

Università degli studi "Magna Græcia" di Catanzaro

Facoltà di Giurisprudenza

Vittorio Cirò Candiano

Lezioni

di

Ragioneria Pubblica

(La presente dispensa integra e in parte sostituisce il paragrafo 3.8 "La struttura del bilancio di previsione" del testo consigliato "L'Azienda pubblica", Rubbettino, Soveria Mannelli, 2004)

Anno accademico 2011-2012

1. Il Federalismo fiscale e l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di Stato, Regioni ed Enti locali

A partire dall'inizio degli anni '90 l'Italia ha sperimentato, sia pure nell'alternarsi di accelerazioni e di periodi di stasi, un'intensa stagione di riforme nella direzione di un sempre maggiore decentramento. Nuove competenze di spesa, più ampi poteri autonomi di tassazione, trasferimenti meno vincolanti hanno profondamente trasformato il quadro della finanza regionale e locale.

La riforma del Titolo V della Costituzione, approvata nel 2001, ha infine dato una cornice costituzionale a un'ulteriore fase di trasformazione del nostro Paese in senso federale¹.

Congiuntamente al rafforzamento delle spinte verso il decentramento, anche lo sviluppo delle istituzioni europee e il parallelo trasferimento di poteri a loro favore hanno contribuito nel corso degli anni '90 a erodere il tradizionale ruolo del governo nazionale nella decisione sulle politiche pubbliche. Si tratta, tuttavia, di una "devoluzione verso l'alto" ancora carica di incognite e contraddizioni.

Va poi rilevato che per molte materie un'analisi della distribuzione dei poteri decisionali richiede ormai, necessariamente, la considerazione congiunta di molti livelli di governo – Unione europea, Stato, regioni, comuni – con i collegati rischi di sovrapposizioni e complicazioni.

Una trasformazione così radicale negli assetti del nostro Paese verso il modello del federalismo fiscale non può che trovare spiegazione in una molteplicità di forze concorrenti: la domanda di maggiore efficienza nei servizi pubblici attraverso l'attribuzione della loro offerta ad amministratori locali maggiormente responsabili nello spendere le risorse della collettività per la loro "vicinanza" ai cittadini/utenti e per la possibilità di porli "in concorrenza" con altri governi dello stesso livello; le pressioni, da parte dei cittadini/elettori, interessati ad una maggiore partecipazione e a un più incisivo controllo nei processi decisionali pubblici; la necessità di coinvolgere gli enti territoriali nello sforzo di consolidamento dei conti pubblici richiesto dagli impegni assunti dall'Italia in ambito europeo, attraverso una loro maggiore responsabilizzazione fiscale; la esigenza di muoversi verso modalità di offerta pubblica più differenziate e più correlate alle specificità delle preferenze locali; le richieste per una riduzione generalizzata della pressione fiscale e del ruolo dello Stato nella vita economica.

¹ Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001.

Negli ultimi anni, tuttavia, questo slancio riformista ha registrato una decisa battuta d'arresto, e ciò ha contribuito a inasprire la conflittualità tra Stato e regioni sui confini delle rispettive responsabilità legislative. Sul piano delle politiche concrete di governo del sistema della finanza decentrata, Regioni ed Enti locali stanno da anni vivendo uno stato di precarietà, in cui gli usuali vincoli alla loro autonomia finanziaria sono stati ulteriormente inaspriti (controllo della dinamica delle finanze locali, sospensione delle addizionali, ecc.).

Il principio della "leale collaborazione" tra livelli di governo, richiamato dalla Costituzione, appare sempre più in crisi in un quadro complessivo di marcata sofferenza istituzionale.

A questo scenario sclerotizzato si è poi aggiunta, tra il 2004 e 2005, la tormentata vicenda dell'attuazione del meccanismo perequativo regionale previsto dal d.lgs n. 56/2000, il quale è stato impugnato, da parte di alcune Regioni penalizzate, presso la Corte costituzionale (principalmente per la presunta incoerenza della formula perequativa con l'art. 119 della Costituzione) e presso la giustizia amministrativa (principalmente per la copertura, soltanto parziale, dei fabbisogni sanitari).

Anche lo scenario macroeconomico e quello della finanza pubblica non sono stati favorevoli: la debolezza della crescita economica, l'affanno dei conti pubblici, la crisi finanziaria, non hanno garantito quei gradi di libertà in termini di risorse finanziarie aggiuntive necessarie per coprire i maggiori costi di transizione che la devoluzione delle funzioni pubbliche implicherà.

Non bisogna poi trascurare l'oggettiva complessità di portare ad attuazione una trasformazione di così ampia portata come quella prospettata dalla riforma costituzionale del 2001. Si tratta di un'operazione ancora più ardua se calata in una realtà economica e istituzionale caratterizzata da forti dualismi in termini di livello di sviluppo economico, di composizione demografica e sociale dei territori, di differenze dimensionali e strutturali delle istituzioni che su questi territori insistono.

Inoltre, l'attuazione del "federalismo fiscale" si fa ancora più complessa quando, come nel caso italiano, alle autonomie locali sono affidate rilevanti responsabilità in materie dove le esigenze solidaristiche sono pervasive, cioè quelle materie che rientrano nella tutela costituzionale dei "livelli essenziali delle prestazioni" da garantire in misura omogenea su tutto il territorio nazionale (come oggi la sanità, e in prospettiva l'istruzione e l'assistenza).

La legge delega n. 42 del 5 maggio 2009, attuativa del dettato costituzionale, è un testo certamente non perfetto, forse eccessivamente lungo e aperto a più interpretazioni, ma rappresenta nel complesso un lodevole sforzo che va nella direzione giusta, volto a disegnare un modello

di federalismo fiscale che sia coerente con i principi fissati dalla Costituzione e, al contempo, concretamente sostenibile dal punto di vista politico, finanziario e amministrativo.

Nella sostanza si vuole riconoscere agli enti territoriali un'autonomia fiscale significativa (ma non esasperata, per non compromettere i necessari spazi di perequazione) rispetto alle loro ampie competenze di spesa, responsabilizzandoli nella loro gestione finanziaria anche in relazione ai vincoli finanziari internazionali assunti dall'Italia, e riconoscendo la possibilità di differenziazioni tra territori nei livelli dell'intervento pubblico. Ma nel contempo si vuole garantire al sistema della finanza decentrata un adeguato grado di solidarietà tra territori differentemente dotati in termini di gettiti potenziali e diversamente caratterizzati in termini di bisogni, come è in un Paese fortemente duale come il nostro, dove la questione meridionale continua ad essere sempre la stessa: quella di Giuseppe Mazzini, che spiegava che l'Italia "sarà quello che sarà il Sud d'Italia"; quella di Giustino Fortunato, per il quale il Mezzogiorno sarebbe stato "la fortuna o la sciagura del Paese"; quella di Gaetano Salvemini, che al primo posto dei mali del Sud poneva il malgoverno.

Spetterà ai "tecnici del federalismo fiscale", nell'ambito degli Organismi istituzionali deputati alla realizzazione e coordinamento del federalismo fiscale (di cui agli artt. 3, 4 e 5 della legge delega), nonché ai decreti delegati, progettare un sistema di federalismo che sappia accogliere in modo coerente e sostenibile le differenti opzioni aperte ai politici attraverso un attento esercizio di calibrazione tra autonomia e responsabilità finanziaria da un lato e solidarietà e perequazione dall'altro.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, della richiamata legge delega n. 42/2009, infatti, il Governo è stato delegato a emanare, entro maggio 2011 "uno o più decreti legislativi aventi a oggetto l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica".

Al momento, risultano emanati i seguenti provvedimenti: d.lgs 28 maggio 2010, n. 85, recante "Attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42"; d.lgs 17 settembre 2010, n. 156, recante "Attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni, in materia di ordinamento transitorio di Roma

Capitale”, in attesa della definizione della disciplina delle città metropolitane; d.lgs. 26 novembre 2010, n. 216, recante “Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province”; d.lgs 14 marzo 2011, n. 23, recante “Disposizioni in materia di federalismo municipale”; d.lgs 6 maggio 2011, n. 68, recante “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, nonché di determinazione di costi e fabbisogni standard del settore sanitario”; d.lgs 6 settembre 2011, n. 149, recante “Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni”; 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”.

Risulta, invece, in corso di avanzato iter formativo lo schema del decreto legislativo sulle risorse aggiuntive e interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali, recante l’attuazione dell’art. 16 della legge n. 42/2009².

Secondo quanto previsto nel decreto legislativo n. 68/2011, recante disposizioni in materia di autonomia di entrata regionale, a decorrere dall’anno 2013, si procederà alla soppressione dei trasferimenti statali di parte corrente e alla determinazione delle compartecipazioni delle Regioni a statuto ordinario al gettito di tributi erariali e dei tributi delle Regioni stesse. Vengono inoltre fissati i meccanismi perequativi fra le varie Regioni per assicurare una redistribuzione delle risorse finanziarie tale da garantire livelli essenziali delle prestazioni. Tali fonti di finanziamento sono senza vincolo di destinazione.

Verranno, inoltre, soppressi tutti i trasferimenti statali di parte corrente e, ove non finanziati tramite il ricorso all’indebitamento, in conto capitale, insieme alla compartecipazione all’accisa sulla benzina. Tale soppressione sarà compensata dal gettito assicurato dalla rideterminazione, con DPCM, dell’addizionale regionale all’IRPEF, maggiorabile, sempre a decorrere dal 2013, con le percentuali indicate nell’art. 6, comma 1. Contestualmente, sempre con lo stesso DPCM,

² Il decreto legislativo prevede che le politiche per la coesione siano perseguite prioritariamente con le risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione (che va a sostituire il Fondo per le aree sottoutilizzate) e con quelle dei fondi strutturali della UE e dei relativi cofinanziamenti nazionali. Tra i criteri delineati rilevano, in particolare, quelli relativi alla concentrazione degli interventi, anche in base alle priorità programmatiche indicate dall’Unione europea. Innovazioni importanti riguardano la previsione del ricorso sistematico a forme di valutazione dei risultati conseguiti e l’enfasi su un sistema di indicatori statistici su cui si possano basare meccanismi premiali e sanzionatori. Al fine di garantire la tempestiva attuazione dei programmi cofinanziati dai fondi strutturali europei e l’integrale utilizzo delle relative risorse assegnate dall’Unione europea, lo schema di decreto legislativo prevede che il Governo possa adottare misure di accelerazione degli interventi.

saranno ridotte le aliquote dell'IRPEF di competenza statale in modo tale da mantenere inalterato il prelievo fiscale complessivo. Questa operazione non dovrebbe comportare alcuna variazione nei saldi di finanza pubblica, ma solo uno spostamento dal livello centrale a quello regionale delle risorse, mantenendo invariata la pressione fiscale complessiva.

In sintesi, secondo l'art. 15 del succitato decreto legislativo n. 68/2011, le fonti di finanziamento delle spese regionali, specificate all'art. 14³, saranno le seguenti:

- la compartecipazione all'IVA, le cui modalità di attribuzione sono stabilite nel rispetto del principio di territorialità, ossia tenendo conto del luogo di consumo del bene, identificato con quello in cui avviene la cessione del bene stesso;
- le quote dell'addizionale regionale all'IRPEF;
- l'IRAP, fino alla data della sua completa sostituzione con altri tributi;
- quote del fondo perequativo, alimentato dalla compartecipazione al gettito Iva;
- le entrate proprie, nella misura convenzionalmente stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale per l'anno 2010.

In particolare, la ripartizione delle quote del fondo perequativo avverrà sulla base di una classificazione delle Regioni che prende a riferimento il gettito medio nazionale *pro capite* dell'addizionale regionale Irpef: alimenteranno il fondo tutte le Regioni il cui gettito medio *pro capite* risulti superiore alla media nazionale, mentre ne beneficeranno tutte coloro il cui gettito medio risulti inferiore.

Sul decreto di programmazione economica e finanziaria prima esaminato, approvato dopo l'emanazione della legge n. 42/2009, da più parti sono state espresse considerazioni e perplessità su diversi punti della riforma, specie per quanto riguarda il finanziamento delle funzioni di cui all'art. 117, lett. m (sanità, istruzione e assistenza), secondo il criterio del "costo standard", e la riduzione del divario economico infrastrutturale, in relazione a quanto stabilito dall'art. 16 della legge n. 42/2009. Tali preoccupazioni, percepite pure nei documenti economici di diverse Regioni, specie del Mezzogiorno, anche in ordine alle modalità che verranno scelte

³ Art. 14 del d.lgs 6 maggio 2011, n. 68 (Classificazione delle spese regionali):

Le spese di cui all'art. 8, comma 1, lettera a), numero 1), della legge n. 42 del 2009 sono quelle relative ai livelli essenziali delle prestazioni nelle seguenti materie:

- sanità;
- assistenza;
- istruzione;
- trasporto pubblico locale, con riferimento alla spesa in conto capitale;
- ulteriori materie individuate in base all'articolo 20, comma 2, della legge 42 del 2009.

per dare attuazione al federalismo fiscale, troveranno, probabilmente, risposte più chiare a mano a mano che il quadro applicativo si va precisando con l'emanazione e l'attuazione dei decreti delegati e sarà possibile trasferire nei documenti di programmazione gli effetti della riforma. Al momento si ritiene comunque opportuno sottolineare che nel provvedimento sulla finanza regionale non sembra esserci la garanzia di sufficienza delle risorse nemmeno per quanto concerne il finanziamento dei LEP (livelli essenziali delle prestazioni). Punto cruciale del provvedimento, infatti, è il finanziamento della sanità ovvero le norme che stabiliscono le modalità attraverso le quali arrivare al superamento del criterio della spesa storica a favore dei costi standard. Il percorso delineato nella legge delega n. 42/2009 prevede che lo Stato e le Regioni definiscano gli obiettivi di salute che si intendono conseguire e quindi i bisogni sanitari che si intendono soddisfare, i costi più appropriati per soddisfarli e conseguentemente le risorse necessarie a tale scopo. Questo meccanismo non sembra essere presente nel decreto delegato. Anzi, il fabbisogno finanziario appare quantificato sulla base di criteri puramente finanziari, in relazione ai vincoli di finanza pubblica, in modo, quindi, del tutto esogeno rispetto ai bisogni sanitari della popolazione, dimenticando così la preoccupazione, da più parti manifestata, che il federalismo fiscale sia utilizzato — attraverso la definizione del costo standard delle prestazioni sanitarie — essenzialmente come mezzo per ridurre la spesa pubblica.

2. La riforma del bilancio dello Stato

Migliorare la qualità e l'efficienza della spesa pubblica sono condizioni necessarie per una maggiore trasparenza dei conti pubblici e una più ampia consapevolezza - da parte dei cittadini, del Governo e del Parlamento - su come vengono impiegate le risorse dello Stato.

Un significativo passo in questo senso è stato fatto con l'approvazione dalla legge n. 196 del 31 dicembre 2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) che ha formalizzato, nel quadro di una complessa ristrutturazione del processo di costruzione delle previsioni finanziarie ed economiche, il nuovo sistema di classificazione del bilancio dello Stato (articolato su due livelli di aggregazione: Missioni e Programmi), adottato a partire dal 2008, introducendo nuove disposizioni dirette a consentire una maggiore consapevolezza delle scelte allocative annuali in relazione alle principali politiche pubbliche da perseguire. Con la Circolare RGS n. 14/2010, al fine di adeguare la struttura della classificazione per Missioni e Programmi alle

disposizioni della citata legge n. 196/2009 — in particolare al contenuto dell'art. 21, comma 2 — sono stati individuati i criteri per la razionalizzazione dei programmi di competenza di ciascun Ministero nell'ambito di appositi incontri della Ragioneria generale dello Stato con le Amministrazioni interessate che hanno dato luogo alla revisione della classificazione per Missioni e Programmi⁴.

La nuova struttura del bilancio dello Stato, pertanto, si basa sulla legge n. 196/2009 che ha integralmente sostituito la legge n. 468 del 5 agosto 1978.

Il bilancio dello Stato mantiene nel nostro Paese tre funzioni principali:

- è strumento di rappresentazione delle risorse pubbliche disponibili (funzione informativa);
- è strumento per la decisione politica (funzione allocativa);
- è strumento per la gestione delle risorse stanziare (funzione esecutiva).

Con riferimento alla sua struttura, la riforma ha istituzionalizzato la classificazione funzionale delle spese per missioni e programmi, introdotta a partire dal 2008. In coerenza con il nuovo schema e al fine di rendere più trasparente e significativo il collegamento tra il ruolo di indirizzo del Parlamento e la funzione allocativa del bilancio è previsto che l'unità di voto sia fissata, per la spesa, al livello del programma. Inoltre, allo scopo di aumentare la responsabilità delle strutture amministrative e di consentire un più efficace coordinamento delle attività dirette a realizzare il programma stesso, è stabilito che la realizzazione di ciascun programma sia affidata a un unico centro di responsabilità amministrativa.

Con riferimento, invece, allo stato di previsione dell'entrata è stabilito che l'unità di voto parlamentare sia fissata al livello della tipologia (imposta sui redditi, imposta sul reddito delle società, ecc.)

Nell'ambito della nuova normativa, maggiore evidenza è data al raccordo tra la rappresentazione per missioni e programmi e la classificazione funzionale COFOG adottata in ambito internazionale. Per ciascun programma è indicata la corrispondente classificazione COFOG di secondo livello (gruppi)⁵.

La maggiore flessibilità di bilancio conseguente alla elevazione

⁴ Nella legge di bilancio per il triennio 2011-2013 i Programmi sono stati individuati in numero di 172 e sono specifici di ciascuna Amministrazione, a eccezione di alcuni programmi trasversali (Indirizzo politico, Servizi e affari generali per le Amministrazioni di competenza, Missioni militari di pace). Parallelamente alle modifiche sui Programmi si è proceduto alla puntuale revisione delle attività sottostanti che individuano le modalità con cui le Amministrazioni perseguono le proprie finalità.

⁵ La Cofag (Classification of the Functions of Government) è una classificazione delle funzioni di governo, articolata su tre livelli gerarchici (rispettivamente denominati Divisioni, Gruppi e Classi), per consentire, tra l'altro una valutazione omogenea delle attività delle Pubbliche Amministrazioni svolte dai diversi Paesi europei.

dell'unità di voto dal macroaggregato al programma è ulteriormente rafforzata dalla possibilità di effettuare con il disegno di legge di bilancio, in via compensativa, la rimodulazione delle spese classificate come fattore legislativo e come fabbisogno, all'interno di un programma o tra programmi nell'ambito della stessa missione, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica. Resta comunque preclusa la dequalificazione della spesa attraverso la riallocazione di risorse dalle spese in conto capitale a quelle di parte corrente.

Il contenuto informativo del bilancio è poi arricchito attraverso la sostituzione della nota preliminare agli stati di previsione con la nota integrativa e con la predisposizione di una scheda illustrativa dei programmi (scheda programma). In particolare, la nota integrativa si articola, per la spesa, in due sezioni:

- la prima contiene il piano degli obiettivi correlati a ciascun programma e i relativi indicatori di risultato;
- la seconda espone il contenuto di ciascun programma e i criteri utilizzati per la formulazione delle previsioni.

La scheda programma, illustrativa di ciascun programma, indica le leggi che lo finanziano, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale; tale scheda è aggiornata semestralmente così da evidenziare le modifiche apportate in corso d'anno alle previsioni iniziali del programma.

Ulteriore elemento innovativo è costituito, infine, dalla presentazione all'interno degli stati di previsione del budget dei costi di ciascuna Amministrazione. Le previsioni economiche sono rappresentate secondo le voci del piano dei conti, distinte per programmi e per centri di costo. Il budget espone le previsioni formulate dai centri di costo dell'amministrazione e include il prospetto di riconciliazione al fine di collegare le previsioni economiche alle previsioni finanziarie di bilancio.

Nel quadro della riclassificazione del bilancio dello Stato, valida in particolare per la spesa, si è operata anche la revisione dello stato di previsione dell'entrata, allo scopo di armonizzarlo alla nuova struttura, nonché corrispondere all'esigenza di migliorare il livello qualitativo delle informazioni fornite dal documento.

Nell'occasione, si è operato un avvicinamento della classificazione ai principi posti alla base dei criteri SEC 95⁶, rispettando, però, nel contempo,

⁶ Sistema europeo di conti di flussi e patrimoniali definiti per l'intera economia e per raggruppamenti di operatori economici (settori istituzionali) approvato con regolamento comunitario (Regolamento del Consiglio, CE, 2223, 25 giugno 1996). Adottato da tutti gli Stati membri dell'Unione Europea, a partire dal 1999, al fine di attuare una descrizione quantitativa completa e comparabile delle economie degli stessi. Costa di una serie di norme e definizioni cui i Paesi membri dell'Unione Europea devono

le peculiarità connesse all'inquadramento nell'ambito del bilancio dello Stato.

La nuova classificazione dell'entrata è articolata su tre livelli di aggregazione.

Nel primo livello si ha una suddivisione delle entrate per i quattro titoli: 1) tributarie; 2) extra-tributarie; 3) alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione di crediti; 4) accensione di prestiti (entrate derivanti dall'accensione di prestiti).

Al secondo livello è stata introdotta la distinzione tra entrate ricorrenti ed entrate non ricorrenti, di carattere saliente per la finanza pubblica, in particolare per la valutazione dei conti dell'Italia da parte dei competenti organismi comunitari.

Nel terzo livello, *che rappresenta l'unità di voto parlamentare*, è evidenziata la tipologia dell'entrata: per le tributarie, le voci sono costituite dai tributi più importanti (imposta sui redditi, IRES, IVA), ovvero raggruppamenti di tributi aventi caratteristiche analoghe (ad esempio, imposte sostitutive, imposte sui generi di monopolio, ecc.); per i restanti titoli, è indicata la tipologia del provento per aggregati più o meno ampi (ad esempio, proventi speciali, redditi da capitale, entrate derivanti da servizi resi dall'amministrazione statale, ecc.).

Ai fini della gestione e rendicontazione è poi previsto un ulteriore livello di ripartizione, che identifica i diversi tipi di cespiti. Nelle entrate tributarie si distinguono gli introiti, inerenti alle unità relative ai singoli tributi, in "entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione" ed "entrate derivanti dall'attività di accertamento e controllo". La suddivisione in parola assume rilievo notevole, in quanto permette di individuare, tra le entrate relative a un determinato tributo o aggregato di tributi, la quota che si riferisce ai versamenti effettuati spontaneamente dai contribuenti dalla quota correlata all'attività di accertamento e controllo svolta dagli uffici finanziari, finalizzata alla lotta all'evasione. Nei restanti titoli, vengono indicate le voci di dettaglio dei proventi che rientrano nelle tipologie di introiti individuate al terzo livello. A seguito della predetta ripartizione, vengono evidenziate nel dettaglio le entrate per capitoli/piani gestionali, che rappresentano le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

attenersi nella redazione dei conti nazionali. Lo scopo essenziale di tale sistema di contabilità macro economica è quello di classificare la complessa attività economica, di sintetizzarla in un ristretto numero di categorie fondamentali e di esporla in un quadro organico di insieme rappresentativo dei circuiti economici.

Quadro sinottico della nuova struttura del bilancio dello Stato

Entrate⁷

- **Titoli I livello** (secondo la provenienza):
 - *Tributarie*
 - *Extra Tributarie*
 - *Alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione crediti*
 - *Accensione prestiti*
- **Natura II livello** (secondo la continuità):
 - *Entrate ricorrenti*
 - *Entrate non ricorrenti*
- **Unità di III livello** (secondo la natura – Esse rappresentano le unità elementari di voto parlamentare):
 - *Tipologia dell'entrata*

Ai fini della gestione e rendicontazione:

- **Titoli I livello:**
 - *Tributarie*
 - *Extra Tributarie*
 - *Alienazione e ammortamento di beni patrimoniali e riscossione crediti*
 - *Accensione prestiti*
- **Natura II livello** (secondo la continuità):
 - *Entrate ricorrenti*
 - *Entrate non ricorrenti*
- **Unità di III livello** (secondo la natura – Esse rappresentano le unità elementari di voto parlamentare):
 - *Tipologia dell'entrata*
 - *IV livello Attività/Proventi*
 - *Capitoli* (secondo la classificazione per oggetto – Essi rappresentano le unità elementari ai fini della gestione/rendicontazione).

Spese⁸

- **Missioni** (secondo le finalità istituzionali dello Stato);
- **Programmi** (secondo aggregati omogenei di attività, raccordabili con i tre livelli della classificazione COFOG); essi rappresentano le unità elementari di voto parlamentare);

Ai fini della gestione e rendicontazione:

I programmi si articolano in:

- **Capitoli** (secondo la classificazione per oggetto); essi rappresentano le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

⁷ In sede di presentazione al Parlamento del disegno di legge di bilancio, le entrate vengono prospettate anche suddivise in categorie (secondo la loro natura) e classificate secondo i principi dettati dalla classificazione SEC95.

⁸ La nuova struttura del bilancio dello Stato passa da una struttura basata sulle Amministrazioni e sulle sottostante Unità organizzative (chi gestisce le risorse), a una struttura che pone come fulcro principale le funzioni da svolgere (cosa viene realizzato con le risorse).

3. Il ciclo e gli strumenti della programmazione e di bilancio dello Stato

L'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa dei bilanci delle Amministrazioni pubbliche è ispirata al metodo della programmazione.

Gli strumenti della programmazione, secondo la nuova normativa di cui alla legge n. 196/2009, sono:

- a) il documento di economia e finanza (DEF), da presentare alle Camere, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, entro il 10 aprile di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari. Il DEF è composto da tre sezioni.

La prima reca lo schema del "Programma di stabilità" – da presentare al Consiglio dell'Unione europea e alla Commissione europea, entro il 30 aprile di ogni anno e comunque entro la data concordata in sede europea – il quale contiene gli elementi e le informazioni richiesti dai regolamenti dell'Unione europea vigenti in materia e dal Codice di condotta sull'attuazione del patto di stabilità e crescita, con specifico riferimento agli obiettivi di riduzione del debito pubblico. In particolare, la prima sezione contiene gli obiettivi di politica economica e di finanza pubblica almeno per il triennio successivo; l'aggiornamento delle previsioni per l'anno in corso, evidenziando gli eventuali scostamenti rispetto al precedente Programma di stabilità; l'indicazione dell'evoluzione economico-finanziaria internazionale per il periodo considerato; le previsioni per i principali aggregati del conto economico delle Amministrazioni pubbliche; gli obiettivi programmatici indicati per ciascun anno del periodo considerato (PIL, indebitamento netto, saldo di cassa, ecc.); le previsioni di finanza pubblica di lungo periodo e gli interventi da adottare per garantirne la sostenibilità; l'evoluzione dell'indebitamento.

La seconda sezione contiene l'analisi del conto economico e del conto di cassa delle Amministrazioni pubbliche nell'anno precedente e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi programmatici indicati nel DEF; le previsioni tendenziali a legislazione vigente e a politiche invariate, almeno per il triennio successivo; le informazioni di dettaglio sui risultati e sulle previsioni dei conti dei principali settori di spesa (pubblico impiego, protezione sociale, sanità, debito delle Amministrazioni pubbliche).

La terza sezione reca lo schema del "Programma nazionale di riforma" che contiene gli elementi e le informazioni previsti dai regolamenti dell'Unione europea e dalle specifiche linee guida per il programma stesso. In particolare tale sezione indica lo stato di

avanzamento delle riforme avviate evidenziando gli eventuali scostamenti tra risultati previsti e conseguiti; gli squilibri macroeconomici nazionali e i fattori di natura macroeconomica che incidono sulla competitività; le priorità del Paese e le principali riforme da attuare; i prevedibili effetti delle riforme proposte in termini di crescita dell'economia e della occupazione. Il "Programma nazionale di riforma" è anche presentato al Consiglio dell'Unione europea e alla Commissione europea entro il 30 aprile e comunque nei termini stabiliti a livello europeo.

Il DEF è inviato, per il relativo parere, alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica;

- b) la nota di aggiornamento del DEF, da presentare alla Camere entro il 20 settembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni parlamentari;
- c) il disegno di legge di stabilità, da presentare alle Camere, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, entro il 15 ottobre di ogni anno. La legge di stabilità contiene, per il triennio di riferimento, le misure qualitative e quantitative necessarie a realizzare gli obiettivi programmatici indicati nel DEF, e dispone annualmente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e provvede, per il medesimo periodo, alla regolazione annuale delle grandezze previste dalla legislazione vigente al fine di adeguare gli effetti finanziari agli obiettivi. Oltre a una serie di elementi che incidono sulla manovra di finanza pubblica, essa, in particolare, indica:
- il livello massimo di ricorso al mercato finanziario e il livello del saldo netto da finanziare in termini di competenza, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale;
 - le variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni afferenti a imposte, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore;
 - gli importi dei fondi speciali, uno di parte corrente e uno di parte in conto capitale, destinati alla copertura finanziaria di provvedimenti legislativi che si prevede vengano approvati nel corso degli esercizi finanziari compresi nel bilancio pluriennale;
 - le regolazioni meramente quantitative rinviate alla legge di stabilità dalle leggi vigenti;
 - le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del patto di stabilità interno e del patto di convergenza europeo.

Il disegno di legge di stabilità è accompagnato dalla nota tecnico-illustrativa che espone i contenuti della manovra di finanza pubblica, nonché i criteri utilizzati per la quantificazione degli effetti della manovra stessa sui saldi di finanza pubblica;

- d) il disegno di legge del bilancio dello Stato, da presentare alle Camere, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, entro il 15 ottobre di ogni anno. Il bilancio di previsione annuale è formato sulla base della legislazione vigente, tenuto conto dei parametri indicati nel DEF, è redatto in termini di competenza e di cassa e, per la spesa è articolato per missioni e programmi, mentre per l'entrata è articolato per titoli e tipologie. A ciascun stato di previsione è allegata la nota integrativa al bilancio di previsione; la scheda illustrativa di ogni programma e delle leggi che lo finanziano e dei capitoli recanti i fondi settoriali correlati alle principali politiche pubbliche; il budget dei costi della relativa Amministrazione, le cui previsioni sono rappresentate secondo le voci del piano dei conti, distinte per programmi e per centri di costo. Il budget espone le previsioni formulate dai centri di costo dell'Amministrazione e include il prospetto di riconciliazione al fine di collegare le previsioni economiche alla previsioni finanziarie di bilancio;
- e) il disegno di legge di assestamento, da presentare alle Camere, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, entro il 30 giugno di ogni anno, sulla scorta della consistenza dei residui attivi e passivi accertata in sede di rendiconto dell'esercizio scaduto al 31 dicembre dell'anno precedente;
- f) gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, da presentare alle Camere entro il mese di gennaio di ogni anno;
- g) gli specifici strumenti di programmazione delle Amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato.
- h) il bilancio pluriennale di previsione. Esso è elaborato del Ministro dell'economia e delle finanze, in coerenza con gli obiettivi indicati nel DEF, redatto per missioni e programmi, in termini di competenza e di cassa, ed espone separatamente:
- 1) l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione vigente (bilancio pluriennale a legislazione vigente);
 - 2) le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese tenendo conto degli effetti degli interventi programmati nel DEF (bilancio pluriennale programmatico).

Il bilancio pluriennale è poi integrato con gli effetti della legge di stabilità. Esso non comporta autorizzazioni a riscuotere le entrate e a eseguire le spese ivi previsti ed è aggiornato annualmente;

- i) la relazione generale sulla situazione economica del Paese per l'anno

precedente, presentata alle Camere dal Ministro dell'economia e delle finanze, entro il mese di aprile di ogni anno.

4. La riforma del bilancio delle Regioni e degli Enti locali

Particolare attenzione merita, dal punto di vista del nostro studio, il d.lgs n. 118/2011 che detta norme in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di Regioni, Province e Comuni, in attuazione dell'art. 2, comma 2, lett. h), della legge n. 42/2009 che, tra gli altri, stabilisce il principio della raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo nella procedura per i disavanzi eccessivi⁹. L'avvio di tale riforma, che si

⁹ La necessità di "normalizzazione" dei conti pubblici appare particolarmente urgente, soprattutto con riferimento alle Regioni, che presentano difformità di principi ispiratori e disallineamenti contabili non soltanto nei confronti dello Stato e degli enti locali, ma anche tra Regioni stesse. Sotto il primo profilo, particolarmente sintomatico della difformità dei principi contabili è il riferimento al basilare criterio cui si ispira la contabilità pubblica, quello della competenza "finanziaria". Il sistema contabile dello Stato, così come quello degli enti locali, si fonda sull'applicazione del principio della competenza giuridica, confermato dalla riforma introdotta dalla legge n. 196/2009, che prevede la contabilizzazione dell'intero importo dell'operazione (impegno per la spesa e accertamento per l'entrata) al momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante. Diversamente, il sistema contabile regionale adotta il principio prevedendo l'espresso limite della scadenza dell'obbligazione entro il termine dell'esercizio (art.18, comma 2, del d.lgs n.76/2000 e art.11, comma 2 del d.lgs n.170/2006). Quest'ultimo concetto era espresso nello schema di decreto legislativo (principio generale n.16) sul quale la Corte dei conti è stata audita innanzi alla competente Commissione Parlamentare. In detta sede, è stato rilevato come l'assunzione di tale principio come elemento di armonizzazione generi perplessità quanto meno in termini di coerenza con il bilancio dello Stato e con la legge n. 196/2009, oltre che sotto il profilo del rischio di trasparenza e conoscibilità dell'intero stock di spesa di investimento e di debito. Sotto altro profilo, però, il principio di competenza finanziaria, per la sua più spiccata attenzione al profilo dell'effettività della spesa, potrebbe porsi in maggiore consonanza con il processo di potenziamento della funzione del bilancio di cassa, cui è sottoposto il bilancio dello Stato stesso, e potrebbe presentare aspetti positivi, sia in termini di maggiore attendibilità delle previsioni che di minore produzione di residui passivi. Ciò considerato, il sistema contabile non può, comunque, prescindere da strumenti idonei ad assicurare che l'adozione del principio di competenza come sopra delineato garantisca l'integrale copertura della spesa, sia con riferimento all'anno di competenza che agli anni successivi, a partire dall'inizio del procedimento che comporta l'assunzione di oneri a carico del bilancio dell'ente. Sotto il profilo operativo, va rilevato che, oltre alla disposizione normativa nazionale (art.18, commi 4 e 5, riprodotto nell'art.11, comma 4, del d.lgs n. 170/2006), che prevede che le Regioni possano comunque assumere impegni per l'intero importo con riferimento ai piani finanziari approvati dall'UE e dalle relative deliberazioni di cofinanziamento nazionale del CIPE, alcune disposizioni regionali prevedono espressamente l'impegno integrale, in relazione alle spese pluriennali e programmi approvati dal Consiglio e Giunta. Inoltre, in presenza di atti da cui possano derivare effetti pluriennali di spesa, le Regioni provvedono a prenotazione di impegno, che produce l'accantonamento delle relative somme e l'indisponibilità delle stesse ad altri fini (Marche, Veneto, Calabria); ovvero, alla scadenza dell'esercizio l'importo della prenotazione può essere oggetto di riporto nella competenza dell'esercizio successivo (Toscana, Campania) ovvero può decadere e la somma trasformarsi in economia (Piemonte, Puglia). Ad ogni buon conto, al di là delle variegate soluzioni adottate, appare evidente come la contabilità regionale non individui uno specifico strumento contabile che garantisca alle spese ultrannuali la stessa certezza, in termini di effettiva copertura, controllo e adeguata trasparenza, assicurata dall'integrale imputazione all'esercizio iniziale. Anche alla luce delle suddette considerazioni, lo schema è stato modificato nel senso di rinviare alla sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria la configurazione di un principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per

annuncia rivoluzionaria, è prevista a decorrere dal 1 gennaio 2014, dopo un biennio (2012-2013) di sperimentazione da parte degli enti che si candideranno per l'attuazione di tale fase, ai sensi dell'art. 36 del decreto. In coerenza con la riforma del bilancio dello Stato¹⁰, essa conterrà la classificazione delle spese che si articoleranno in missioni, secondo le funzioni principali e gli obiettivi strategici dell'ente, e programmi, secondo gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi, definiti nell'ambito delle missioni. Le entrate, invece, saranno articolate in titoli, secondo la fonte di provenienza, tipologie, secondo la natura, e categorie, sulla base dell'oggetto; i programmi, per le spese, e le tipologie, per le entrate, rappresentano le unità di voto su cui i Consigli di Regioni, Province e Comuni saranno chiamati ad approvare il bilancio di previsione. Sia

l'ente di riferimento, siano registrate nelle scritture contabili con l'imputazione nell'esercizio nel quale vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporti 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.

Sotto l'ulteriore profilo relativo alle disomogeneità classificatorie, va rilevato che, pur se la norma nazionale (art.10 d.lgs n. 76/2000) prevede, per quanto riguarda la classificazione delle spese, la ripartizione in funzioni obiettivo, unità previsionali di base e capitoli, le realtà regionali appaiono estremamente differenziate. A questo va aggiunto che il bilancio dello Stato ha, già dal 2008, acceduto alla classificazione della spesa in missioni, programmi e macroaggregati e che lo schema di decreto sull'armonizzazione dei sistemi contabili prevede che tale sistema classificatorio venga applicato anche agli enti territoriali e locali, i quali dovranno tendere alla raccordabilità dei programmi alla codificazione COFOG di secondo livello (gruppi o aree di intervento), classificazione, al momento, quasi del tutto inesistente nei bilanci regionali. Al riguardo, può senz'altro prevedersi fin d'ora che alle difficoltà fisiologiche che qualsiasi percorso necessariamente incontra nell'innesto di un sistema classificatorio su un altro, attinenti tanto all'aspetto nominativo che sostanziale e contenutistico, vadano aggiunte quelle non irrilevanti derivanti da situazioni originarie regionali estremamente differenziate, in quanto le Regioni, al di là dei principi contenuti nel decreto n. 76/2000, hanno dato vita a bilanci difformi, ora ispirati a logiche programmatiche, ora organizzative e gestionali, con ripartizioni funzionali difformi e non agevolmente raccordabili. Un aggiuntivo elemento di problematicità è, inoltre, costituito dagli specifici allegati ai bilanci e rendiconti regionali che prospettano la spesa secondo classificazioni economiche e funzionali ulteriormente disomogenee. Al momento, l'unica classificazione omogenea e comparabile in ambito regionale è quella di cui all'art.19-bis del decreto legge n.135/2009, convertito dalla legge n. 166/2009, che ha previsto l'obbligo per tutte le Regioni e Province Autonome di trasmettere alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'articolo 4 della legge n. 42/2009, i dati relativi agli accertamenti e agli impegni, nonché agli incassi e ai pagamenti, risultanti dai rendiconti degli esercizi 2006, 2007 e 2008, articolati secondo lo schema di classificazione di cui all'allegato 1 al decreto, basato sulla classificazione economica prevista dal SIOPE e sulla classificazione funzionale di secondo livello, adottata dal Ministero del Tesoro con la circolare n. 32097 del 28 ottobre 1983. Va rilevato, comunque, che né questa né le altre classificazioni adottate dalle Regioni appaiono immediatamente raccordabili con la classificazione SEC95, che talvolta prevede aggregati a cui sono riferibili voci plurime, ovvero non prevede voci individuabili nelle classificazioni regionali (es. quelle residuali non attribuibili). Da tutto quanto esposto emerge con forza quanto sia ineludibile e improcrastinabile l'attivazione di un processo di raccordo e riclassificazione delle voci contabili all'interno di un contesto contabile pubblico armonizzato, che è urgente mettere in atto per rispondere in termini di trasparenza ed effettività ai vincoli imposti dall'appartenenza all'Unione europea, per consentire un'efficace politica di bilancio per la stabilità, per facilitare il percorso verso la quantificazione del costo di funzioni e servizi e la razionalizzazione della spesa pubblica.

¹⁰ Cfr. legge n. 196 del 31 dicembre 2009 "Legge di contabilità e finanza pubblica", le cui disposizioni, unitamente a quelle dei relativi decreti legislativi, costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela della unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'art. 120, secondo comma della Costituzione.

l'entrata che le spese possono essere suddivise in capitoli e questi in articoli, i quali costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

La novità più significativa è certamente la nuova definizione di competenza finanziaria. Infatti, accanto al tradizionale concetto di competenza finanziaria, quale criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate, attive e passive (accertamenti e impegni), e al carattere autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione, è previsto che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. In sostanza, la contabilizzazione dei fatti gestionali è, con questa nuova impostazione, imputata negli esercizi finanziari a "valle" del processo di acquisizione delle entrate e di effettuazione delle spese. La contabilità finanziaria, secondo questo nuovo principio, non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali al momento della fase giuridica, ma li contabilizza in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo (fase materiale), ossia alla movimentazione di cassa. In altre parole, si è in presenza di un "bilancio di previsione finanziario di competenza" orientato a un "bilancio di previsione finanziario di cassa", anche in relazione all'obiettivo di estendere gradualmente al sistema della autonomie, previa sperimentazione, la funzione del bilancio finanziario di cassa, in fase di potenziamento per lo Stato. Tutto ciò, ovviamente, avrà effetti sui residui attivi e passivi, nonché sul principio dell'equilibrio di bilancio e sul significato da dare all'avanzo di amministrazione (o saldo finanziario di competenza) che non rappresenterà più l'insieme delle economie registrate in sede di rendicontazione, bensì l'indicatore degli impegni assunti negli anni precedenti, e la sua applicazione al bilancio di competenza dell'anno successivo indicherà l'effetto in termini di indebitamento dell'Amministrazione locale al momento in cui matureranno i pagamenti.

Alla contabilità finanziaria sarà affiancata, ai fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale con un comune piano dei conti integrato, finalizzato al consolidamento e al monitoraggio dei conti pubblici.

Le principali criticità derivano essenzialmente dalla corretta contabilizzazione delle spese di investimento e dalla capacità di guidare la transazione dal vecchio al nuovo sistema contabile. Con il nuovo principio della competenza finanziaria, infatti, le modalità di contabilizzazione cambieranno radicalmente, soprattutto in riferimento alla gestione delle spese di investimento, dove l'impegno finanziario relativo all'opera programmata non viene registrato nell'anno in cui sono stati reperiti i mezzi finanziari necessari per la sua realizzazione, bensì sulla base della

maturazione degli stati di avanzamento dei lavori correlati alla realizzazione dell'opera a suo tempo programmata. Il nuovo principio contabile impone comunque che, al momento della scelta dell'intervento progettuale dell'opera, occorre garantire la copertura finanziaria dell'intero investimento, anche se non viene registrato nello stesso anno l'impegno complessivo della relativa spesa. In tal modo viene restituita la giusta importanza e valenza pluriennale ai documenti di programmazione che riacquistano la loro centralità nel processo decisionale (politico) e gestionale (tecnico-contabile).

Conclusivamente, pur evidenziando che, nel prossimo futuro, il mutamento nella contabilizzazione delle operazioni finanziarie presenta alcune difficoltà potenziali, va anche sottolineato che il nuovo sistema offre molte opportunità, soprattutto in riferimento alla maggior trasparenza dei bilanci locali e al governo della finanza pubblica.

**Quadro sinottico del nuovo Sistema contabile e di bilancio di Regioni ed Enti locali
(artt. 11, 12, 13, 14 e 15 del d.lgs n. 118 del 26 giugno 2011)**

A) SCHEMA DI BILANCIO	
ENTRATE :	SPESE :
<ul style="list-style-type: none"> • TITOLI (secondo la provenienza); • TIPOLOGI E (secondo la natura); esse rappresentano le unità elementari di voto; • CATEGORIE (secondo l'oggetto nell'ambito della tipologia di appartenenza); • CAPITOLI (secondo lo specifico oggetto, eventualmente suddivisi in articoli, ai fini della gestione e rendicontazione); essi rappresentano le unità elementari ai fini della gestione e rendicontazione; 	<ul style="list-style-type: none"> • MISSIONI⁽¹⁾ (secondo la competenza di cui agli artt. 117 e 118 Cost. e tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato); • PROGRAMMI⁽¹⁾ (secondo aggregati omogenei di attività); essi rappresentano le unità elementari di voto; • MACROAGGREGATI (secondo la natura economica della spesa); • TITOLI (secondo il raggruppamento economico dei macroaggregati); • CAPITOLI (secondo l'articolazione per oggetto dei macroaggregati, eventualmente suddivisi in articoli, ai fini della gestione e della rendicontazione); essi rappresentano le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione;
B) PIANO DEI CONTI INTEGRATO ⁽²⁾ Al fine di consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali (costituito dalle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali).	C) CONTABILITA' ECONOMICA-PATRIMONIALE ⁽²⁾ Affiancata a quella finanziaria, ai fini conoscitivi e funzionale alla verifica dei risultati conseguiti dalle Amministrazioni.
D) GESTIONE DEGLI INDICATORI DI RISULTATO ⁽²⁾ semplici e misurabili, riferiti ai programmi.	E) BILANCIO CONSOLIDATO Finalizzato a consolidare il bilancio dell'Ente con quelli delle società e degli organismi controllati e partecipati, in modo da rappresentare l'azione complessiva e misurare i risultati effettivi del "gruppo pubblico".

⁽¹⁾ L'articolazione del bilancio per missioni e programmi evidenzia le finalità della spesa, così da consentire la confrontabilità dei dati di bilancio con quelli adottati in sede comunitaria, secondo il criterio della classificazione economica di cui al SEC95 (Sistema europeo dei conti nazionali e regionali definiti a livello europeo) e della classificazione COFOG (Classification of Function of Government) per una valutazione omogenea delle attività delle pubbliche amministrazioni svolte dai diversi Paesi europei.

La classificazione COFOG si articola su tre livelli gerarchici di funzioni della spesa:

- Divisioni, rappresentano gli obiettivi primari perseguiti dall'Ente;
- Gruppi, costituiscono i settori in cui si articolano gli obiettivi;
- Classi, riguardano le principali aree di intervento in cui si articolano gli obiettivi.

La classificazione SEC95 mira a definire, a livello europeo, gli aggregati di finanza pubblica secondo determinate regole omogenee al fine di favorire la trasparenza e l'accountability delle finanze pubbliche, lasciando comunque piena autonomia ai singoli Stati nella gestione della contabilità dei vari enti sub-statali.

⁽²⁾ A tale riguardo vedasi capitolo 4, paragrafo 4.2, del testo consigliato "L'Azienda pubblica", Rubbettino, Soveria Mannelli, 2004.