



## CAPITOLO 1 FINANZE COMUNALI NELLA CRISI

### CICLO ECONOMICO E FINANZA COMUNALE

#### *Il contesto economico di riferimento*

Alla fine del 2010 il Pil dell'economia italiana si è posizionato su un livello ancora di oltre il 5 per cento inferiore rispetto ai precedenti massimi.

Il rapporto fra deficit pubblico e Pil, dopo il picco del 5,4 per cento nel 2009, si è collocato nel 2010 al 4,6 per cento.

Le modifiche in corso del Patto di stabilità europeo definiranno con buona probabilità piani di rientro vincolanti per i Paesi a debito elevato, accrescendo l'enfasi sulla traiettoria del rientro del rapporto debito/Pil.

Si profila quindi uno scenario caratterizzato da limiti nella disponibilità di risorse per tutti gli attori della finanza pubblica italiana, e in particolar modo per la finanza locale.

Il biennio 2011-2012 si può definire come il periodo in cui le finanze degli Enti locali subiscono in misura maggiore le conseguenze della recessione.

#### *Ciclo economico e bilancio pubblico*

La crisi economica ha inciso sull'evoluzione dei bilanci pubblici.

In Italia, così come in altri Paesi, si è osservato un andamento molto debole delle entrate, legato evidentemente all'evoluzione sfavorevole delle basi imponibili, mentre sono aumentate alcune voci di spesa, che risentono maggiormente del ciclo, soprattutto quelle legate al sostegno alla disoccupazione.

In genere, un punto in meno di crescita del Pil genera un maggiore disavanzo in quota al prodotto di circa 0,5 punti percentuali.

#### *Ciclo economico e bilanci dei Comuni*

I dati di contabilità nazionale hanno evidenziato nel corso del 2009 un ulteriore miglioramento del saldo di bilancio dei Comuni italiani, portatosi praticamente in pareggio.

Questo non vuol dire che i conti comunali sono insensibili alla crisi, ma semplicemente che sono comunque condizionati da un Patto di Stabilità Interno rigido: quando il bilancio tende a deteriorarsi in virtù di fattori legati all'andamento dell'economia, gli Enti sono obbligati ad attuare politiche volte a cercare di aumentare le entrate o a contenere le spese.

Questo rende la politica degli Enti di tipo pro-ciclico: si spende meno quando ci sarebbe bisogno di maggiore spesa per contrastare la crisi, e si spende di più quando ce ne sarebbe meno bisogno perché l'economia va bene.

Sul versante delle entrate, mentre le entrate proprie comunali sono caratterizzate da una ciclicità contenuta, quelle trasferite dallo Stato e dalle Regioni dipendono dalle condizioni finanziarie di questi Enti. Di fatto, proprio la componente dei trasferimenti ha risentito negli ultimi anni in maniera indiretta del ciclo, nella misura in cui la maggiore o minore disponibilità di risorse da parte delle Amministrazioni centrali ha condizionato l'entità dei trasferimenti che queste sono state in grado di erogare alla periferia

In particolare, un rallentamento della crescita dell'economia pari all'1 per cento storicamente si accompagna mediamente, con un ritardo di un anno, ad una minore crescita delle entrate dei Comuni del 2 per cento.

Nella crisi più recente, le entrate del 2009 (e probabilmente del 2010) hanno risentito poco dell'effetto della crisi, riflettendo l'impostazione della politica di bilancio nazionale che, analogamente a quanto accaduto in altri Paesi, ha deciso di lasciare che gli stabilizzatori automatici del ciclo operassero liberamente e quindi non si è trovata nella necessità di ridurre i trasferimenti ai Comuni nel corso della crisi.

A partire dal 2011, invece, vale a dire con un ritardo di due anni rispetto al conseguimento del punto di minimo del ciclo economico, gli effetti della crisi si trasmettono ai Comuni attraverso il taglio dei trasferimenti, replicando l'elasticità storica riscontrata e definendo uno scenario finanziario molto problematico per il biennio in corso.

### *Ciclo economico e bilanci dei Comuni con il federalismo municipale: cosa cambia in prospettiva*

Gli effetti della manovra di finanza pubblica sui trasferimenti si fanno sentire già dal 2012-2013, anni corrispondenti alla fase transitoria del federalismo municipale, in cui una parte dei trasferimenti viene soppressa a fronte della devoluzione agli Enti di alcuni tributi, mentre sulle risorse trasferite grava ancora il taglio imposto dalla manovra varata nell'estate del 2010. Diversamente dai trasferimenti, che reagiscono solo in seconda battuta all'andamento del ciclo economico, i tributi devoluti dovrebbero in linea di principio seguire l'evoluzione delle basi imponibili con ritardi temporali relativamente contenuti, al massimo di un anno. Se si considera quindi che i trasferimenti presentano comunque una reazione almeno ritardata al ciclo, se ne può quindi desumere che il passaggio da trasferimenti a tributi propri, data la natura di questi, possa paradossalmente ridurre la pro ciclicità delle entrate dei bilanci comunali rendendole più stabili rispetto all'andamento del ciclo economico.

Un altro aspetto da segnalare è che si tratta di basi caratterizzate da elevata stabilità nel breve periodo, ma che possono presentare andamenti devianti da quelli tradizionali anche per periodi lunghi. A titolo esemplificativo, gli investimenti per il solo comparto abitativo hanno cumulato una contrazione del 12 per cento in un triennio e che, sulla scia di quanto si registra anche a livello internazionale, le chances di recupero per i prossimi anni appaiono limitate. Questo determinerebbe un calo strutturale del livello del gettito immobiliare.

Infine, l'introduzione di margini di autonomia tributaria per gli Enti, potrebbe, per dati vincoli sui saldi, modificare le caratteristiche della reazione delle finanze comunali al ciclo, eventualmente determinando una tendenza delle Amministrazioni a compensare eventuali cadute del gettito dei tributi più sensibili al ciclo attraverso aumenti discrezionali delle aliquote, piuttosto che preferendo contrazioni delle spese, come accaduto nel corso degli ultimi anni.

### *Spese dei Comuni e ciclo economico*

Nel corso del biennio 2008-2009, e secondo le stime anche nel 2010, si riscontra una sostanziale invarianza dei livelli di spesa pro capite espressi in termini reali. L'incremento significativo dei livelli di spesa in quota di Pil riflette essenzialmente l'effetto di contrazione del denominatore più che una particolare vivacità delle uscite degli Enti.

L'andamento della spesa è legato alla struttura del Patto di Stabilità Interno: i Comuni, dato un obiettivo sul saldo dal quale non possono derogare, tendono a rispondere alle oscillazioni delle entrate adeguando al loro andamento l'ammontare delle spese.

Pertanto, mentre solitamente la spesa pubblica si muove in direzione anticiclica, soprattutto perché nelle fasi di crisi vengono attivate spese di carattere sociale, nel caso dei Comuni vale il contrario, perché prevale l'effetto legato ai vincoli dal versante delle risorse. Ne consegue che, in una prospettiva storica recente, entrate e uscite dei Comuni si muovono allo stesso modo.

Tale tipo di evidenza pare suggerire anche che gli effetti della crisi sulla spesa dei Comuni si vedranno dal 2011, quando la riduzione dei trasferimenti ridurrà le entrate e andrà conseguentemente a penalizzare la dinamica della spesa.

### *Una scomposizione della spesa*

La stabilità dei livelli di spesa nel complesso sottende una drastica ricomposizione a svantaggio del peso degli investimenti, giunto ai minimi storici, e a favore di un incremento della spesa corrente.

In termini reali la spesa corrente ha continuato ad espandersi di circa 8 euro per abitante all'anno raggiungendo gli 815 euro nel 2009, mentre la spesa in conto capitale nel 2008-2009 si porta a 285 euro per abitante, 33 in meno rispetto al dato medio del biennio precedente.

Tale dinamiche dipendono non solo dalla reazione delle componenti di spesa al ciclo, che sono più pronunciate nel caso degli investimenti, ma anche da un trend di fondo che vede costantemente sacrificare spesa in conto capitale a favore di quella corrente.

Si tratta di una tendenza di fondo del tutto inadeguata rispetto all'esigenza di attenuare il grave ritardo nella dotazione infrastrutturale del Paese rispetto ai principali concorrenti internazionali.

### *Alcune considerazioni di policy*

Dall'analisi della finanza comunale emergono due tipi di problemi distinti: il primo è quello della pro-ciclicità delle regole che sovrintendono la dinamica delle entrate e i flussi di spesa,

mentre il secondo è rappresentato dalla tendenza allo spiazzamento della spesa in conto capitale da parte della spesa corrente.

Rispetto alla questione della pro-ciclicità sono perseguibili due strade.

- l'introduzione di elementi di discrezionalità rispetto all'impostazione del Patto di Stabilità Interno, come ad esempio la possibilità di smaltire residui fuori dal Patto;
- la definizione esplicita di obiettivi per i saldi dei Comuni sulla base di una qualche nozione di saldo strutturale, ovvero depurato dagli effetti del ciclo sull'andamento delle diverse poste della finanza comunale.

Rispetto alla questione della compressione della spesa in conto capitale, invece, la risposta che sembrerebbe naturale è rappresentata dalla modifica dei *target* del Patto di Stabilità Interno, accostando alle indicazioni in termini di saldo-obiettivo, anche alcuni vincoli costruiti sulla base dell'ammontare delle risorse destinate ad alcune voci di spesa, tipicamente concedendo maggiori margini di manovra per gli investimenti. Si tratterebbe cioè di perseguire almeno parzialmente una impostazione in termini di "golden rule".

#### INVESTIMENTI DEI COMUNI E TERRITORIO

Meno investimenti al Sud - La spesa espressa ai prezzi del 2008 è risultata mediamente pari fra il 2004 e il 2009 a 251 euro per abitante nelle Regioni del Mezzogiorno, a 274 euro al centro, a 323 euro nelle Regioni settentrionali. I livelli al Nord superano quindi quelli del Mezzogiorno di quasi il 30 per cento. Questo ordinamento territoriale vale anche per la spesa corrente, ma in misura meno marcata di quanto si osserva per la spesa in conto capitale: la spesa corrente al Nord, sempre nella media del quinquennio considerato risulta pari a 877 euro per abitante, del 12 per cento sopra quella del Mezzogiorno (732 euro), ma il valore è nettamente più elevato in questo caso nelle Regioni del Centro (934 euro per abitante). Questo risultato costituisce di per sé una conferma del fatto che dove le risorse disponibili sono inferiori, a risentirne in misura maggiore è soprattutto la spesa per investimenti, a fronte di divari meno pronunciati per le voci della spesa corrente. Ne consegue che la spesa è inferiore in termini pro capite nelle aree del Paese dove la dotazione infrastrutturale è più fragile. La situazione attuale tende quindi ad amplificare i già ampi differenziali esistenti.

Ma gli *outlier* sono le Regioni a Statuto Speciale - L'aspetto da segnalare è però che la maggiore fonte di disomogeneità a livello nazionale è rappresentata comunque dai valori di spesa nei Comuni delle Regioni a Statuto Speciale. In tutte le Regioni a Statuto Speciale i Comuni hanno livelli della spesa per investimenti pro capite largamente superiori a quelli medi dei Comuni delle altre Regioni, ad eccezione del dato della Sicilia, che costituisce a sua volta un caso a parte data la forte distorsione della composizione della spesa verso le voci della spesa corrente, e a scapito degli investimenti.

In media il divario Nord-Sud escludendo le Regioni a Statuto Speciale si riduce molto. Se nel complesso al Nord la spesa pro capite per investimenti supera del 29 per cento quella del Mezzogiorno, al netto delle Regioni a Statuto Speciale la differenza scende al 17 per cento.

Le Regioni piccole hanno valori degli investimenti più elevati. L'aspetto interessante è che la gerarchia sui livelli di spesa per investimenti distribuisce le diverse Regioni in maniera meno

uniforme lungo il territorio rispetto a quanto ci si sarebbe potuto attendere. Ai primi posti della graduatoria della spesa per investimenti vi sono Regioni piccole - nell'ordine Molise, Basilicata e Umbria.

## **LE PROSPETTIVE PER IL PROSSIMO TRIENNIO: UN AGGIORNAMENTO**

### ***Legge di Stabilità e nuovo Patto di Stabilità Interno***

Le previsioni sull'andamento dei saldi della finanza comunale per il prossimo triennio risentono essenzialmente dell'impatto della Legge di Stabilità sui conti dei Comuni, mentre le modifiche apportate al PSI circa le modalità di calcolo del saldo obiettivo per il triennio 2011-2013 non modificano nella sostanza le prospettive per i conti comunali.

La Legge di Stabilità prevede un taglio lineare ai trasferimenti erariali nei confronti dei Comuni per 1,5 miliardi nel 2011 e per 2,5 miliardi per il ciascuno degli anni 2012 e 2013.

La Legge di Stabilità ha stanziato invero risorse che avrebbero dovuto rimodulare l'obiettivo per l'anno 2011 per circa 480 milioni di euro, ma l'apposito DPCM, su cui è stata già raggiunta l'intesa in Conferenza Stato-città ed autonomie locali, non è stato ancora pubblicato. Il provvedimento dovrebbe contenere l'introduzione di una clausola di salvaguardia per i Comuni, che prescrive che l'obiettivo del Patto di stabilità per i Comuni non può essere, in rapporto alla spesa media corrente del triennio 2006-2008, superiore ad una determinata soglia, individuata nel 5,4 per cento per gli Enti sotto i 10mila abitanti, nel 7 per cento per i Comuni con popolazione compresa tra 10 e 200mila abitanti e pari al 10,5 per cento per gli Enti con più di 200mila abitanti.

Rispetto all'impianto della Legge di Stabilità, qualche apertura verso le finanze dei Comuni è arrivata anche con la pubblicazione del decreto legislativo che introduce il federalismo municipale. In particolare, il decreto prevede lo sblocco graduale dell'autonomia tributaria relativamente alle aliquote dell'addizionale IRPEF. Si tratta comunque di un provvedimento che avrà effetti di entità modesta, dato che si applica ai soli Comuni che non hanno ancora introdotto l'addizionale o la cui aliquota sia inferiore al 0,4 per cento, con un limite massimo di incremento annuale dello 0,2 per cento.

### ***La previsione***

Alla luce di quanto osservato, il percorso delle finanze comunali rimane essenzialmente orientato al raggiungimento degli obiettivi imposti dal Patto di Stabilità Interno e dalla manovra illustrata nel paragrafo precedente, partendo da spazi di autonomia ancora molto esigui.

In generale, le stime, elaborate da Ref. prevedono per ciascun anno del 2011-2013 il raggiungimento di un avanzo di bilancio per il comparto comunale, proseguendo il percorso virtuoso intrapreso a partire dal 2004.

Nonostante lo sforzo di contenimento della spesa stimato, il saldo di bilancio dei Comuni non sarebbe comunque tale da centrare gli obiettivi imposti dal Patto di Stabilità Interno per il triennio 2011-2013.

Partendo da questa base e prendendo atto della mancanza di discrezionalità dal lato delle entrate, la contrazione della spesa dovrebbe essere ben più ampia per raggiungere l'obiettivo imposto dal Patto di stabilità e dalla manovra e totalizzare un avanzo di circa 2,5-3,0 miliardi di euro nel periodo 2011-2013.

Ipotizzando, a scopo esemplificativo, che lo sforzo residuo dei Comuni si concentri sulla sola spesa in conto capitale, la contrazione dovrebbe essere pari al 15 per cento in quattro anni, passando dai 17,2 miliardi del 2009 a circa 14,5 miliardi nel 2013, con un taglio complessivo sulla spesa in conto capitale di 2,5 miliardi di euro. Nel contesto attuale delineato dal taglio dei trasferimenti ed all'assenza di spazi importanti per l'incremento dell'autonomia tributaria l'obiettivo posto comporta azioni impossibili da realizzare. Lo scenario plausibile di riduzione delle spese in conto capitale non può essere superiore al 5 per cento, passando dai 17,2 miliardi del 2009 a 16,2 miliardi nel 2013, realizzando quindi un obiettivo inferiore a quello posto.

Il mancato rispetto degli obiettivi, così come prospettato dal quadro presentato, non deve essere inteso come una forma di lassismo degli Enti.

Al fine di misurare lo "sforzo" richiesto alle Amministrazioni comunali, infatti, bisogna tenere presente, oltre alla dimensione dei vincoli stabiliti in termini di saldo, anche i vincoli cui gli Enti sono sottoposti dati i tagli ai trasferimenti e l'assenza di spazi per incrementare l'autonomia tributaria.

Per questa ragione si può definire lo "sforzo" come impegno degli Enti rispetto alle aree di intervento sulle quali questi possono operare effettivamente con margini di discrezionalità per vincoli esterni dati.

Negli ultimi trent'anni l'impegno dei Comuni così misurato ha conosciuto delle fasi alterne, di "prosperità" e di "austerità" delle finanze comunali. Le fasi "austere" della finanza comunale corrispondono ai primi anni novanta, e proprio al periodo più recente, con l'aggravante che quest'ultima fase risulta più estesa dal punto di vista temporale oltre che decisamente più intensa, sia che si consideri l'ipotesi con rispetto del Patto di stabilità, che quella leggermente meno ambiziosa descritta nelle previsioni REF.

Si tratterebbe pertanto di realizzare una politica di contenimento della spesa e/o di aumento delle entrate proprie che non ha precedenti nella storia degli ultimi trent'anni, e che qualifica il prossimo triennio come un momento eccezionalmente impegnativo per gli amministratori dei Comuni italiani.

## CAPITOLO 2

### PATTO DI STABILITÀ INTERNO REGIONALIZZATO: QUALI MARGINI?

Per sopperire all'eccessiva rigidità dei vincoli imposti dallo Stato centrale per il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, che non dipendono tanto dalla struttura del Patto di Stabilità Interno nazionale, quanto dal valore della manovra imposta ai Comuni, il legislatore nazionale ha introdotto la possibilità di declinare su base regionale il Patto di stabilità in modo da adattare, ove possibile, le misure di coordinamento della finanza pubblica, alle differenti realtà territoriali.

Nella sostanza, la *ratio* del Patto regionale consiste nell'aggregare a livello regionale i singoli obiettivi definiti a livello statale e consentire, sulla stessa base territoriale, degli scambi all'interno dell'obiettivo che, fatto salvo il risultato complessivo, permettano in ciascun anno agli Enti più in difficoltà nel raggiungere il loro *target*, di utilizzare parte degli spazi finanziari lasciati liberi da Enti dello stesso territorio, siano essi Comuni, Province o la Regione.

L'idea del Patto regionale nasce anche dalla constatazione che, nell'ultimo quinquennio, i Comuni hanno sopravanzato anche in misura consistente gli obiettivi di Patto di stabilità loro assegnati, concorrendo oltre quanto richiesto alla correzione dei saldi di finanza pubblica. Il paradosso di questa situazione è che tale maggiore sforzo non si è tradotto in un vantaggio per i Comuni ma è andato a concorrere al risanamento della finanza pubblica, senza alcun ritorno né per i Comuni che l'hanno prodotto, né per il comparto che, ragionevolmente, avrebbe potuto giovare di un alleggerimento futuro del carico della manovra.

In questa logica, il Patto di stabilità regionale dovrebbe rappresentare un utile strumento per evitare che tali risorse vadano "sprecate", prevedendo la possibilità di compensare eventuali sforamenti del Patto di stabilità generati da alcuni Comuni della regione, con i margini di superamento dell'obiettivo del Patto registrati da altri Comuni dello stesso territorio.

Di più, il patto regionale, se associato ad un'efficace programmazione delle risorse, dovrebbe consentire agli Enti che si trovino in condizioni finanziarie adeguate di effettuare quegli investimenti oggi bloccati dai vincoli troppo stringenti del patto nazionale, attraverso una rimodulazione degli obiettivi loro assegnati.

In estrema sintesi, quindi, il Patto regionalizzato dovrebbe essere la modalità, da un lato, per consentire una cooperazione multilivello nel conseguimento degli obiettivi, dall'altro per spostare dal centro alla periferia la *governance* della finanza locale per migliorare la flessibilità del PSI.

È su queste basi che, a partire dal decreto legge 112 del 2008 è stato avviato un percorso normativo che ha introdotto nel nostro ordinamento la facoltà di istituire dei Patti di Stabilità di tipo territoriale. Tuttavia, nonostante questo sforzo da parte del legislatore, i risultati finora conseguiti e quelli conseguibili, appaiono nettamente inferiori alle aspettative.

Innanzitutto, occorre sottolineare come il contributo finora dato da alcune Regioni ai Comuni del loro territorio sia dipeso essenzialmente da un cattivo disegno degli obiettivi per tali Enti.

In quelle Regioni dove l'obiettivo regionale, espresso in termini di tetto alla spesa, è stato particolarmente benevolo, nel senso che il livello di spesa conseguibile era addirittura superiore alle entrate disponibili, le Regioni hanno "concesso" ai Comuni di occupare gli spazi finanziari non sfruttabili. Viceversa, nella maggior parte delle Regioni dove tali margini sul bilancio non esistevano, la cooperazione tra livelli di governo è stata molto meno evidente.

Per quanto riguarda invece l'effettiva capacità del Patto regionale di realizzare compensazioni tra Comuni per rendere più flessibile il PSI e liberare risorse per finanziare il pagamento di spese in conto capitale, l'analisi condotta in questo studio non giustificherebbe molto entusiasmo sul tema.

#### UN APPROCCIO QUANTITATIVO PER VALUTARE IL PATTO DI STABILITÀ REGIONALIZZATO

La scelta di adottare un patto regionalizzato risiede essenzialmente nella convinzione che, su base regionale, siano possibili compensazioni in grado di rendere più flessibile l'adozione di un regola fiscale senza disperderne il suo rigore.

L'obiettivo di questo lavoro è quello di trovare riscontro numerico a tale posizione, valutando se effettivamente esistano a livello regionale quegli spazi di manovra che un assetto regionalizzato del Patto potrebbe consentire di sfruttare.

Per fare ciò, si offre una panoramica, con dettaglio regionale, del numero di Comuni che ha superato l'obiettivo imposto dal Patto di Stabilità Interno e di quelli che invece non l'hanno raggiunto, violando il Patto. Oltre al numero degli Enti, vengono prese in considerazione i valori di tali scostamenti, per misurare la dimensione degli eventuali "mercati" di scambio/compensazione regionali.

E' molto importante sottolineare che l'analisi sull'effettiva adottabilità di un sistema di patto regionale, è condizionata dal fatto che i comportamenti e le grandezze osservate per il 2009 si riferiscono ad uno scenario nel quale il patto regionale di fatto non esisteva: in altre parole la gestione delle risorse da parte dei Comuni nel 2009 non era "influenzata" dall'esistenza di un Patto regionale, alla luce del quale i comportamenti dei Comuni si sarebbero potuti dimostrare molto differenti. L'analisi risulta comunque utile poiché spiega la misura e le modalità con cui si sono realizzati i margini di rispetto del Patto nel 2009, rilevando quindi se esistano realtà nelle quali "fisiologicamente" una compensazione regionale dei margini abbia ragione di esistere.

Per verificare l'opportunità di istituire un Patto di tipo regionale viene quindi utilizzato un indicatore di capienza dei margini, espresso come rapporto tra il margine negativo, in valore assoluto, e il margine positivo. Tale variabile serve per misurare il grado di realizzabilità di un Patto di tipo regionale poiché si ipotizza che la condizione per attuare una territorializzazione del Patto sia la presenza di una soddisfacente compensazione dei margini, tra quelli in supero e quelli in difetto del Patto, all'interno della regione.

Tra le Regioni con i migliori livelli dell'indicatore di capienza dei margini, che sono quelli compresi tra 40 e 160%, si segnalano la Lombardia (125%), il Veneto (74%), l'Abruzzo (49%), l'Umbria (49%) e la Liguria (47%), mentre le altre Regioni presentano valori esterni al range.

Tali realtà, caratterizzate da una marcata asimmetria tra dimensione del “supero” dell’obiettivo e quella del *gap* dal medesimo, sembrerebbero non essere adatte a declinare regionalmente il Patto di stabilità, poiché non presentano una disomogeneità nella formazione del margine tale da necessitare del coordinamento della Regione: in altri termini se la grande maggioranza degli Enti di una regione presenta una situazione di creazione di margine positivo o, alternativamente, negativo, viene meno l’utilità di un sistema di compensazione regionale.

#### LA STRUTTURA DEI MERCATI DI SCAMBIO REGIONALI

Oltre alla dimensione complessiva dei possibili mercati della compensazione, per poter valutare concretamente le effettive implicazioni derivanti dall’adozione di stanze di compensazione regionali bisogna prendere in considerazione la struttura di tali mercati, ovvero la dimensione e la modalità con cui il margine positivo (rispetto patto) e negativo (non rispetto patto) si ripartiscono all’interno delle regioni.

L’obiettivo è quello di comprendere se i margini si generino in capo a un gruppo numeroso o esiguo di Comuni, se sussistano quindi delle posizioni di vantaggio nella contrattazione per taluni Enti e, soprattutto, se tale struttura sia di una complessità tale da richiedere un soggetto terzo che curi la compensazione.

Relativamente al *quantum*, si rileva una consistenza del margine positivo e negativo rispettivamente pari a quasi 1.670 e -540 milioni di euro, da cui scaturisce un margine netto di circa 1.130 milioni di euro ed un indicatore di capienza dei margini pari al 32,3%.

In merito invece alle modalità con cui tali margini vengono creati, si evidenzia come il margine positivo sia prodotto da ben 2.049 Enti contro i 216 che hanno generato uno scostamento negativo, con i primi che in ogni regione superano per numerosità i secondi.

Il livello di concentrazione è superiore nei Comuni con scostamento dall’obiettivo positivo, dove il 50% del margine, in media, viene generato da meno del 10% degli Enti, e dove il 90% del margine, sempre in media, si realizza in capo a meno della metà degli Enti. Nel gruppo dei negativi invece il 50% del margine è detenuto dal 36% dei Comuni e il 90% del margine è creato dal 75% degli Enti del gruppo, mostrando maggiore equilibrio nella distribuzione.

Per comprendere attraverso quali forme di mercato domanda ed offerta (potenziale) si potrebbero incontrare, si analizza la numerosità di Comuni che domandano margine, individuando il numero minimo (da qui in avanti *offerta concentrata*) e il numero massimo di Enti (da qui in avanti *offerta diffusa*) necessari a soddisfare, dal lato dell’offerta, tale domanda.

Si potrebbe dare il caso di domanda coperta da un esiguo numero di Enti in cui l’offerta risulti molto concentrata (pochi Comuni con margini ampi di superamento degli obiettivi), oppure quello in cui l’offerta è composta dal massimo numero possibile di Enti che sul territorio hanno registrato un surplus rispetto agli obiettivi, che nel caso sono quelli con i margini positivi più ristretti. Prendendo in considerazione quest’ultimo aspetto, anche in situazioni più concentrate si valuta la possibilità di ricavare un ruolo per la Regione come Ente regolatore del processo.

Sapendo che in tutte le Regioni la domanda si genera in capo ad un numero esiguo di Amministrazioni, con un margine che può essere soddisfatto sia con una *offerta concentrata* sia con una *offerta diffusa*, si osserva come tale numerosità venga ridimensionata andando ad analizzare con maggiore dettaglio la composizione dell'*offerta diffusa*.

Lo scopo è quello di vedere se tale offerta sia composta da Enti la cui incidenza è bassa rispetto al complesso del margine positivo, oppure se si verificano situazioni in cui all'interno del gruppo siano presenti Comuni in grado di influenzare l'offerta, in forza della loro maggiore incidenza sul margine positivo complessivamente prodotto sul territorio.

Il dato che appare interessante è che in questo caso si rileva un comportamento diverso tra le Regioni interne od esterne al *range* dell'indicatore di capienza: le Regioni che presentano una buona capienza dei margini, infatti, mostrano un'incidenza massima dell'ultimo Ente dell'*offerta diffusa* che appare nettamente superiore a quella delle Regioni esterne al *range*, e questo è particolarmente vero per la Lombardia, per l'Umbria e per la Liguria.

In conclusione, se l'indicatore di capienza dei margini venisse adottato come variabile per misurare l'effettiva realizzabilità dei Patti regionali, il dato che emergerebbe è che tali Patti non sembrerebbero applicabili in tutte le Regioni, ma esclusivamente in Lombardia, Veneto, Umbria, Abruzzo e Liguria, dove al 2009 le consistenze dei margini positivi e negativi sembrano trovare la necessaria capienza per realizzare una struttura di coordinamento del patto a livello regionale.

Le forme di mercato che sono emerse dall'analisi indicano una forte concentrazione dal lato della domanda, mentre dal lato dell'offerta sembra prefigurabile sia una negoziazione del margine da parte di pochi Enti sia una trattazione del margine da parte di un più esteso numero di Comuni. Quest'ultima opzione appare particolarmente plausibile per quelle Regioni dove l'indice di compensazione dei margini risulta però più insoddisfacente; di contro, nelle Regioni che presentano i più cospicui spazi di compensazione, la negoziazione dei margini attraverso un numero più esteso di Comuni potrebbe presentare alcune difficoltà, legate alla presenza di Enti sui quali si concentrano notevoli quote di margine.

I risultati vengono confermati, anche scomponendo l'analisi per tenere conto delle diverse classi dimensionali.

Infine, per ampliare lo spettro dei parametri idonei a misurare l'efficacia di un Patto regionale, l'analisi ha fatto riferimento anche a valutazioni *ex ante*, calcolando i potenziali margini di compensazione che si potrebbero aprire rispetto gli obiettivi 2011 e tenendo conto dei residui passivi in conto capitale in capo ai Comuni. Anche in questo caso, i risultati non sono incoraggianti. Dato l'inasprimento delle condizioni di bilancio e il perdurare dell'accumulo di residui, ma soprattutto un miglior disegno del PSI nazionale, la varianza di comportamento tra gli Enti tende notevolmente a diminuire, facendo emergere sostanzialmente una tendenza omogenea di difficoltà finanziaria. In quasi tutte le Regioni ci sarebbero essenzialmente solo Enti bisognosi di margini, con pochissimi Enti e con margini esigui a disposizione.

In conclusione, con un PSI nazionale meglio congeniato e più equamente distribuito, ma con una manovra finanziaria più pesante, ciò che sembra essere più urgente non sembra essere

un Patto regionale che smussi i pochi picchi rimasti, quanto un alleggerimento del contributo richiesto ai Comuni, che permetterebbe con maggiore facilità e probabilità di liberare risorse per finanziare gli investimenti.

#### UNA VALUTAZIONE ALTERNATIVA DEL PROBLEMA

Spesso l'adozione di PSI regionalizzati si concentra sulla possibilità di correggere gli obiettivi garantendo maggiori spazi finanziari per consentire maggiori pagamenti di cassa in conto capitale. Il problema è capire se vi sia una effettiva sussistenza di margini da concedere o da prendere a prestito in relazione alla consistenza del fondo di cassa e alla presenza di residui passivi. Sebbene in alcune Regioni queste condizioni esistano, non è detto infatti che la distribuzione dei residui passivi smaltibili (coperti dal fondo di cassa) si sovrapponga a quella degli Enti bisognosi di margini, ovvero che l'Ente che ha residui smaltibili sia anche quello penalizzato dall'obiettivo. Dall'analisi condotta, emerge come una buona parte di residui non vengano smaltiti da Enti che a fine anno generano ampi margini positivi rispetto agli obiettivi assegnati, evidenziando problemi di programmazione e di gestione dei pagamenti. L'esame dei numeri riferito al 2009 indica che su un *set* di 1.793 Enti che generano un margine positivo di 1.436 milioni di euro, rispetto all'obiettivo assegnato, si sarebbero potuti smaltire residui passivi in conto capitale (coperti dal fondo di cassa) per 1.086 milioni di euro senza violare il Patto di stabilità.

Il motivo che abbia indotto i Comuni a tenere tale condotta appare di difficile comprensione; si potrebbe però ipotizzare, tra le cause, un eccesso di prudenza nella gestione dei pagamenti generato dal timore di violare il Patto di stabilità. D'altro canto, il blocco dei pagamenti in capo ai Comuni dotati sia di spazio finanziario che di disponibilità di cassa potrebbe costituire un motivo importante per istituire un Patto regionale. L'accumulo di spazi finanziari, infatti, potrebbe essere stato determinato da impossibilità oggettiva a pagare, visti i tempi con cui si realizzano le opere pubbliche. Tuttavia, è difficile valutare se questo sia il caso e, soprattutto, se questo tipo di impossibilità sia determinabile entro un ragionevole lasso di tempo, tale da consentire l'utilizzo ad altri Enti degli spazi finanziari lasciati liberi.

In ogni caso, se tali pagamenti fossero stati effettivamente realizzati nel 2009 l'ipotetico scenario dei margini sarebbe stato molto diverso.

Operando questa correzione, si osserva come il numero di Enti interessati dall'eventuale compensazione si riduca notevolmente, poiché molti sono i Comuni che pur rispettando il Patto, andrebbero a saturare il proprio margine per pagare i residui passivi in conto capitale presenti nel loro bilancio, senza la possibilità di realizzare quindi dei margini da immettere sul mercato.

Inoltre, il dettaglio regionale rivela che l'indicatore di capienza risulta praticamente sempre fuori dal *range* considerato soddisfacente. Unica eccezione è rappresentata dal Piemonte il cui indice di capienza dei margini segna valori ottimali, pari a 102% (si ricorda che il 100% indicata una capienza perfetta dei margini).

In conclusione, questa "correzione" nell'individuazione del margine positivo, non solo non riesce a risolvere gli squilibri incontrati nel precedente modello in ordine alla compensazione

dei margini positivi e negativi ma ne acuisce addirittura le criticità, conducendo ad una situazione assolutamente incompatibile con l'istituzione di Patti di stabilità territoriali.

È questo un aspetto saliente che dovrebbe indurre a maggiore riflessione i sostenitori di un ruolo della Regione nella gestione del Patto di Stabilità Interno dei Comuni. Se, come sembrerebbe, la formazione di margini in eccesso e l'accumulo improprio di residui passivi dovesse essere riconducibile a problemi di gestione della programmazione di bilancio o a comportamenti eccessivamente prudentziali, allora bisognerebbe prendere in considerazione soluzioni a tali problemi specifici. Viceversa, il Patto regionale sarebbe una soluzione non calibrata sul problema della finanza locale, ma sugli effetti che tale problema produce.

### **IL PATTO DI STABILITÀ REGIONALIZZATO ALLA LUCE DEGLI OBIETTIVI 2011**

I modelli di valutazione presentati nella prima parte del lavoro sono stati realizzati attraverso un'analisi di tipo *ex post*, ovvero si sono studiate grandezze, relazioni e comportamenti dei differenti soggetti come se all'epoca in cui tali eventi si sono realizzati il Patto di stabilità regionalizzato fosse stato già adottato. Ovviamente si tratta di un'ipotesi molto forte, poiché nella realtà tutto quello che è accaduto nel 2009 non era condizionato dall'esistenza del Patto regionale, il quale avrebbe di certo modificato i comportamenti dei differenti attori, conducendo, presumibilmente, a risultati anche molto differenti.

E' necessario, quindi, tentare di approcciare al problema con un'analisi di tipo *ex ante*, ovvero formulando ipotesi su quelli che saranno i comportamenti futuri dei vari attori, attraverso lo studio delle relazioni, delle grandezze e delle condizioni ad oggi note.

La logica sottostante il modello rimane quella precedentemente descritta, ovvero il Patto regionale dovrà cercare di compensare in seno alla Regione i margini positivi e negativi di rispetto del Patto generati sul territorio.

Poiché ad oggi non è possibile sapere quanti Comuni e soprattutto in che misura genereranno margini rispetto al Patto di stabilità, si utilizzerà un modello basato sulle probabilità che tale evento avvenga.

Il meccanismo proposto è molto semplice e si basa sull'assunto che tutti i Comuni decidano di smaltire una quota dei propri residui passivi in conto capitale: considerato il livello dei residui passivi in conto capitale coperti da cassa al 2009 (da qui in avanti *residui smaltibili*) e gli obiettivi di Patto di stabilità 2011, si ipotizza che a chiedere ulteriore margine saranno quei Comuni la cui distanza pro capite tra i *residui smaltibili* e l'obiettivo di Patto di stabilità risulti maggiore che negli altri Enti. Tale distanza verrà chiamata *variabile di scambio*. La soglia per determinare se si verificherà una richiesta di margine è data dalla mediana della distribuzione della *variabile di scambio*: si ipotizza che i Comuni del primo 50% della distribuzione offriranno del margine rispetto all'obiettivo di Patto di stabilità mentre l'altra metà, quella con i valori maggiori, per smaltire i propri residui domanderà ulteriore spazio di manovra.

Come nei modelli precedenti, viene utilizzato un *indicatore di capienza dei margini*, definito come rapporto tra la domanda e l'offerta di margine, il cui valore soglia, per determinare una buona compensazione regionale, è fissato ancora nel *range* 40%-160%.

Il primo dato che emerge è che la domanda di margine, pari a 4.622 milioni di euro, appare decisamente più robusta dell'offerta, il cui valore supera leggermente i 1.780 milioni di euro, definendo un *indicatore di capienza dei margini* pari al 259%.

Abruzzo (113%), Basilicata (83%), Lazio (70%), Molise (57%) e, poco sotto al limite minimo, Sicilia (39%), sono le sole Regioni a presentare dei valori dell' *indicatore di capienza dei margini* compresi all'interno del *range*, mentre per le classi demografiche, a livello nazionale, si evidenziano le fasce 60.000-100.000 (113%) e 100.000-250.000 (156%) come le uniche che garantiscano un sufficiente livello di compensazione tra domanda ed offerta di margine.

A prevalere, quindi appare il forte squilibrio tra i margini generati all'interno delle Regioni, e ciò in particolare è vero per la Lombardia e la Sardegna, dove la domanda appare assolutamente sproporzionata rispetto all'offerta generata nello stesso territorio.

Alla radice di questi fenomeni, si possono rintracciare sia il nuovo disegno del Patto che la dimensione della manovra imposta ai Comuni.

Se da un lato questo secondo elemento spiegherebbe l'eccesso di domanda di margini in buona parte delle Regioni, ma anche dei singoli Enti, se si considera che tutti i Comuni devono conseguire un obiettivo di avanzo particolarmente consistente, dall'altro il miglior disegno del Patto 2011 rispetto al passato tenderebbe a ridurre le esigenze di compensazione, visto lo sforzo fatto a priori di smussare i picchi, completato con l'applicazione di una clausola di salvaguardia differenziata per classe dimensionale. Proprio a quest'ultima sarebbe imputabile la presenza di maggiore domanda potenziale di spazi finanziari nei centri di maggiore dimensione, visto che il beneficio (offerto dal DPCM in via di emanazione) decresce al crescere della popolazione, dimezzandosi proprio per gli Enti con più di 200.000 abitanti.

Per quanto riguarda la struttura dei potenziali mercati di scambio, anche con questo modello di valutazione, emergono casi di forte concentrazione. Anche nel Lazio e in Basilicata, dove il livello di concentrazione in prima battuta non apparirebbe troppo alto, favorendo quindi uno scambio di mercato in condizioni prossime alla concorrenza, l'analisi di dettaglio dell'*offerta diffusa* mostra, come per le altre Regioni, un'incidenza dell'ultimo Ente coinvolto nello scambio molto alta, indicando quindi delle posizioni di vantaggio nella contrattazione che, a maggior ragione, si ripropongono anche nel modello *concentrato*. Il coinvolgimento di Enti di peso rilevante all'interno della Regione appare quindi necessario per realizzare lo scambio, prefigurando posizioni di vantaggio, le quali teoricamente potrebbero erodere margini di efficienza del sistema.

In conclusione anche il modello *ex-ante* sembra presentare gli stessi limiti incontrati nel modello *ex-post*, mostrando delle criticità probabilmente ancora più marcate. Tale modello sembrerebbe potenzialmente funzionare solo in 5 delle 17 Regioni interessate dal Patto, ma quello che lo rende ancora meno soddisfacente dei modelli *ex post* presentati sopra, è che nelle Regioni dove non risulta applicabile gli squilibri appaiono assolutamente esorbitanti e non "sanabili" attraverso eventuali correttivi.

L'analisi delle classi demografiche delle singole Regioni mostra come anche per questo modello non sia prefigurabile l'adozione di un Patto limitato esclusivamente ad alcune classi demografiche, essendo molto disomogenea la situazione lungo il territorio nazionale.

### QUALE FUTURO PER IL PATTO DI STABILITÀ REGIONALE?

Dall'analisi realizzata emergerebbe non tanto la necessità di offrire margini di compensazione, quanto quella di garantire margini di flessibilità a ciascun Ente, con meccanismi di compensazione intertemporale anziché intercomunale e, soprattutto, con elementi di compensazione verticale, regionali o statali, che puntino ad alleggerire il peso della manovra su tutti i Comuni.

Partendo proprio da queste ultime considerazioni, se un ruolo importante deve essere individuato per la Regione, questo non può che essere quello di "finanziatore" di una quota del Patto, come già sta avvenendo attraverso la compensazione verticale, e di coordinatore degli eventuali margini di scostamento dagli obiettivi del Patto generati dagli Enti del comparto comunale (compensazione orizzontale), che dovrebbero rappresentare un'eccezione all'interno del sistema. In particolare il ruolo della Regione apparirebbe particolarmente utile in quei casi in cui, come mostrato dal modello *ex ante*, l'eccessiva omogeneità presente nella Regione non renderebbe possibili compensazioni di tipo orizzontale tra i differenti Enti, prefigurando possibili sforamenti del Patto sul territorio.

Viceversa, per quanto attiene le eventuali compensazioni orizzontali, ma fondamentalmente per evitare un eccesso di scostamenti positivi dall'obiettivo, un meccanismo nazionale che agisca alla stregua del cosiddetto "disimpegno automatico" che regola i fondi europei potrebbe essere preso in considerazione. Il meccanismo potrebbe essere il seguente: alla fine del terzo trimestre del monitoraggio del Patto, il Mef verifica la condizione degli Enti territoriali soggetti al Patto, valutando quali Comuni rischiano di non rispettare o di sopravanzare l'obiettivo del Patto. In caso di rilevante superamento dell'obiettivo già dal terzo trimestre, il Mef può far confluire tale margine, per una quota pari al 50%, in una camera di compensazione che verrà messa a disposizione dei Comuni che in tale data presentino situazioni di sofferenza. In questo modo tutti i Comuni avrebbero interesse a convergere all'obiettivo, sia senza generare risultati oltre il margine, che verrebbero di fatto "sottratti" dal Mef attraverso la camera di compensazione, sia senza trovarsi "opportunicamente" sotto l'obiettivo, poiché al Comune non viene data alcuna certezza di trovare compensazione al proprio fabbisogno di margine maturato al terzo trimestre.

Anche con questo sistema, il ruolo della Regione dovrebbe essere fondamentalmente quello di allentare il Patto per i Comuni del proprio territorio che si trovassero in particolare difficoltà, concedendo margini di manovra che risultano essere quindi decisivi per tali Enti.

Viceversa, il Patto regionale a "costo zero" non sembra oggi una strada percorribile, poiché appare necessaria la funzione di *commitment* pluriennale da parte del soggetto che si impegna a regolare la finanza locale regionale.

Come riflessione conclusiva non è da escludere che tale *commitment* possa essere svolto con successo dal governo centrale, che ad oggi è l'unico detentore e gestore del sistema di

monitoraggio della finanza locale. Strutture regionali avrebbero sicuramente maggiore motivo di esistere ove fossero in grado di implementare un sistema di rilevazione concomitante a quello statale ma che rispetto a quest'ultimo presentasse un grado di precisione maggiore. Il ruolo della Regione ad esempio potrebbe essere giustificato ove gli strumenti messi a disposizione dal monitoraggio nazionale non fossero in grado di rilevare alcune grandezze necessarie per particolari meccanismi di coordinamento della finanza locale, quale la previsione di sfioramento o superamento dell'obiettivo del Patto nel terzo trimestre, come spiegato sopra.

Grande prudenza, infine, dovrebbe essere usata dai Comuni nella scelta di aderire ad un Patto di stabilità di tipo regionale. Il contesto di finanza pubblica in cui questo tipo di accordi sta vedendo la luce è quello in cui Regioni, Province e, ovviamente, Comuni, sono chiamati a sopportare rilevanti decurtazioni di risorse da parte del governo centrale. Tale contrazione delle risorse rischia di tradursi in una traslazione a catena verso gli altri Enti, e non è quindi difficile immaginare che parte della manovra delle Regioni potrebbe tradursi in minori trasferimenti da parte di queste ultime in favore dei Comuni. In tale contesto stringere ulteriori legami finanziari con Enti delle Amministrazioni locali potrebbe essere rischioso, poiché quello che è stato il prodigo contributo che alcune Regioni hanno messo a disposizione dei Comuni e delle Province in forza della compensazione verticale, nel futuro prossimo potrebbe non ripetersi e paradossalmente parte del maggior sforzo dei Comuni rispetto all'obiettivo del Patto potrebbe consolidarsi con l'obiettivo del Patto delle Regioni.

La necessità di rivedere il Patto di Stabilità Interno alla luce delle esigenze e delle criticità sollevate in questi anni di applicazione da parte dei Comuni rimane sicuramente un problema all'ordine del giorno per la finanza locale. Che la soluzione debba invece essere necessariamente la territorializzazione del Patto è un punto su cui appare ancora necessario riflettere, poiché gli elementi di analisi ad oggi disponibili non sembrano indicare una soluzione univoca.

### CAPITOLO 3 LA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ

#### LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI IN EUROPA: RIFLESSIONI SULLO STATUS QUO

##### *Cosa sta cambiando nella contabilità pubblica locale*

Per *financial accounting* (FA) s'intende un sistema di scritture atto a rilevare i fatti di gestione esterna, ovvero le operazioni che danno origine a transazioni economico-finanziarie fra un organismo socio-economico (una amministrazione pubblica locale APL nel nostro caso) e tutti gli altri (Enti pubblici, imprese private, famiglie, organizzazioni senza scopo di lucro, ecc.)<sup>1</sup>.

La FA può essere a base monetaria (*cash basis*) o a base economico patrimoniale (*accrual basis*).

Se la FA è su base economico patrimoniale, la registrazione contabile avviene al momento in cui è possibile quantificare in modo oggettivo e certo, sulla base di adeguata documentazione (fatture, note di addebito e di accredito, atti di acquisto e di vendita, verbali, ecc.) i valori espressi in termini monetari di quanto è oggetto di una transazione.

Se la FA è su base monetaria la registrazione avviene al momento in cui si riscuote o si paga. La FA su base *cash* ha quindi per oggetto le riscossioni e i pagamenti, cioè le intensità dei flussi finanziari in entrata e in uscita.

La FA serve a "fare i conti" e a "rendere il conto" ad un insieme di *stakeholders* rispetto alle vicende di un oggetto complesso (il patrimonio finanziario, il patrimonio, il reddito, il valore aggiunto, ecc.), una FA su base economico patrimoniale si caratterizza per il maggior numero di "fenomeni" rilevati e monetizzati e per la notevole quantità di informazioni contabili messe a disposizione.

La base contabile della FA non deve essere confusa né con la base contabile del *budget* cioè del bilancio di previsione né con quella dei *financial statements* (FS) espressione con la quale, a rigore, s'intendono solo i documenti di rendicontazione contabile che direttamente discendono dalla FA.

Una APL può utilizzare solo una *budgetary accounting* (BA) cioè una contabilità per seguire l'esecuzione del budget e verificare al termine del periodo amministrativo se e in quale misura si siano verificati scostamenti fra quanto previsto e autorizzato in quel documento e quanto effettivamente accaduto.

Nelle APL italiane il *budget* non è su base *cash* o *accrual*, ma *commitment* e ciò in quanto le previsioni sono formulate con riferimento alla fase di diritto delle entrate e delle spese (accertamenti e impegni previsti). Naturalmente anche la BA delle nostre APL è su base *commitment* e di fatto si limita a considerare gli effetti finanziari delle operazioni di gestione poste in essere per dare esecuzione al bilancio di previsione, cioè, in sostanza, le variazioni dei debiti e dei crediti e, quindi, della cassa.

---

<sup>1</sup> Ogni singola operazione di gestione esterna può essere: di scambio quando fra due organismi socio-economici si muovono beni o servizi contro moneta; di cambio quando si muovono beni o servizi contro beni o servizi oppure moneta contro moneta.

Non può tacersi che, data l'importanza politica, economica e sociale che riveste il *budget* nelle APL, il contenuto (e, quindi, la base) contabile di questo documento finisce per guidare il modo di pensare e i comportamenti di politici e di dirigenti. Quando la base del *budget* non è *accrual* si finisce per rafforzare la centralità della dimensione giuridico-finanziaria dell'operare dell'APL. In un simile contesto culturale, valori economici e patrimoniali, comunque determinati a fine anno, rischiano di essere interpretati come una sorta di sottoprodotto contabile di limitata importanza ai fini dei processi decisionali.

### *Le ragioni del cambiamento*

I sistemi di rilevazione e rendicontazione contabile cambiano quando mutano gli obiettivi conoscitivi e le aspettative informative che, a loro volta, sono inscindibilmente legate alle modificate condizioni dello scenario socio-economico.

Con specifico riguardo alle APL italiane una spinta formidabile nella direzione dell'ammodernamento dei sistemi contabili dovrebbe venire dalla definitiva affermazione del principio secondo il quale non si possono disgiungere la responsabilità della spesa e la responsabilità dell'entrata o, come sarebbe opportuno cominciare ad affermare, dei costi e dei proventi/ricavi (federalismo fiscale).

Ciò è possibile solo se si utilizza un'*accrual* FA che permetta alla comunità amministrata di valersi del rendiconto come di uno strumento interpretativo insostituibile nel processo decisionale di natura economica, sociale e politica.

Da questo quadro generale di riferimento, discendono esigenze più specifiche quali:

1. ampliare l'area del "dovere rendere conto" e accrescere la trasparenza dei risultati economici dell'operato delle APL;
2. dare conto dell'uso effettivo delle risorse pubbliche;
3. giungere ad una valutazione attendibile del patrimonio per favorirne un più efficace, trasparente ed economico utilizzo;
4. quantificare in modo appropriato e tenere sotto controllo il debito pubblico;
5. rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale che include, oltre all'APL, le aziende di servizi pubblici controllate la contabilità delle quali è, di norma, su base *accrual*<sup>2</sup>;
6. porre le basi per giungere a individuare nella *intergenerational equity* la *bottom line* della rendicontazione delle APL<sup>3</sup>;
7. avere a disposizione una base informativa adeguata ad alimentare la contabilità direzionale, in particolare la contabilità dei costi, e ciò al fine di supportare il processo decisionale della dirigenza, i sistemi di controllo interno della gestione e i sistemi

---

<sup>2</sup> Sul tema si vedano: Giuseppe Grossi, Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico - gestionali, Padova, Cedam, 2001; Giuseppe Grossi, Francesca Pepe, Consolidation in the public sector: a cross-country comparison, Public Money and Management, vol. 29, No. 4, 2009, pp. 251-256.

<sup>3</sup> Sul punto si leggano: Allan Barton, Professional Accounting Standard and the Public Sector - a Mismatch, Abacus, Vol. 41, No. 2, 2005, pp. 138-158; Allan Barton; Riccardo Mussari, Il patrimonio delle aziende degli Enti Locali: prime considerazioni in Luciano Marchi e Mauro Paoloni (a cura di) Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province, Maggioli, Rimini, 1998, pp. 77-106.

incentivanti, misurare e tenere sotto controllo i costi della produzione pubblica<sup>4</sup>.

### ***I principi contabili pubblici internazionali***

Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) sono standard (STD) riferiti alla contabilità e alla rendicontazione contabile degli Enti che operano nel settore pubblico (Stato, Regioni, Province, Comuni, ma anche dipartimenti, agenzie, comitati, commissioni, ecc.). L'obiettivo strategico è quello di creare le condizioni per la maggiore convergenza possibile dei sistemi contabili e di rendicontazione in uso nelle Amministrazioni pubbliche di tutto il mondo così da favorire nella maggiore misura possibile la comparazione formale e sostanziale dell'informazione contabile pubblica prodotta per l'esterno e, per tal via, accrescerne la qualità e la trasparenza con effetti positivi tanto sui processi decisionali interni che esterni alle Amministrazioni.

E' continuamente aggiornato l'elenco dei Paesi che hanno integralmente adottato gli IPSAS o hanno formalmente dichiarato di volersi riferire agli IPSAS per la definizione dei principi contabili per le proprie Amministrazioni pubbliche.

Per quanto riguarda i Paesi europei, ci limitiamo a ricordare che:

- a) il Regno Unito non adotta formalmente gli IPSASs ma standard che sono largamente coincidenti con gli IPSASs in quanto derivati anch'essi da quelli in uso nel settore privato; lo stesso accade in altri Paesi (Svezia, Norvegia, Finlandia, Olanda);
- b) la Francia nel suo percorso di avvicinamento verso l'*accrual accounting* utilizza STD basati sia sugli IPSASs che sui principi contabili francesi;
- c) la Spagna, nell'aprile 2010 ha adottato disposizioni per adeguare la contabilità pubblica agli IPSASs. La riforma è entrata in vigore nel gennaio 2011 e, per ora, riguarda soltanto il governo centrale. È prevista una progressiva estensione anche ai governi regionali e locali<sup>5</sup>.

L'Unione Europea ha emanato le sue *accounting rules* basandosi sugli IPSASs<sup>6</sup>.

### ***Brevi richiami alle esperienze di alcuni Paesi europei***

La FA su base *accrual* è il minimo comune denominatore dei processi di riforma contabile delle APL in Europa e nel resto del mondo.

Richiamando l'esperienza di alcuni Paesi europei prenderemo brevemente in considerazione tre fra i profili più critici connotati all'approdo ad una FA su base *accrual*. Ci soffermeremo su: le regole contabili, la scelta delle base contabile per il *budget* e la FA, la valutazione dei beni materiali normalmente sottratti allo scambio di mercato.

---

<sup>4</sup> Conoscere l'ammontare dei costi di produzione dei servizi è il presupposto informativo irrinunciabile per accrescere il livello di efficienza nell'uso delle risorse disponibili e per fare fronte ad una domanda di servizi pubblici crescente e differenziata che si accompagna ad una riduzione dei finanziamenti pubblici.

<sup>5</sup> Per approfondimenti si rinvia a [http://www.cigar-network.net/images/stories/CIGARnewsletter\\_issue1\\_2011.pdf](http://www.cigar-network.net/images/stories/CIGARnewsletter_issue1_2011.pdf)

<sup>6</sup> Cfr. Giuseppe Grossi, Michela Soverchia, I risultati particolari e globali dell'Unione Europea: adozione degli IPSAS e redazione del bilancio consolidato, Relazione presentata al Convegno Nazionale SIDREA, Napoli, Università "Federico II", 1-2 dicembre 2010; Brian Gray, Accounting Standard and Accrual Accounting: the New Challenges of the Financial Reporting System of the European Commission in Stefano Zambon (a cura di), I principi contabili per le pubbliche amministrazioni, Franco Angeli, Milano, 2006.

## Le regole contabili

In Spagna, l'IGAE (*Intervención General de la Administración del Estado*) definisce gli STD contabili per il settore pubblico locale e statale (non regionale); è un'agenzia che dipende del Ministero delle Finanze e svolge la funzione di controllo dei conti pubblici<sup>7</sup>. In Francia, le regole contabili sono definite con legge dal Parlamento ma sono curate dal Ministero delle Finanze per quanto il Ministero degli Interni eserciti una significativa influenza. In Germania le disposizioni contabili per le APL sono dettagliatamente definite dalla legge, ma ogni *Land* ha una sua legge di contabilità e bilancio per le APL del territorio che governa, nonostante il governo federale eserciti un'influenza non trascurabile in tali processi normativi.

Molto diverso è il caso del Regno Unito ove le disposizioni dettate dal legislatore non prescrivono in modo dettagliato le procedure contabili da seguire. Questo compito è lasciato ad uno degli organismi degli operatori professionali della contabilità pubblica il *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA), istituito nel 1885, che costantemente aggiorna gli *Statements of Recommended Practice* (SORPSs).

Una situazione simile si rileva anche in Svezia dove l'associazione svedese dei Comuni (*Svenska Kommunförbundet*) e la federazione dei Consigli di Contea (*Svenska Landstingsförbundet*) producono in proprio manuali, istruzioni, libri bianchi che forniscono indicazioni di ordine pratico le quali, pur non essendo vincolanti, esercitano una sicura influenza sul comportamento operativo dei responsabili degli uffici finanziari delle APL svedesi<sup>8</sup>.

### Una o più basi?

Ferma restando la scelta di introdurre una FA su base *accrual*, avere una o più basi contabili significa sostanzialmente interrogarsi sulla scelta fra due alternative:

- a) formulare le previsioni del budget su base *accrual*;
- b) formulare le previsioni di budget secondo l'impostazione tradizionale (*commitment basis* e/o *cash basis*).

Nella maggior parte dei casi (ad esempio, Regno Unito, Olanda, Svezia, Francia, Svizzera) il *budget* è stato integrato con valori *accrual* ma la logica di fondo che orienta la predisposizione e il successivo controllo di quel fondamentale documento è rimasta quella tradizionale.

Esemplare, in tal senso, il caso della Francia in cui, in sostanza, la logica *accrual* è applicata al *budget* solo nel senso di aggiungere in quel documento qualche voce, ma senza che ne sia stata modificata la logica di formazione ed il significato politico-amministrativo. In altri Paesi, si è adottata una soluzione, almeno in parte, diversa. Ad esempio in Spagna il *budget* e, conseguentemente, la BA sono su base finanziaria e la *accrual* FA è separata dalla BA. Ogni fatto di gestione esterna è registrato simultaneamente tanto in BA che in FA e conseguentemente il BS e i FS discendono da due sistemi contabili distinti, i principi contabili

---

<sup>7</sup> Si consulti [www.igae.pap.meh.es](http://www.igae.pap.meh.es).

<sup>8</sup> Si legga Ola Mattison, Gert Paulsson and Torbjörn Tagesson, Sweden in Klaus Lüder and Rowan Jones (eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main, 2003, p. 770.

non sono influenzati da quelli budgetari e non c'è obbligo di riconciliare i risultati<sup>9</sup>. Anche in Portogallo, il *budget* è su base finanziaria e la FA è su base *accrual*. Tuttavia, la FA e la BA sono considerati due sottosistemi di un unico sistema contabile integrato. Il momento in cui i due sottosistemi si collegano è quello che noi diremmo della fase di diritto delle entrate (accertamento) e delle spese (impegno).

### **La valutazione dei beni materiali normalmente sottratti allo scambio**

Tenere una FA su base *accrual* è indispensabile per giungere ad una rappresentazione attendibile del patrimonio. Le soluzioni adottate nei diversi Paesi non sono coincidenti. Quali beni si riconoscono come effettivamente facenti parte del patrimonio pubblico locale e come si attribuisce a quegli elementi un valore sono temi di grande complessità. In linea di principio è difficile spiegare le ragioni per le quali le APL non dovrebbero essere chiamate ad informare la collettività amministrata circa il valore dei beni qui considerati. Ignorarne l'esistenza nell'attività di rendicontazione significherebbe, di fatto, sottrarre al controllo della comunità amministrata elementi utili a formulare giudizi informati in merito alle scelte fatte da politici e dirigenti riguardo a una porzione assai considerevole di ricchezza collettiva. Ad oggi, non è stato ancora emesso alcuno specifico STD per il trattamento contabile di tali beni. Tema connesso è quello relativo all'ammortamento di tali beni. Se effettivamente si ritiene che l'APL debba garantire che il valore del patrimonio, e quindi anche dei beni in questione, risulti inalterato nel tempo se non accresciuto, occorre riconoscere la necessità che si dimostri contabilmente, non tanto che una quota dei servizi incorporata in quei beni è stata consumata, ma che sono state poste in essere tutte le azioni necessarie per garantire che il bene continui a generare, anche in futuro, utilità a diretto favore della collettività amministrata.

La pratica contabile delle APL in Europa ci consente di osservare situazioni diverse in merito al riconoscimento e alla valutazione dei beni di valore storico, artistico e naturale<sup>10</sup>. Nel Regno Unito nel SORP 2006 *Infrastructure Assets* e *Community Assets* sono due voci della classe *Operational Assets* nell'ambito della macroclasse *Tangible Fixed Assets*<sup>11</sup>. Il SORP quindi riconosce esplicitamente che si tratta di elementi attivi del patrimonio pubblico locale il valore dei quali deve essere sommato a quello delle altre immobilizzazioni materiali. Il criterio di valutazione, per entrambe le categorie, è il costo storico al netto dell'ammortamento quando ritenuto appropriato. Le spese di manutenzione straordinaria che accrescono il valore del bene devono essere capitalizzate in base al principio della competenza economica. Le indicazioni SORP, tuttavia, non hanno per loro stessa natura

---

<sup>9</sup> Sul caso spagnolo si leggano: Vicente Montesinos and Isabel Brusca, Performance and financial management in local government: assessing the state of practice, paper presented at 6<sup>th</sup> Transatlantic Dialogue Conference, Siena, 24-26 June, 2010; Vicente Montesinos and Isabel Brusca, Towards performance, Quality and Environmental Management in Local Government: the case of Spain, *Local Government Studies*, Vol. 35, No. 2, 2009, pp. 197-212; Vicente Montesinos and José Manuel Vela, Spain in Klaus Lüder and Rowan Jones (eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main, 2003, pp. 671-753.

<sup>10</sup> Quanto riportato di seguito relativamente al caso tedesco e britannico è tratto da Berit Adam, Riccardo Mussari and Rowan Jones, *The Diversity of Accrual Policies in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK*, paper accepted for publication in *Financial Accountability and Management*, (forthcoming).

<sup>11</sup> Si rinvia al sito CIPFA già citato.

forza di legge e nel Regno Unito le APL possono non seguirle sempre e costantemente. In un recente articolo, ad esempio, si citano i casi di due città titolari di ingenti patrimoni storico-culturali (Oxford e Exter) e si dimostra che utilizzano criteri diversi fra loro e non completamente identici alle indicazioni SORP. Oxford valuta le *Community Assets* al valore d'uso corrente e non le sottopone a processo di ammortamento; Exter valuta le *Community Assets* al costo storico e non le sottopone ad ammortamento (come SORP suggerisce) ma esclude dal rendiconto patrimoniale, fra gli altri, parchi, monumenti, edifici di valore storico e architettonico che non sono primariamente strumentali alla produzione di servizi pubblici. Nelle Fiandre (Belgio) le *heritage assets* possono essere valutate per l'importo assicurato. È un criterio non molto utilizzato ma ha quanto meno il pregio di rendere palese cosa l'APL ritiene di dovere e potere assicurare e per quale valore e cosa no. In tale caso, evidentemente, il bene non si sottopone ad ammortamento.

In Germania, per le ragioni già spiegate, non c'è uniformità di criteri fra le APL dei diversi Länder e d'altra parte le legislazioni di molti Länder non danno alcuna definizione di tali beni. Anche in Germania città importanti da un punto di vista storico e culturale come Postdam e Heildeberg hanno tenuto comportamenti non omogenei. A Postdam si è utilizzato il costo storico o il valore simbolico di 1 euro per singolo elemento attivo e i beni non sono stati ammortizzati. Heidelberg non spiega nelle note al rendiconto quale criterio di valutazione è stato utilizzato né se tutte le attività del tipo qui considerato sono state inserite nel conto patrimoniale. Si specifica, tuttavia, che non si è proceduto ad ammortizzarle. In Francia, la M14 impone come criterio di valutazione il costo storico per tutte le immobilizzazioni materiali ed esplicita chiaramente che i beni demaniali (anche quelli di valore artistico) non devono essere sottoposti ad ammortamento. Pertanto anche per i Comuni ai quali è richiesto (Comuni con più di 3.500 abitanti) di inserire nel *budget* le quote di ammortamento, la disposizione non si applica con riferimento alla tipologia di beni oggetto delle nostre considerazioni. In Spagna le APL possono riferirsi alla stima di un perito per valutare i beni demaniali di valore storico e artistico senza poi sottoporli a procedura di ammortamento. In Portogallo, si applica il criterio più comune: costo storico e ammortamento.

### ***Considerazioni finali***

Il quadro della contabilità pubblica locale in Europa è variegato, persino all'interno di singoli Paesi. L'unica conclusione che ci sembra di potere trarre da questo breve e incompleto excursus è che la FA su base *accrual* è un dato di fatto. Tuttavia, non esiste una sola *accrual accounting* nel senso che pur ispirandosi, in teoria, ai medesimi principi, le rappresentazioni contabili che scaturiscono dall'effettivo uso del sistema di scritture così denominato sono diverse<sup>12</sup>. Gli IPSAS avrebbero potuto essere una soluzione ottima se fossero stati concepiti a partire da una CF originale, appositamente concepita per il settore pubblico, ma non è stato così. Imitare pedissequamente le soluzioni privatistiche cercando di aggiustarle al momento del bisogno è concettualmente discutibile e praticamente poco utile. La spinta globale verso

---

<sup>12</sup> Sul punto si legga Vicente Pina, Lourdes Torres and Ana Yetano, *Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches*, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, 2009, pp.765-807.

la *accrual accounting* ha motivazioni solide (insufficienza informativa del sistema contabile tradizionale a fronte dell'ampliarsi del concetto di *accountability*) ma non è ancora disponibile una verifica empirica che dimostri la fondatezza del nesso di causalità fra maggiore e migliore informazione contabile e processi decisionali interni e esterni alle APL più trasparenti, razionali e responsabili<sup>13</sup>.

#### L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI ALLA LUCE DELLA RIFORMA FEDERALE

L'enorme difficoltà nel rendere effettivamente disponibili i dati di bilancio delle Amministrazioni locali e regionali (e la loro correlazione con le risultanze con il bilancio dello Stato) ha indotto il Governo ad accelerare, per quanto possibile, l'approvazione dello schema di decreto legislativo avente ad oggetto: "disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti, a norma degli art. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42".

Nello specifico, l'articolo 2, comma 2, lett. h), della legge n. 42/2009 (rivisto con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009 n. 196) ha indicato il percorso da seguire, stabilendo i seguenti principi:

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

---

<sup>13</sup> Cfr. Irvine Lapsley, Riccardo Mussari and Geert Paulsson, On adoption of accrual accounting in the public sector: an self-evident and problematic reform, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, 2009, pp. 719-723; Irvine Lapsley, Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity?, *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, Nos 3/4, 1999, pp. 201-208.

Tale disposizione è del tutto analoga all'art. 2, comma 2 della legge n. 196/2009 che prevede gli stessi adempimenti per tutto il comparto della Pubblica Amministrazione preoccupandosi, nel contempo, di garantire il necessario coordinamento con la legge delega sul federalismo fiscale che, ovviamente, detta disposizioni di principio solo per gli Enti locali e le Regioni. Lo stesso comma 5 dell'art. 2 citato, infatti, prevede l'istituzione del "comitato per i principi contabili delle Amministrazioni pubbliche" che, avendo tra i suoi compiti la predisposizione dei decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni pubbliche, ha l'obbligo (successivo comma 7) di agire in reciproco raccordo con la Copaff.

Dalla relazione tra i due organismi tecnici scaturirà, a regime, un complesso di norme che avranno l'arduo compito di disciplinare per tutto il comparto della Pubblica Amministrazione criteri e principi in grado di consentire il consolidamento dei dati pubblici e la loro piena interrelazione.

### *Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale. Quale futuro?*

Il legislatore, pur optando per la contabilità finanziaria quale metodo di contabilizzazione preminente per le autonomie locali, ha introdotto, ai fini conoscitivi, un sistema e schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione.

Permanendo, dunque, la contabilità finanziaria il fulcro delle rilevazioni contabili degli Enti locali, appare opportuno meglio approfondire il nuovo principio contabile riferito alla competenza finanziaria che, insieme agli altri 17 principi contabili, sono parte integrante e sostanziale dello schema di articolato.

In dettaglio, la contabilità finanziaria, con questo nuovo principio, non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma contabilizza i fatti gestionali stessi in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa.

Gli effetti di tale mutamento nella contabilizzazione presenta alcune criticità potenziali, ma anche molte opportunità, soprattutto in riferimento alla trasparenza dei bilanci e al governo della finanza pubblica.

Le principali criticità derivano dalla corretta contabilizzazione delle spese di investimento e dalla gestione della transazione tra un sistema contabile e un altro.

Con il principio della competenza finanziaria approvato, la modalità di contabilizzazione dei lavori pubblici cambia radicalmente: l'impegno dell'opera che si è programmato di realizzare non è registrato nell'anno in cui sono stati reperiti i necessari mezzi finanziari ma, al contrario, in base alla maturazione degli stati di avanzamento lavori negli anni successivi.

Il nuovo principio si preoccupa, in ogni caso, di prevedere, al momento della progettazione dell'opera, di aver predisposto la copertura finanziaria per tutto l'investimento programmato, pur senza registrare nello stesso anno il relativo impegno di spesa. Acquista, così, molta valenza la pluriennalità dei documenti di programmazione che oggi, forse sottovalutando lo strumento contabile rappresentato dal bilancio pluriennale, non pare al centro del processo decisionale (politico) e gestionale (tecnico).

Oltre alla modifica del principio della competenza finanziaria, appare utile analizzare brevemente il principio dell'integrità e della veridicità. Anche in questo caso non siamo di fronte ad una novità assoluta circa la contabilizzazione dei fatti gestionali nella contabilità finanziaria. Quello che si vuole rappresentare in questa sede è "l'esasperazione" del principio secondo il quale ogni transazione, ancorché non conduca ad una determinazione di flussi monetari, deve essere rappresentata in bilancio. L'interpretazione più letterale di un principio comunque già esiste nell'ordinamento comporta una rappresentazione più completa dei fatti gestionali e rende più agevole una rappresentazione complessiva della situazione non solo finanziaria, ma anche economico e patrimoniale dell'Ente.

### *I nuovi schemi di bilancio*

La riforma prevista dal decreto non si ferma al solo e fondamentale criterio di contabilizzazione dei fatti gestionali.

La nuova struttura del bilancio, secondo le intenzioni del legislatore delegato, assicura una maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite. L'articolazione adottate, per ottenere tali finalità, è quella per missioni e programmi, come già per il bilancio dello Stato.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici di ogni Pubblica Amministrazione che utilizza tali schemi. I programmi, invece, rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Le missioni, la cui articolazione sarà definita con apposito decreto in una fase successiva, sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione, tendendo in ogni caso conto anche dell'esperienza maturata con il bilancio dello Stato.

Per ogni missione, è compito del decreto previsto prima dell'inizio della fase sperimentale (1° gennaio 2012), individuare i programmi. All'interno dei programmi, come attualmente all'interno di ciascun servizio, la spesa è articolata per macroaggregati (interventi, secondo la definizione del decreto legislativo n. 267/200) che suddividono la spesa secondo la natura economica della stessa.

Ai fini di una maggiore analiticità delle informazioni, i macroaggregati sono poi ripartiti in capitoli ed, eventualmente, articoli da raccordarsi con il livello minimo di articolazione, rappresentato dal piano dei conti integrato. L'ulteriore suddivisione dei macroaggregati è, con tutta evidenza, nella piena autonomia delle Amministrazioni locali che incontrano come unico limite, verso il basso, il piano dei conti che, come detto, è integrato e comune, almeno fino ad un determinato livello di dettaglio che il legislatore delegato non definisce, a tutto il comparto della pubblica amministrazione.

Se la classificazione delle spese è stravolta dai nuovi schemi, non altrettanto può dirsi dal lato delle entrate, che mantengono una classificazione simile a quella fino ad oggi conosciuta. I livelli di dettaglio delle risorse sono definite dal decreto nel seguente modo:

- a. titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b. categorie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza;
- c. tipologie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. Nell'ambito delle tipologie viene data separata evidenza delle eventuali quote di entrate di natura non ricorrente.

Anche le entrate, così come per le spese, possono essere suddivise in capitoli e in articoli, che costituiranno le unità elementari di gestione e di rendicontazione.

L'obiettivo di rendere molto flessibile l'aspetto gestionale, senza ridurre il cogente potere di indirizzo dei consigli locali, è stato raggiunto individuando quale unità di voto minimo almeno il programma. Le variazioni che si rendono necessarie all'interno del programma tra i diversi macroaggregati è classificato come fatto gestionale e, come tale, lasciato ad un livello inferiore (probabilmente esecutivo).

Per rendere ancora più flessibili gli stanziamenti di bilancio, lo schema di decreto legislativo, si preoccupa di consentire, in fase gestionale, anche variazioni tra le dotazioni di missioni e programmi, purché compensative, relative al personale in conseguenza a provvedimenti di trasferimento e di mobilità interna delle risorse umane.

### *Il piano integrato dei conti*

L'obiettivo dichiarato dal legge delega di consolidare e monitorare i conti pubblici attraverso una migliore raccordabilità delle registrazioni contabili delle Pubbliche Amministrazioni con il sistema europeo dei conti è affidato, in sede di rendicontazione, all'adozione di un comune piano dei conti integrato.

Rispetto alla rilevazione oggi consentita dalla codifica SIOPE, il nuovo piano integrato dei conti da un lato (come già detto) è arricchito dai conti economici e patrimoniali che dovranno essere valorizzati ogni volta (anche infrannuale) che si vuole rappresentare anche il risultato economico attraverso le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento; dall'altro non registrerà i soli movimenti di cassa, ma dovrà essere in grado di rappresentare anche i debiti (residui passivi) e i crediti (residui attivi), nonché gli impegni e gli accertamenti di competenza.

## **CONCLUSIONI**

La riforma federale italiana pone chiari obiettivi di integrazione dei sistemi contabili al fine di agevolare l'analisi e la comparazione dei bilanci dei diversi livelli di governo; altresì pone l'obiettivo di individuare gli strumenti per realizzare un sufficiente livello trasparenza al fine di consentire ai cittadini di operare scelte basate sulla conoscenza dei risultati della gestione politico amministrativa.

L'analisi delle scelte operate a livello europeo sembra perseguire i medesimi obiettivi, attraverso l'affiancamento a sistemi di contabilità finanziaria con sistemi di contabilità economico patrimoniale, proprio al fine di fornire strumenti di conoscenza esaustivi

dell'attività e delle potenzialità economico finanziarie per i cittadini e per l'intera Pubblica Amministrazione.

In Italia sono state avviate quasi contemporaneamente due riforme, che sono state costrette a convergere successivamente all'adozione, ma in maniera disorganica e scoordinata, che sarà compito dei comitati tecnici conciliare attraverso la graduale estensione dell'applicazione del bilancio di cassa ( una volta sperimentato dallo Stato) anche alle autonomie locali.

Occorre, infatti, attuare le regole previste nelle rispettive riforme per attenuare il mancato confronto con la contabilità statale e l'indubbia incongruenza dei sistemi contabili che sembrano esser stati scelti. Mentre gli Enti locali sono stati i precursori dell'adozione di un sistema contabile di tipo economico patrimoniale, che ora sembra estendersi alle Regioni, lo stato arretra su un bilancio di cassa che non può rappresentare un valido strumento di regolazione della gestione economico finanziaria e patrimoniale del Paese.

Appare fondamentale per la piena attuazione del federalismo fiscale, infatti, la creazione di quegli elementi contabili uniformi - tra stato ed autonomie locali - che rappresentano il presupposto necessario della collaborazione interistituzionale che da anni informa le piccole e grandi riforme del Paese.

In assenza di tale presupposto è impossibile dar vita agli istituti necessari al buon funzionamento di qualunque sistema federale, nei quali è necessario rafforzare i meccanismi di governante multilivello che devono tenere insieme il sistema. Senza un linguaggio comune sarà difficile fornire sostanza alla Conferenza Permanente per il Coordinamento della Finanza Pubblica da poco istituita e che tanta importanza assume nei nuovi scenari delineati dalla riforma. Il rischio è quello di continuare ad apprendere i pesi e le misure delle manovre finanziarie senza poterne comprendere e condividere principi, metodi e finalità; i principio di trasparenza e di valutazione dell'azione amministrativa devono essere declinati per ogni livello di governo, perché strumento di esercizio della democrazia; la equiordinazione e la pari dignità dei livelli di governo devono essere basati su un linguaggio comune che oggi sembra assai lontano.