto prescinde dai trasferimenti statali:

$$\begin{aligned} \text{SALDO ORIGINARIO} &= \text{ENTRATE PROPRIE} - \text{SPESE FINALI} \\ &= \text{TRASFERIMENTI STATO E REGIONI} + \text{DEBITO} \end{aligned}$$

Perché questo saldo è preferibile ai tradizionali saldi di bilancio, sia esso il saldo delle partite correnti o il saldo complessivo di bilancio? Ci sono una varietà di aspetti formali sulla definizione del saldo, i cui contenuti sono però chiari in senso economico, ma voglio toccare solo le questioni di fondo. La ragione di fondo per una definizione di disavanzo come sopra indicata è che il paese, il suo governo e il parlamento sono responsabili per un riaggiustamento strutturale che è misurato sul “disavanzo dei conti della pubblica amministrazione” e che si attua solo con la riduzione delle spese finali e con l'aumento delle entrate proprie prelevate dall'economia.

Il patto di stabilità interno dovrebbe essere riportato alla sua struttura originaria del 1997- 1998 nella quale, il contributo degli enti decentrati alla politica di risanamento finanziario o, come diremmo oggi, al raggiungimento del pareggio di bilancio era misurato in un singolo parametro, esattamente corrispondente al parametro che è oggetto dell'attenzione internazionale quando si parla dei nostri conti pubblici, il saldo dei conto delle pubbliche amministrazioni.

Riportato sui comparti dell'amministrazione decentrata ciò implica il computo di un saldo definito come differenza tra le sole spese finali dirette all'economia e le entrate proprie prelevate, a tutti i titoli dall'economia, eventualmente scorporando i proventi delle dismissioni di attività finanziarie che le convenzioni europee non considerano rilevanti per il computo del saldo del conto della PA”.

Un inizio

Ma la legge 42/2009 assume come principio direttivo il concetto secondo il quale si determina il costo e il fabbisogno standard quale costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica; definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p), della Costituzione.

Il lavoro sulla determinazione dei fabbisogni standard assume un'importanza strategica per l'intero impianto della manovra di finanza pubblica e di miglioramento delle performance del settore pubblico: tutte le riflessioni svolte sulle componenti della virtuosità dei comportamenti e delle decisioni di bilancio sarebbero confinate ad aspetti meramente contabili se non associate ad un lavoro attento, scientifico, e quindi responsabile, sui fabbisogni dell'azione pubblica per la resa dei servizi e per l'infrastrutturazione dei territori e quindi per lo sviluppo.

Il percorso verso la virtuosità deve trovare applicazione concreta e misurabile superando aspetti di autoreferenzialità tipici di meri approcci di studio e ricerca. Non è più possibile pensare a rinvii o ad applicazioni isolate e non di sistema.

Le Province devono dimostrare di essere pronte.

APPENDICE: alcuni dati

IL PATTO DI STABILITA' PER LE PROVINCE

IMPORTO LORDO MANOVRA A CARICO DELLE PROVINCE	TAGLIO TRASFERIMENTI	obiettivo comparto province 2012
1.400.000.000,00	500.000.000	900.000.000,00

IMPORTO LORDO MANOVRA A CARICO DELLE PROVINCE	TAGLIO TRASFERIMENTI	obiettivo comparto province 2013
1.670.000.000	500.000.000	1.170.000.000

I dati sono riferiti al complesso degli obiettivi di patto di stabilità interno rispetto alla normativa vigente al 1.1.2011, al lordo delle riduzioni previste nella legge di stabilità per il 2012

IL PERSONALE DELLE PROVINCE 2009-2010

Fonte: Conto Annuale RGS

Tempo Indeterminato 2009

Categoria	Tempo Pieno		Part-Time fino al 50%		Part-Time oltre il 50%		Totale tempo indeterminato	
	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne
Totale PROVINCE	51.540	20.627	1.286	630	3.052	2.591	55.878	23.848
Totale SEGRETARI	87	14	0	0	0	0	87	14
Totale SEGRETARI COMUNALI E PROVINCIALI	87	14	0	0	0	0	87	14
Totale DIRIGENTI	1.465	412	1	0	3	2	1.469	414
Totale DIRIGENTI	1.465	412	1	0	3	2	1.469	414
Totale PERSONALE NON DIRIGENTE	49.008	19.806	1.119	555	3.012	2.570	53.139	22.931
Totale CATEGORIA D	15.763	7.403	401	181	846	761	17.010	8.345
Totale CATEGORIA C	16.686	7.536	378	206	1.280	1.162	18.344	8.904
Totale CATEGORIA B	15.748	4.646	308	154	805	609	16.861	5.409
Totale CATEGORIA A	811	221	32	14	81	38	924	273
Totale ALTRO PERSONALE	980	395	166	75	37	19	1.183	489
Totale DIRETTORI GENERALI	37	4	0	0	0	0	37	4
Totale DIRIGENTI E ALTE SPECIALIZ. FUORI DOTAZIONE ORG.	140	64	5	1	0	0	145	65
Totale PERSONALE CONTRATTISTA	231	44	1	0	0	0	232	44
Totale RESTANTE PERSONALE	572	283	160	74	37	19	769	376

Tempo Indeterminato 2010

Categoria	Tempo Pieno		Part-Time fino al 50%		Part-Time oltre il 50%		Totale tempo indeterminato	
	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne	Totale	di cui donne
Totale PROVINCE	50.624	20.478	1.435	733	3.522	2.903	55.581	24.114
Totale SEGRETARI	97	18	0	0	0	0	97	18
Totale SEGRETARI COMUNALI E PROVINCIALI	97	18	0	0	0	0	97	18
Totale DIRIGENTI	1.421	428	0	0	1	1	1.422	429
Totale DIRIGENTI	1.421	428	0	0	1	1	1.422	429
Totale PERSONALE NON DIRIGENTE	48.252	19.698	1.181	607	3.475	2.880	52.908	23.185
Totale CATEGORIA D	15.678	7.450	404	183	895	794	16.977	8.427
Totale CATEGORIA C	16.746	7.629	395	218	1.291	1.192	18.432	9.039
Totale CATEGORIA B	15.182	4.463	354	194	1.214	860	16.750	5.517
Totale CATEGORIA A	646	156	28	12	75	34	749	202
Totale ALTRO PERSONALE	854	334	254	126	46	22	1.154	482
Totale DIRETTORI GENERALI	33	4	0	0	0	0	33	4
Totale DIRIGENTI E ALTE SPECIALIZ. FUORI DOTAZIONE ORG.	69	29	1	1	1	0	71	30
Totale PERSONALE CONTRATTISTA	206	40	1	0	2	0	209	40
Totale RESTANTE PERSONALE	546	261	252	125	43	22	841	408

Costo del lavoro 2009

Voce di spesa	Importo
Retribuzioni lorde lavoratori a tempo indeterminato, determinato ed in formazione lavoro	1.770.300.931
Oneri Sociali a carico del datore di lavoro	508.530.407
Benessere del Personale	1.246.597
Somme rimborsate ad Amministrazioni per spese personale comandato	7.327.299
Rimborsi ricevuti da amministrazioni per spese di Personale	35.982.302
Redditi da lavoro dipendente	2.251.422.932
Altri Costi	165.943.142
Costo del Lavoro Dipendente	2.417.366.074
Oneri per Personale estraneo all'Amministrazione	149.816.232
Totale Costi Personale dipendente ed estraneo all'amministrazione	2.567.182.306

Costo del lavoro 2010

Voce di spesa	Importo
Retribuzioni lorde lavoratori a tempo indeterminato, determinato ed in formazione lavoro	1.738.350.560
Oneri Sociali a carico del datore di lavoro	498.496.785
Benessere del Personale	1.721.184
Somme rimborsate ad Amministrazioni per spese personale comandato	9.993.268
Rimborsi ricevuti da amministrazioni per spese di Personale	43.614.798
Redditi da lavoro dipendente	2.204.946.999
Altri Costi	160.604.139
Costo del Lavoro Dipendente	2.365.551.138
Oneri per Personale estraneo all'Amministrazione	141.018.730
Totale Costi Personale dipendente ed estraneo all'amministrazione	2.506.569.868

IL DEBITO DELLE PROVINCE
Anno 2009 – Fonte Sole 24 ore

Agrigento	20.271.957
Alessandria	46.594.950
Ancona	86.624.076
Arezzo	86.338.684
Ascoli Piceno	126.240.046
Asti	46.598.373
Avellino	21.826.249
Bari	57.522.064
Belluno	43.685.150
Benevento	30.144.712
Bergamo	218.865.773
Biella	76.638.442
Bologna	173.785.743
Brescia	496.345.538
Brindisi	45.033.927
Cagliari	15.422.689
Caltanissetta	16.220.618
Campobasso	23.537.651
Carbonia-Iglesias	0
Caserta	194.610.885
Catania	76.584.017
Catanzaro	207.691.900
Chieti	124.591.286
Como	90.433.794
Cosenza	432.712.162
Cremona	101.009.474
Crotone	85.340.897
Cuneo	191.684.026
Enna	19.339.537
Ferrara	89.919.201
Firenze	158.756.075
Foggia	153.725.800
Forlì-Cesena	92.578.775
Frosinone	104.574.051
Genova	98.891.789
Gorizia	13.583.718
Grosseto	44.832.475

Imperia	39.345.730
Isernia	15.425.458
La Spezia	55.563.785
L'Aquila	32.710.804
Latina	39.899.756
Lecce	176.442.721
Lecco	36.492.426
Livorno	16.475.536
Lodi	30.954.059
Lucca	56.185.495
Macerata	41.585.630
Mantova	83.858.439
Massa Carrara	69.324.571
Matera	13.885.385
Medio Campidano	11.608.065
Messina	36.031.293
Milano	821.762.974
Modena	129.255.650
Napoli	2.115.006
Novara	116.021.967
Nuoro	61.484.227
Ogliastra	13.621.602
Olbia-Tempio	1.095.485
Oristano	36.512.864
Padova	277.882.385
Palermo	87.238.396
Parma	105.574.250
Pavia	119.364.638
Perugia	135.310.822
Pesaro e Urbino	120.468.059
Pescara	107.686.240
Piacenza	8.343.850
Pisa	168.653.797
Pistoia	38.679.688
Pordenone	51.435.383
Potenza	81.127.501
Prato	18.929.068
Ragusa	50.756.734
Ravenna	133.492.748
Reggio Calabria	134.342.377
Reggio Emilia	149.068.891
Rieti	21.736.671
Rimini	58.679.973

Roma	921.650.422
Rovigo	64.108.194
Salerno	341.048.244
Sassari	76.371.823
Savona	30.678.754
Siena	67.822.578
Siracusa	89.602.325
Sondrio	27.570.868
Taranto	29.839.671
Teramo	96.601.953
Terni	52.852.589
Torino	554.375.172
Trapani	23.716.137
Treviso	172.618.894
Trieste	24.798.510
Udine	136.848.108
Varese	291.969.371
Venezia	116.858.501
Verb-Cus-Ossola	65.663.285
Vercelli	18.612.312
Verona	158.436.961
Vibo Valentia	94.621.214
Vicenza	162.860.900
Viterbo	51.417.760

