

Spunti di riflessione in margine alla Relazione della Corte dei conti sul Rendiconto generale dello Stato

Carla Serbassi

1. Premessa

Il “giudizio di parifica” è la conclusione di un complesso procedimento, volto a dare giuridica certezza alle risultanze del bilancio dello Stato attraverso un sistema garante dell’affidabilità dei conti.

Le potenzialità che l’intera procedura racchiude in sé sono rilevanti e implicano la possibilità di sottoporre a verifica la regolarità amministrativo-contabile di tutte le operazioni sottostanti i conti del bilancio e del patrimonio.

2. La relazione sul rendiconto 2009

La “relazione sul rendiconto generale dello Stato per l’anno 2009” si articola in due Volumi e relative appendici e in un apposito fascicolo dedicato alla “Attendibilità ed affidabilità dei dati contabili”; il tutto è corredato dalla “decisione sul rendiconto”, dalla requisitoria del procuratore generale e dalla introduzione del presidente.

Il I volume si articola nei capitoli riguardanti gli andamenti e tendenze di finanza pubblica e gli aspetti generali del rendiconto dello Stato, la gestione dell’entrata e della spesa, il patrimonio, la legislazione di spesa, l’ordinamento contabile, gli assetti organizzativi, il personale e l’attività contrattuale; il II volume sviluppa la disamina delle “missioni “ e “programmi”, mantenendo la configurazione organizzativa dei Ministeri.

A tal proposito sembra utile sottolineare, come evidenziato nella relazione, l’importanza della attuale suddivisione del bilancio in missioni e programmi; tale metodo garantisce, infatti, significatività alle decisioni del Governo e del Parlamento, possibilità di raffronti temporali, migliore programmazione nonché, solo accennando ad un discorso che verrà sviluppato in seguito, reali controlli. Ciò anche in relazione alle difficoltà connesse sia all’esistenza di politiche pubbliche interessanti più Ministeri, sia alla presenza di diversi livelli di governo della finanza pubblica, organizzata in un sistema policentrico nel quale agiscono lo Stato, che ancora in ampia misura raccoglie le risorse, l’Unione europea che impone vincoli finanziari sempre più stringenti ed una organizzazione periferica fondata sul federalismo fiscale.

La Corte a tal proposito ha evidenziato la necessità, da un lato, della centralità del ruolo della Presidenza del Consiglio da cui promanano gli indirizzi di programmazione specifica e generale e, dall’altro, l’apporto essenziale del Ministero dell’economia e finanze nella “costruzione” delle previsioni finanziarie e nell’esame dei relativi risultati.

3. Giudizio di parifica e auditing

Appare evidente, in un sistema come quello sopra delineato, l'importanza della garanzia di legalità e regolarità economico-giuridica propria del bilancio dello Stato, documento posto in cima alla catena del sistema dei bilanci pubblici, pur nell'ormai acquisito concetto di "condivisione di obiettivi e programmi" tra Stato ed Autonomie locali.

Il monitoraggio del rispetto di tutte le stringenti regole sostanziali e procedurali poste a tutela della finanza pubblica allargata è necessità assoluta e imprescindibile al fine della garanzia di regolarità e legalità di tutto ciò che avviene a valle, sia in questa fase in cui lo Stato risulta essere il soggetto principalmente responsabile, ma anche in seguito all'attuazione del federalismo fiscale.

La Corte dei conti, conscia di tali necessità, da una parte si spinge ad una analisi dettagliata e completa dei fenomeni sottostanti le realtà numeriche rappresentate nei conti di bilancio e riguardanti l'intera economia del paese, anche attingendo ai risultati di altre attività poste in essere in base a precise leggi che le consentono di esaminare approfonditamente varie realtà gestionali sia centrali che locali; d'altro lato esercita un capillare controllo sui conti al fine del riscontro di eventuali irregolarità e situazioni critiche degne da essere segnalate¹.

4. L'attendibilità e l'affidabilità dei conti

La Corte, come accennato, nell'ambito della "parifica" svolge una specifica attività volta a verificare l'attendibilità e l'affidabilità dei conti esposti nel Rendiconto generale dello Stato attraverso la rilevazione, per le entrate, di tutte le possibili situazioni di rischio influenti sui risultati di *audit* e, per le spese, utilizzando una procedura che si basa sull'uso del campione statistico² volta ad accertare, sui singoli atti di spesa oggetto del campione selezionato, la correttezza delle scritture tenute dalle singole amministrazioni.

¹ ... quali la presenza di regolazioni contabili e debitorie dovute in parte alla commistione tra gestione del bilancio e gestione della tesoreria, l'esistenza di una ingente massa di residui e debiti pregressi incidente sul principio di annualità del bilancio e sulla stessa sua reale rappresentatività, le eccedenze di spesa, derivanti da una parte da anomalie programmatiche e gestionali e dall'altra da rilevanti scostamenti tra previsioni iniziali e definitive sia di competenza che di cassa, la presenza nelle previsioni iniziali dei capitoli per memoria, in gran parte collegati ad altre vicende gestorie, ed infine la crescente istituzione di nuovi capitoli fondo, che mettono a rischio l'attendibilità degli stanziamenti iniziali di bilancio.

² In questo la Corte dei conti italiana si è ispirata da qualche tempo a consolidate metodologie adottate a livello europeo per la *Declaration d'Assurance* (DAS), documento ufficiale della Corte UE sull'affidabilità dei conti della comunità e sulla legittimità e regolarità delle operazioni sottostanti. Il suo scopo è di fornire al Parlamento europeo, al Consiglio e ai cittadini una relazione di *audit* attestante il corretto impiego dei fondi comunitari e la loro fedele registrazione nei conti annuali consolidati delle Comunità europee.

In particolare le Sezioni riunite della Corte³ hanno esaminato in maniera analitica, per le entrate:

- le anomalie e incongruenze delle contabilità delle singole amministrazioni, sia in conto competenza che in conto residui, attraverso serie storiche in grado di verificarne gli andamenti⁴;
- le discordanze tra i dati di consuntivo e quelli corrispondenti alle contabilità delle Amministrazioni e le incongruenze delle modalità della loro correzione;
- le incongruenze contabili presenti all'interno del rendiconto, riguardanti insussistenze e riaccertamenti; si è rilevata, in particolare, la non corrispondenza tra l'importo dei residui contabilizzati al 31 dicembre e quello contabile, tenuto conto dei valori iniziali e delle variazioni verificatesi a seguito della gestione dell'anno;
- l'affidabilità degli accertamenti, essenzialmente riferentesi alle entrate tributarie ed extratributarie; la Corte ha considerato, da questo punto di vista, la sicura attendibilità solo del bilancio di cassa, vista la ricostruzione in parte induttiva del bilancio di competenza, risultato di difficile verifica⁵;
- la mancata evidenziazione delle riscossioni in conto residui operate nell'esercizio di riferimento, che si ritrovano cumulate con quelle operate in esercizi precedenti e rimaste da versare, causando difficoltà di spiegazione delle ragioni dell'emersione di dati contabili anomali;
- la classificazione per grado di esigibilità dei resti da riscuotere ed in particolare l'analisi dei valori di presunto realizzo della lista dei ruoli sospesi fornita dall'Agenzia delle entrate, rilevando una alta stima di svalutazione delle somme da incassare;

³ Come risulta dettagliatamente dal Volume "Attendibilità ed affidabilità dei dati contabili", facente parte della *Relazione sul rendiconto generale dello stato per l'esercizio 2009*.

⁴ Vedere anche Allegati A alla Decisione di parifica.

⁵ Nel bilancio di competenza i dati sono registrati nel momento in cui il fenomeno produce i suoi effetti economici e cioè quando un valore economico si crea, si trasforma e si estingue, indipendentemente dall'incasso o dal pagamento. Può osservarsi che, nonostante le rilevate difficoltà nella costruzione del bilancio di competenza economica, non sia il caso di abbandonare gli sforzi fino ad ora posti in essere al fine della rilevazione economica dei fatti di gestione che sono mezzo ineliminabile di programmazione e controllo.

Il criterio della competenza economica è stato fatto proprio dal Sistema europeo dei conti -SEC 95- approvato con Regolamento del Consiglio comunitario, CE 2223 del 25 giugno del 1996 e adottato dall'Istituto statistico delle Comunità europee (Eurostat).

I principi applicati sono quelli contenuti in norme di contabilità pubblica e privata internazionalmente riconosciute (IPSAS, *international public sector accounting standards*, IAS, *international accounting standards* e IFRS, *international financial reporting standards*); essi consentono di pervenire alla elaborazione, tra gli altri, di tre documenti espressivi, rispettivamente, della situazione finanziaria di cassa, del risultato economico e della situazione patrimoniale dell'UE.

Dalia Grybauskaitė, che ha ricoperto fino al 2009 la carica di Commissario per la programmazione finanziaria e del bilancio della UE, ha dichiarato che "Grazie alla riforma contabile del 2005, l'Unione europea vanta un sistema di rendiconti finanziari tra i migliori al mondo: il passaggio dal tradizionale sistema di contabilità di cassa a quello più accurato ed efficiente della contabilità per competenza costituisce il nocciolo della riforma". *David Devlin*, Presidente della Federazione degli esperti contabili europei, da parte sua dichiarava che "questo metodo garantisce maggiore responsabilità e trasparenza dei rendiconti e un'elevata accuratezza delle informazioni ai fini della pianificazione e della gestione". Cfr. *Modernizzazione della contabilità comunitaria*, Commissione europea in <http://www.fee.be>.

- la struttura e le classificazioni del Rendiconto dell'Entrata, rilevando una serie di inadeguatezze che si ripercuotono sulla possibilità di monitoraggio e valutazione dei risultati delle politiche pubbliche di settore, con riguardo a specifici obiettivi di entrata.

Relativamente alle **spese** le Sezioni riunite hanno utilizzato, come già anticipato, una indagine campionaria ispirata a metodologie e strumenti condivisi a livello internazionale, attuata attraverso le seguenti fasi:

- determinazione dell'insieme complessivo delle unità statistiche (popolazione obiettivo)⁶ da cui successivamente estrarre il campione attraverso la programmazione di un determinato "piano di campionamento" prestabilito; tale prima fase ha comportato la verifica dell'interesse al tipo di fenomeno prescelto e la possibilità di estrazione di un significativo campione;
- esecuzione del piano di campionamento; tale fase si è concretizzata nell'estrazione di unità campionarie atte a valutare il "grado di conformità" delle operazioni contabili ai risultati di bilancio attraverso l'utilizzo di un piano di campionamento "probabilistico", atto a poter misurare il rischio legato al controllo, tenuto conto dei diversi fattori potenzialmente influenzanti la "conformità";
- raccolta dei dati, attraverso cui è stato assunto l'insieme delle informazioni riguardanti le unità campionarie selezionate;
- elaborazione e analisi dei dati, effettuata in base ad una *check list* precedentemente definita, volta alla individuazione delle informazioni e alla loro classificazione, distintamente per ciascuna tipologia di spesa sottoposta a controllo⁷.

5. Il "giudizio di parifica" e i suoi destinatari

Il "giudizio di parifica" si conclude con la Decisione pronunciata dalle Sezioni riunite della Corte che, dopo la rilevazione di ogni elemento anomalo o difforme dalla esatta prassi amministrativo-contabile, dichiarano "regolare" il Rendiconto generale dello Stato nelle componenti del conto del bilancio, del conto generale del patrimonio e dei conti ad essi allegati, con esclusione delle poste ritenute irregolari.

La tecnica di revisione contabile utilizzata dalla Corte dei conti italiana, come appare dalla lettura congiunta di tutti i volumi compresi nella relazione, sembra essere

⁶ Nel 2009 il fenomeno posto sotto osservazione è stato individuato in alcune categorie di spesa del bilancio dello Stato, (per la cui analisi completa si rinvia al Volume indicato in nota 3), ritenute particolarmente interessanti e monitorabili; in particolare poi, in tale ambito, l'unità statistica di riferimento sono stati i singoli titoli di spesa, rappresentati da ordinativi diretti di importo superiore a diecimila euro.

⁷ L'elaborazione è stata effettuata calcolando il "livello di rischio" occorso nel ritenere idonei gli indicatori elaborati per le valutazioni dei dati campionari all'analisi dell'intera popolazione di riferimento, previa valutazione dei loro livelli di fiducia e di confidenza.

conforme ai principi di revisione (*financial auditing*) generalmente applicati, anche in campo internazionale, nonché alle metodologie proprie della Corte dei conti europea⁸. Alcuni ritengono che la Corte debba ancora fare molto per avvicinarsi ai metodi di *audit* oggi maggiormente utilizzati; ma anche se ciò può in parte rispondere al vero, si tratta solo di affinare le tecniche e di approfondire i metodi, considerato che l'istituto, con la sua lunga tradizione in tema di controlli sulle pubbliche amministrazioni, ha *chances* "tecniche" persino superiori a quelle delle società di revisione private che debbano occuparsi di verificare il bilancio di una società o di un ente, pubblico o privato che sia, e di certificarne il contenuto⁹.

Le difficoltà e criticità della funzione di controllo contabile in generale, sono d'altra parte ormai note e si ricollegano non tanto all'abuso dei margini di indeterminatezza dei principi contabili o alla loro scarsa conoscenza, quanto alla presenza di frodi; in proposito appare opportuno sottolineare come, nel settore aziendale, la recente casistica delle false comunicazioni sociali è sempre più spesso correlata alla tenuta di condotte fraudolente di fronte alle quali anche il miglior conoscitore delle regole del controllo potrebbe soccombere.

In questi casi di mancanza di etica nei vertici aziendali, in cui anche la presenza di sofisticati sistemi di *corporate governance* e di controllo interno potrebbero non essere di sufficiente garanzia, diventa inutile anche un significativo aumento dei poteri ispettivi dei revisori (a meno che non ci si occupi, con maggiori costi e tempi, del *fraud auditing*).

E' di fondamentale importanza, nell'esercizio dell'attività di certificazione, la preventiva chiara definizione degli obiettivi e delle regole di comportamento del revisore al fine della netta e condivisa assunzione di obblighi e connesse

⁸ Il concetto di **revisione** in generale si ricollega alla semplice nozione di "controllo", sostanziandosi in un meccanismo di "verifica" attraverso il quale sono valutati comportamenti e risultati a fronte di definiti parametri-obiettivo: attraverso l'esame delle azioni, inazioni, decisioni, risultati, rendiconti o rapporti riconducibili a soggetti con definite responsabilità ed il confronto di tali elementi con i *benchmarks* di riferimento, si arriva ad esprimere un parere sul risultato dell'indagine posta in essere. In particolare il *financial auditing*, come si evince dalla lettura dei Principi emanati dalle superiori Istituzioni di controllo internazionali e dai numerosi manuali di *audit* – vedi per tutti Livatino, Pecchiari, Pogliani, *Principi e metodologie di auditing*, EGEEA, Milano, 2007 – fornisce informazioni relativamente alla attendibilità del bilancio e la sua conformità alla legge, interpretata e integrata dai principi contabili di riferimento.

In Italia la Consob, quale organo di vigilanza, secondo quanto previsto dall'art. 162 del TUF, raccomanda i principi e criteri da seguire per la revisione contabile, a partire da quelli emanati dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili e dall'OIC, i quali recepiscono gli *standards* internazionali ISA *International standards on auditing* emanati in seno all'IFAC (*international federation of accountants*). In sostanza, i revisori utilizzano in maniera integrata i principi contabili nazionali e internazionali, quelli contenuti nelle raccomandazioni Consob e i principi contabili forniti dagli uffici centrali del coordinamento internazionale.

⁹ Il Procuratore generale della Corte dei conti, nella sua Requisitoria nel giudizio sul rendiconto generale dello Stato per l'anno 2009, ha tra l'altro sottolineato l'importanza della forma assunta dal "giudizio di parifica", e cioè la forma giurisdizionale, con la presenza del P.G. nel ruolo del Pubblico ministero, che vi assicura il principio del contraddittorio; ciò conferisce valore di certezza legale alla verifica di concordanza e veridicità delle risultanze del rendiconto e quindi della regolarità ed affidabilità della gestione del bilancio e del patrimonio in termini di rispetto della legge di bilancio e dei vincoli finanziari posti dalla legge, esigenza imprescindibile per un paese inserito in un assetto istituzionale sovranazionale, sottoposto ad analisi comparative di capacità ed efficienza. Nella requisitoria relativa al rendiconto dell'esercizio 2008, l'allora Procuratore sosteneva che le formalità della giurisdizione che ne caratterizzano lo svolgimento, vanno considerate puntuale espressione del disegno costituzionale che fonda la missione di garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario e della corretta gestione delle pubbliche risorse, affidata alla Corte dei conti in posizione di indipendenza e neutralità, sulla duplicità delle funzioni del controllo e della giurisdizione contabile ad essa intestate dagli artt. 100 e 103 della Costituzione.

responsabilità; infatti solo tali criteri consentono di alzare il livello di fiducia sulla “credibilità” dei dati di bilancio e sulla ragionevole sicurezza delle cifre in esso contenute¹⁰.

Oltre che il riferimento alle società di certificazione contabile sono illuminanti le problematiche legate ad un altro settore appartenente alla famiglia dei controlli, e precisamente quello delle agenzie di *rating*¹¹.

Attraverso *ratings* di merito creditizio, le apposite agenzie valutano la rischiosità di un soggetto (pubblico o privato e addirittura di uno stato) relativamente alla possibilità di ripagare i suoi debiti presenti e futuri. I titoli emessi da una società o ente vengono valutati attraverso un voto in lettere esprime, in una parola, il loro grado di affidabilità.

In una situazione “normale”, l’emissione del *rating* dovrebbe consentire agli *stakeholders*, veri destinatari interessati, di usufruire delle informazioni fornite per essere messi in grado di valutare e decidere.

Ebbene, purtroppo è emerso che l’emissione di *ratings* spesso, lungi dal fare chiarezza, ha favorito la speculazione, fornendo dati distorti al mercato ed agevolando coloro che, conoscendo lo stato reale delle cose, hanno saputo trarne profitto¹².

¹⁰ Il Commissario responsabile del mercato interno comunitario, Michel Barnier, si è di recente interessato ad una proposta di direttiva UE per regolamentare l’attività delle società di revisione contabile in ambito comunitario. L’iniziativa parte dalla necessità di rafforzare la credibilità di un settore messo a dura prova dal recente crollo delle borse mondiali dove un gran numero di società sono state costrette a chiudere, con conseguente perdita di enormi quantità di risparmio e ricchezza, nonostante fossero regolarmente certificate.

In Italia è entrato in vigore, in data 7 aprile 2010, in attuazione della Direttiva 2006/43/CE, il D. leg. n. 39 del 27 gennaio 2010, riguardante la revisione legale dei conti annuali e consolidati, che prevede – anche attraverso la emanazione di futuri regolamenti – diversa organizzazione e maggiori responsabilità per tutti gli operatori interessati.

¹¹ La diffusione di *ratings* non rispondenti al vero può comportare innumerevoli conseguenze.

La omissione di un basso *rating* espone al rischio di aggrottaggio e *insider trading*, ovvero all’omissione di comunicazione al mercato di informazioni in grado di abbassare il prezzo del titolo che dovrebbe invece incorporare tutte le informazioni disponibili in un dato istante; la emissione non tempestiva di *ratings* potrebbe inoltre favorire particolari soggetti in grado di avere informazioni privilegiate, oppure privilegiare soggetti in potenziale declassamento, consentendo loro la vendita sul mercato a prezzi ancora remunerativi prima di un eventuale crollo; al contrario, l’innalzamento fittizio del *rating* può favorire la speculazione al rialzo a lungo termine, attraverso la spinta all’acquisto di titoli da rivendere a prezzi più alti: il mercato viene stimolato ad acquistare, creando una domanda artificiale che ne rialza il prezzo.

Occorre infine considerare ciò che accade in borsa in seguito alla pubblicazione dei *ratings*: la comunità finanziaria reagisce di norma al declassamento con un deprezzamento, privilegiando le decisioni degli analisti rispetto alle ragioni portate dall’emittente, poco importandosene del fatto che il *rating* sia o meno rispondente alla reale valutazione del prezzo dei titoli: gli investitori di mestiere, infatti, sembrano essere molto più interessati al declassamento o alla sovrastima in sé, che aprono a chi ha le giuste informazioni, occasioni di notevole guadagno speculativo.

¹² A parte le polemiche che da qualche tempo sono su molti giornali finanziari relativamente alle agenzie di *rating*, non possono però trascurarsi le loro “sviste” storiche, che hanno consentito a società come *Lehman Brothers* di dichiarare bancarotta, il 14 settembre 2008, con un *rating* A, attribuito alle società considerate con solida capacità di ripagare il debito, mentre pochi giorni prima le agenzie federali americane specializzate nel settore dei mutui *Fannie Mae* e *Freddie Mac* chiedevano un disperato salvataggio pubblico conservando il *rating* di una tripla A; tornando un po’ indietro nel tempo può ricordarsi il caso del *default* Parmalat che, nel 2003, coinvolse cinquantamila risparmiatori italiani, pur godendo di un *rating* BBB non allarmante, mentre nel 2001 la valutazione di *Enron* fu abbassata solo tre giorni prima del crack.

Appare chiaro, alla luce di quanto sopra evidenziato, come il problema principale della Corte dei conti in funzione di controllo sia il potenziamento del circuito democratico previsto nella Costituzione, e cioè il costante rapporto Corte-assemblee rappresentative, al fine dell'emersione della responsabilità dei governi centrali e locali davanti a queste ultime e non tanto quello, pur esistente ed attuale, dell'approfondimento di tecniche già in gran parte in suo possesso.

6. Difficoltà attuali e prospettive future del controllo contabile

La mancanza di reali controlli e la conseguente impunità rispetto a gravi irregolarità sistemiche causano fenomeni distorsivi inaccettabili quali, ad esempio, la disaffezione al lavoro e alla produzione e la tendenza ad ottenere profitto più dalla speculazione di borsa che dall'attività specifica della propria azienda; la perdita di enormi quantità di denaro in cui anche piccoli risparmiatori hanno investito i loro risparmi e che in tempi più sani garantiva loro il giusto tornaconto; le inefficienze e gli sperperi che, se perpetuati, mettono a rischio settori ad altissima rilevanza sociale, quali quello delle pensioni e della salute gravanti, in maniera pesante, sui soggetti più deboli della società.

L'esigenza del rafforzamento, nel settore pubblico, del ruolo delle Istituzioni Superiori di Controllo, è stata espressa, nel maggio 2010, dalla Conferenza internazionale dell'INTOSAI, che ha riaffermato la necessità assoluta della loro indipendenza finanziaria dal Governo e raccomandato di incorporare la Dichiarazioni di Lima e del Messico – che già affermano tale principio – in un documento delle Nazioni Unite a livello di diritto internazionale.

Dal punto di vista tecnico il controllo sul bilancio dello Stato può risultare tanto più efficace quanto più il bilancio stesso sia costruito secondo adeguati criteri di chiarezza e trasparenza, tali da mostrare i reali fenomeni ad esso sottostanti.

Seguirà una disamina di alcune delle novità apportate dalla legge di riforma della contabilità pubblica n. 196 del 2009 e della loro aderenza ai suddetti criteri di trasparenza e visibilità.

7. Metodi di costruzione del bilancio e controlli

Il Parlamento europeo, conscio del fatto che i giudizi delle società di *rating* hanno esacerbato le oscillazioni dei mercati, contro la stabilità finanziaria, ha approvato, il 22 aprile 2009, a larghissima maggioranza, una nuova normativa volta a una rigorosa regolamentazione comunitaria del settore e al suo controllo da parte in un Collegio che riunisce i supervisor nazionali dei paesi UE (Comitato delle autorità europee di regolamentazione dei valori mobiliari-Cesr).

In Italia il 17 settembre 2010 il Cdm, in attuazione del Regolamento UE n. 1060 del 7 dicembre 2009, successivamente recepito dalla legge comunitaria, ha varato il decreto delegato che attribuisce alla Consob competenze sulla vigilanza delle agenzie di *rating* che operano in Italia.

La conoscibilità del bilancio implica l'esistenza, a monte, di processi decisionali chiari e trasparenti, basati su una puntuale definizione di obiettivi, un sistema di programmazione coinvolgente tutte le amministrazioni di spesa e un buon controllo amministrativo sulla esecuzione del bilancio. Va evidenziato come le tre attività siano strettamente correlate; infatti solo una chiara determinazione degli obiettivi consente la possibilità di una vera programmazione e di un reale controllo e, d'altra parte, solo una programmazione realmente condivisa permette l'effettivo raggiungimento degli obiettivi predeterminati.

Secondo i canoni internazionali, un buon sistema di bilancio deve concretizzarsi nelle pratiche di trasparenza, di ipotesi macroeconomiche prudenti e programmazione pluriennale vincolante della spesa, nella adozione di tecniche *top-down*¹³ di formazione del bilancio, nella introduzione della *spending review*, con enfasi sui risultati¹⁴.

La riforma realizzata con la legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 31 dicembre 2009 sembra essere un primo passo verso un nuovo processo di bilancio più consono alle esigenze sopra delineate.

In primo luogo essa introduce in maniera permanente la procedura di *spending-review*¹⁵ attraverso l'art. 39, che prevede il monitoraggio delle misure decise in sede di programmazione, la verifica dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmatici fissati nella Decisione di finanza pubblica e il monitoraggio dell'efficacia delle misure volte al conseguimento di tali obiettivi.

E' prevista inoltre la possibilità di revisionare la struttura del bilancio attraverso la verifica dell'articolazione dei programmi che compongono le missioni, della coerenza di norme autorizzatorie di spesa rispetto al contenuto dei programmi stessi, nonché la possibilità di proporre l'accorpamento e la razionalizzazione delle leggi di finanziamento per migliorare la trasparenza del collegamento con il relativo programma, oltre alla rimodulabilità delle risorse iscritte in bilancio.

L'analisi della spesa è funzionale, infine, alla predisposizione del Rapporto sui risultati e del Rapporto triennale sulla spesa previsto dall'art. 41 che, elaborato dalla Ragioneria generale dello Stato e presentato al Parlamento entro il 20 luglio

¹³ Attraverso tale approccio una decisione politica iniziale fissa il totale delle risorse disponibile per i programmi di spesa di ciascun Ministero; ciascun Ministro si occupa quindi di allocare liberamente tali risorse assegnate tra i programmi da lui gestiti, non occupandosene il MEF, che fissa solamente i tetti iniziali.

¹⁴ Organizzazioni internazionali quali l'*Ocse* (Organizzazione per la Cooperazione e lo sviluppo), il Fondo monetario internazionale e la Commissione europea hanno elaborato veri e propri manuali a contenuto pratico-descrittivo che, sulla base delle migliori esperienze internazionali evidenziano le caratteristiche di un buon sistema di bilancio; cfr. "*La valutazione della spesa e il processo di bilancio*" di G. Pisauro, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 7/2010, pag. 684.

¹⁵ Con tale procedura si ridefiniscono priorità e obiettivi e si formulano proposte di revisione della struttura dell'Amministrazione.

dell'ultimo anno di ciascun triennio, dovrà essere il perno della *spending review* e della programmazione triennale¹⁶.

Circa il processo *top-down* di formazione del bilancio, esso non è stato inserito nel sistema della L. 196/2009 che, nei primi due commi dell'art. 23, conferma le procedure di tipo *bottom-up* già esistenti, attraverso le quali le varie amministrazioni inviano le proposte al MEF, che le vaglia al di fuori di alcun vincolo a monte del processo, escluso quello costituito dalla legislazione vigente.

Permangono quindi i noti difetti di tale sistema, consistenti essenzialmente nel non permettere l'emersione delle priorità politiche, con conseguente difficoltà del controllo e nella tendenza a causare l'aumento della spesa.

Nonostante la mancata introduzione della procedura *top-down*, può comunque considerarsi che, in prospettiva, la L. 196/2009 potrebbe rivelarsi innovativa sotto molti aspetti, contenendo in sé i presupposti per interessanti sviluppi¹⁷; l'articolo 40, riguardante il completamento della revisione della struttura del bilancio contiene, in proposito, tre principi fondamentali e precisamente: la introduzione della programmazione triennale delle risorse e degli obiettivi delle pubbliche amministrazioni; l'introduzione di criteri per la fissazione di limiti per le spese rimodulabili del bilancio dello Stato, individuati dalla Decisione di finanza pubblica e coerente con la programmazione triennale delle risorse; infine la previsione degli obiettivi da conseguire nel triennio e i relativi tempi, in coerenza con i limiti di spesa prestabiliti.

8. La programmazione di bilancio nella riforma della contabilità pubblica

La programmazione congiunta Stato–Autonomie locali è prevista dall'art. 10 della L. 196/2009 e si concretizza nell'invio alla Conferenza unificata delle linee guida per la ripartizione degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, al fine dell'espressione del relativo parere che, acquisito dal Governo nell'ambito della procedura di formazione della decisione di finanza pubblica, consente l'invio delle linee guida alle Camere.

Il sistema di programmazione congiunta potrà avvalersi dei tempi relativamente lunghi a tal fine previsti dalla legge, a scapito di quelli destinati alle misure della manovra annuale, ridottisi notevolmente; tali tempi sembrerebbero adeguati a permettere alle amministrazioni locali di esprimere idonee proiezioni

¹⁶ Tale ultimo documento ha, almeno per ora, notevoli differenze con le *spending reviews* inglesi, che sono veri e propri bilanci pluriennali che fissano limiti triennali per la spesa dei Ministeri ai quali corrisponde una serie di obiettivi, in termini di *standards* dei servizi concordati tra il Ministero del tesoro e i Ministeri (*Public Service Agreements*) sui risultati che ciascuno deve ottenere, date le risorse finanziarie a sua disposizione.

¹⁷ Sia in termini di deleghe che di attuazione delle disposizioni già vigenti.

programmatiche, considerata anche la disponibilità di tutti gli altri documenti la cui emanazione è prevista a partire dal mese di gennaio di ogni anno¹⁸.

Senza volere approfondire maggiormente l'argomento cui altri hanno provveduto in maniera dettagliata ed esaustiva e ai quali si rinvia,¹⁹ si ritiene fondamentale non trascurare la prevista futura impostazione dei bilanci di regioni e comuni per missioni e programmi, secondo regole uniformi e conformi a quelle utilizzate dai singoli Ministeri, in linea con la classificazione economica individuata dai regolamenti comunitari; si auspica, inoltre, l'adozione di un comune piano dei conti, essendo la leggibilità e la comparabilità requisiti imprescindibili alla gestione del bilancio.

9. Il controllo amministrativo del bilancio

Relativamente alla terza questione, e cioè quella del controllo amministrativo sulla esecuzione del bilancio, la L. 196/2009 sembra in maniera esaustiva prendere in

¹⁸ La. 196/2009 (salve le modifiche che potrebbero derivare dall'attuazione del "semestre europeo"), prevede la produzione dei documenti indicati, alle scadenze che seguono. **Gennaio**: relazione mensile, da parte del Ministero dell'economia, sul conto consolidato di cassa dell'Amministrazione centrale e rapporto sull'andamento delle entrate tributarie e contributive; **marzo**: comunicazione, da parte dell'ISTAT, dei dati di consuntivo del conto economico delle amministrazioni pubbliche; circolare del MEF sull'assestamento del bilancio per l'esercizio in corso e sui criteri di redazione delle previsioni di bilancio annuale e pluriennale per l'esercizio successivo; **aprile**: conto del bilancio e conto del patrimonio relativo all'anno precedente, presentato da ciascun Ministero alla Ragioneria generale dello Stato, per la redazione del rendiconto; presentazione, rispettivamente da parte del Governo e del MEF, della relazione sull'economia e finanza pubblica (contenente il conto economico delle PA, il saldo di cassa e l'analisi del fabbisogno) per l'anno in corso e per i due successivi, e della relazione generale sulla situazione economica del paese per l'anno precedente; **maggio**: trasmissione alla Corte dei conti, da parte del MEF, del rendiconto generale dello Stato relativo all'anno precedente al fine della parifica; **giugno**: relazione sullo stato della spesa, trasmesso da ciascun ministero alle Camere al fine dell'analisi dell'efficacia dell'allocazione delle risorse e dell'efficienza dell'azione amministrativa rispetto alle missioni e ai programmi del bilancio dello Stato; presentazione al Parlamento, ove necessario del disegno di legge di assestamento del bilancio dello Stato per l'anno in corso; circolare del MEF contenente indicazioni per la redazione delle relazioni sullo stato della spesa che ciascun Ministero è tenuto a presentare alle Commissioni parlamentari di merito entro il 20 di settembre; **luglio**: invio, da parte del governo, alla Conferenza unificata, delle linee guida per la ripartizione degli obiettivi programmatici; esame dei disegni di legge di assestamento e di approvazione del rendiconto; predisposizione ed invio al Parlamento entro il 20 luglio, da parte del MEF, del rapporto triennale di analisi e valutazione della spesa; **settembre**: espressione del parere entro il 10 settembre, da parte della Conferenza unificata, sulle linee guida del Governo per la ripartizione degli obiettivi programmatici; presentazione entro il 20 settembre alle Camere della decisione di finanza pubblica (DPF); **ottobre**: presentazione alle Camere del disegno di legge di stabilità (ex finanziaria) e del disegno di legge di bilancio; **novembre**: presentazione entro il 15 novembre dei provvedimenti collegati e, entro il 30 novembre, della relazione trimestrale (II trimestre) sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche; **dicembre**: aggiornamento del programma di stabilità alla Commissione europea; presentazione, da parte delle Amministrazioni statali, della previsione della evoluzione attesa dei flussi di cassa per l'anno seguente.

¹⁹ Cfr., tra gli altri, A. Villa, *La triennialità della manovra, l'articolazione del bilancio, la contabilità economica*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 7 /2010, pag. 674, che tra l'altro sottolinea la mancata previsione, nella nuova legge di bilancio 196/2009, degli strumenti di programmazione per "funzioni", impedendo il duplice vantaggio della migliore individuazione del contributo di ciascuna amministrazione al raggiungimento degli obiettivi preventivamente concordati su cui poter facilmente innestare la classificazione Cofog (*Classification of the functions of government*) così da acquisire informazioni più ampie, utili ai fini della definizione del quadro economico-funzionale della PA.

considerazione numerosi interessanti aspetti quali ipotesi di monitoraggio, verifica, analisi, valutazione della spesa e dei suoi risultati²⁰ attraverso attività volte:

- al consolidamento delle operazioni delle pubbliche amministrazioni;
- alla valutazione della coerenza fra l'evoluzione delle grandezze di finanza pubblica e gli obiettivi stabiliti con il Dfp;
- alla verifica a consuntivo del raggiungimento degli obiettivi;
- al monitoraggio degli effetti finanziari di quanto previsto dalla manovra finanziaria e dei principali provvedimenti adottati in corso d'anno;
- alla verifica, da parte dei servizi ispettivi di finanza pubblica, della regolarità amministrativo-contabile della gestione delle pubbliche amministrazioni (escluse regioni e province autonome).

L'attività di cui sopra dovrebbe essere attuata attraverso la realizzazione di un idoneo sistema informativo presso il MEF, riguardante i dati di tutte le amministrazioni, comprese quelle regionali e locali, anche ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale.

I risultati del controllo sui conti pubblici, infine, dovranno essere comunicati dalla Ragioneria generale dello Stato, al Parlamento, alla Conferenza permanente per l'attuazione del federalismo fiscale ed alla Commissione tecnica paritetica²¹.

10. Conclusioni

In conclusione sembra potersi sostenere che vi sono, ad oggi, strumenti idonei per gestire la politica di bilancio, sia nel contesto di forti autonomie (regionali e locali)²², sia nel rispetto dei vincoli imposti dalla partecipazione dell'Italia all'Unione europea.

A sua volta, il controllo esterno della Corte dei conti è in grado di sostenere, con le sue valutazioni indipendenti, la trasformazione dell'ordinamento verso un assetto "multilivello", nel quale la coesione delle diverse componenti non può che essere assicurata da comportamenti coerenti rispetto agli obiettivi generali di finanza pubblica e, quindi, dalla garanzia di corretta gestione della finanza nazionale e delle finanze regionali e locali, anche in relazione all'osservanza dei vincoli comunitari;

²⁰ Per un approfondimento della materia cfr. G. D'Auria, *I controlli e la copertura finanziaria delle leggi*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 7 /2010, pag. 688.

²¹ A livello comunitario è stato dato ampio risalto alla programmazione e al controllo in corso di esecuzione del bilancio, oltre che all'attuazione di un sistema di regole e procedure di bilancio volte alla facile lettura dei dati a consuntivo; la proposta del "semestre europeo", che dovrebbe avviarsi all'inizio del 2011, prevede infatti il coordinamento *ex ante* delle politiche economiche, con una valutazione concomitante dei programmi di stabilità e convergenza e dei programmi nazionali in tema di riforma; in sostanza in ambito comunitario si richiedono, da una parte l'utilizzo di tecniche di bilancio che consentano una facile lettura dei dati di consuntivo in esso contenuti e, dall'altra, un potenziamento della fase di prevenzione e monitoraggio in corso d'anno.

²² ...pur se l'art. 9 della legge n. 42 del 5 maggio 2009, riguardante "Principi e criteri direttivi in ordine alla determinazione dell'entità e del riparto del fondo perequativo a favore delle regioni", pone ad oggi una enorme questione la cui risoluzione comporterà problemi di non facile soluzione.

garanzia che soltanto un organo – per l'appunto – indipendente da tutte le componenti del sistema è in grado di fornire.

Come ha detto il Presidente della Corte, Luigi Giampaolino, nel suo discorso di insediamento del 19 ottobre 2010, la Corte dei conti “deve essere pronta ad offrire, attraverso le proprie valutazioni di organo tecnico, competente ed indipendente, elementi di conoscenza, riflessione e valutazione sia al Parlamento, sia al Governo, sia agli organi della rappresentanza regionale e locale sia, infine, all'opinione pubblica”, nelle diverse fasi di attuazione della manovra di bilancio, nell'interesse di tutte le componenti della Repubblica e della stessa finanza comunitaria.