

# **Economia Aziendale 2000 Web ©**

## **Online Review**

N. 4/2007

# **La politica di bilancio dello Stato: spunti di riflessione per una riforma**

**Angelo Passaro**

**Economia Aziendale 2000 Web ©**  
International Business Review  
Editor in Chief: Piero Mella  
ISSN 1826-4719  
Reg. Trib. Pavia - n. 495/99 R.S.P.

**Pavia, September, 2007**  
**No. 4/2007**

All the contents are protected by copyright.  
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.  
Further information at: [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)



# La politica di bilancio dello Stato: spunti di riflessione per una riforma

**Angelo Passaro**

Funzionario Amministrativo-Contabile presso il  
Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio)  
Ministero dell'Economia e delle Finanze  
Via XX Settembre, 97 – 00187 Roma

Dottore di ricerca in Dottrine economico-aziendali e governo dell'impresa - XIX ciclo  
Dipartimento di Studi Aziendali – Università degli Studi di Napoli “Parthenope”

Email: [angelo.passaro@tesoro.it](mailto:angelo.passaro@tesoro.it) - [angelo.passaro@uniparthenope.it](mailto:angelo.passaro@uniparthenope.it)

**Sommario** – 1. Le ragioni di una riforma della manovra di bilancio – 2. La classificazione delle poste contabili secondo le attuali disposizioni normative – 2.1. *Le entrate* – 2.2. *La spesa* - 3. La revisione del sistema di classificazione del bilancio e della finanziaria: una possibile rappresentazione della manovra – 4. La riforma delle procedure di bilancio – 5. Il ruolo della Commissione Tecnica per la Finanza Pubblica e del Servizio Studi della Ragioneria Generale dello Stato – 6. Problemi da affrontare, errori da evitare, scenari da prospettare

## Abstract

Le vicende parlamentari relative alla sessione di bilancio appena conclusasi sollecitano una attenta riflessione su due aspetti in particolare: la revisione dell'attuale sistema di classificazione delle poste di bilancio e la riforma delle procedure di formazione ed approvazione del bilancio e della finanziaria.

Con riferimento alla struttura del bilancio, si avverte la necessità di un sistema di classificazione della spesa che sia più trasparente, meno frammentato e riconducibile alle funzioni svolte dallo Stato.

L'iter parlamentare, invece, dovrebbe, sulla scorta del modello britannico, prevedere un rafforzamento del ruolo delle Commissioni, limitando l'attività di Camera e Senato ad un dibattito ed una votazione generali sulla validità della politica di bilancio.

## 1 – Le ragioni di una riforma della manovra di bilancio

Una riforma degli strumenti e delle procedure di formazione ed approvazione della manovra di bilancio dello Stato è quanto mai opportuna.

Basti riflettere sul fatto che, per la prima volta nella storia della finanziaria, le Commissioni Bilancio di Camera e Senato non sono riuscite a concludere i lavori di esame, in sede referente, dei documenti nei quali si esprime la politica di bilancio pubblico.

Questo significa che la manovra di bilancio 2007 è stata approvata senza un “esame compiuto” dei profili tecnico, giuridico e politico nelle sedi opportune.

Si avverte, pertanto, la necessità di avviare una seria riflessione su due questioni in maniera particolare.

Prima. Bisogna ripensare alla struttura del bilancio e, conseguentemente, all'attuale sistema di classificazione delle relative appostazioni, al fine di rendere i prospetti contabili più sintetici e più facilmente leggibili da parte degli *stakeholders* con riferimento alla destinazione delle risorse alle politiche pubbliche. Infatti, l'attuale struttura del bilancio risulta essere frammentata in circa un migliaio di unità previsionali di base, le quali non sono facilmente riconducibili alle funzioni svolte dallo Stato. Inoltre, si riscontra l'assenza di un chiaro e puntuale collegamento tra assegnazioni di risorse attraverso il bilancio e le variazioni apportate con la finanziaria, con la conseguenza di una scarsa trasparenza dei prospetti contabili in merito alle scelte allocative deliberate.

Seconda. Va rivista la procedura di formazione ed approvazione della manovra di bilancio nel momento in cui entra in Parlamento, coniugando le esigenze di snellimento e semplificazione dei lavori parlamentari con la necessità di non sminuire la significatività della decisione politica. In tal senso, la principale problematica frequentemente sollevata dagli addetti ai lavori è costituita dalla eccessiva mole contenutistica della manovra di bilancio, e della legge finanziaria in maniera particolare, nel cui contenitore spesso si inseriscono provvedimenti dalla natura più disparata, anche privi di riflessi diretti sul bilancio. Naturalmente, le dimensioni spropositate del documento, unitamente al rispetto di una tempistica rigida e limitata entro cui compiere l'analisi tecnica e politica delle norme, producono gli effetti indesiderati di un esame solo parziale e poco approfondito.

## **2 – La classificazione delle poste contabili secondo le attuali disposizioni normative**

L'attuale sistema di classificazione delle voci di bilancio è stabilito dalla legge n. 94/97 e dal successivo d.lgs. n. 279/97<sup>1</sup>. Gli aspetti innovativi più interessanti che sono stati introdotti pertengono alla previsione di due nuovi aggregati contabili: le funzioni obiettivo, per la sola spesa, e le unità previsionali di base, per l'entrata e per la spesa, quali appostazioni contabili elementari ai fini del voto parlamentare.

### **2.1 – Le entrate**

In particolare, ai sensi dell'art. 4, comma 1, della legge n. 94/97, le entrate dello Stato sono ripartite in:

---

<sup>1</sup> La bibliografia sulla riforma di contabilità e bilancio dello Stato si presenta alquanto ricca. Tra gli altri, si vedano: Bartocci (2000); Bassi (2001); Carabba (1998); Conte (2001); D'Alessio (2002); Mariniello (1997); Mulazzani (2001); Pacifico (1998); Zaccaria (1997).

- Titoli, in base alla fonte di provenienza dell'entrata;
- Unità previsionali di base, ai fini dell'approvazione parlamentare;
- Categorie, secondo la natura dei cespiti;
- Capitoli, secondo il rispettivo oggetto, ai fini della gestione e della rendicontazione.

*Fig. 1 – La classificazione per natura delle entrate e della spesa*

ENTRATE	SPESA
<p><b>Titolo I - Entrate tributarie</b></p> <p>Categoria I – Imposte sul patrimonio e sul reddito</p> <p>Categoria II – Tasse ed imposte sugli affari</p> <p>Categoria III – Imposte sulla produzione, sui consumi e dogane</p> <p>Categoria IV – Monopoli</p> <p>Categoria V – Lotto, lotterie ed altre attività di giuoco</p>	<p><b>Titolo I – Spese correnti</b></p> <p>Redditi da lavoro dipendente</p> <p>Consumi intermedi</p> <p>Imposte pagate sulla produzione</p> <p>Trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche</p> <p>Trasferimenti correnti a famiglie e istituzioni sociali private</p> <p>Trasferimenti correnti a imprese</p> <p>Trasferimenti correnti a estero</p> <p>Risorse proprie CEE</p> <p>Interessi passivi e redditi da capitale</p> <p>Poste correttive e compensative</p> <p>Ammortamenti</p> <p>Altre uscite correnti</p>
<p><b>Titolo II – Entrate extra-tributarie</b></p> <p>Categoria VI - Proventi speciali</p> <p>Categoria VII – Proventi di servizi pubblici minori</p> <p>Categoria VIII - Proventi dei beni dello Stato</p> <p>Categoria IX – Prodotti netti di aziende autonome ed utili di gestioni</p> <p>Categoria X – Interessi su anticipazioni e crediti vari del tesoro</p> <p>Categoria XI – Ricuperi, rimborsi e contributi</p> <p>Categoria XII – Partite che si compensano nella spesa</p>	
<p><b>Totale Entrate correnti (titoli I e II)</b></p>	<p><b>Totale Spese correnti</b></p>
<p><b>Titolo III – Alienazione ed ammortamento di beni patrimoniali e riscossione di crediti</b></p> <p>Categoria XIII – Vendita di beni ed affrancazione di canoni</p> <p>Categoria XIV - Ammortamento di beni patrimoniali</p> <p>Categoria XV – Rimborso di anticipazioni e di crediti vari del Tesoro</p>	<p><b>Titolo II – Spese in conto capitale</b></p> <p>Investimenti fissi lordi e acquisti di terreni</p> <p>Contributi agli investimenti</p> <p>Contributi agli investimenti ad imprese</p> <p>Contributi agli investimenti a famiglie e istituzioni sociali private</p> <p>Contributi agli investimenti a estero</p> <p>Altri trasferimenti in conto capitale</p> <p>Acquisizioni di attività finanziarie</p>
<p><b>Totale Entrate finali (titoli I, II e III)</b></p>	<p><b>Totale Spese finali (titoli I e II)</b></p>
<p><b>Titolo IV – Accensione di prestiti</b></p>	<p><b>Titolo III – Rimborso di passività finanziarie</b></p>
<p><b>Totale Entrate complessive (titoli I, II, III e IV)</b></p>	<p><b>Totale Spese complessive (titoli I, II e III)</b></p>

I titoli costituiscono il più ampio livello di aggregazione del bilancio. Con essi si individua la

natura dell'entrata e della spesa, utile ai fini della determinazione dei risultati differenziali del bilancio che figurano nel Quadro generale riassuntivo (si veda la Fig. 1).

Nell'ambito della classificazione per natura, i titoli dell'entrata e della spesa sono dettagliati in categorie, al fine di consentire il necessario raccordo con le rilevazioni di contabilità nazionale.

La classificazione per natura<sup>2</sup> delle poste contabili sopra riportata consente di determinare i risultati differenziali di bilancio, vale a dire:

- il risparmio pubblico, dato dalla differenza tra entrate correnti e spese correnti;
- il saldo netto da finanziare, dato dalla differenza tra entrate finali e spese finali;
- l'indebitamento, dato dalla differenza tra entrate finali e spese finali al netto delle partite finanziarie;
- il ricorso al mercato, dato dalla differenza tra entrate finali e spese complessive; esso, per definizione, coincide con il titolo IV dell'entrata "accensione di prestiti".

*Fig. 2 – Un esempio di articolazione delle entrate nel bilancio per la decisione*

STATO DI PREVISIONE DELL'ENTRATA	
Ministero dell'Economia e delle Finanze	
1. Politiche fiscali (CdR)	
1.1. Entrate tributarie (Titolo)	
1.1.1. IRE (UPB I livello)	
1.1.1.1. Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione (UPB II livello)	
1.1.1.2. Entrate derivanti dall'attività di accertamento e di controllo (UPB II livello)	
1.1.2. IRES (UPB I livello)	
1.1.2.1. Entrate derivanti dall'attività ordinaria di gestione (UPB II livello)	
1.1.2.2. Entrate derivanti dall'attività di accertamento e di controllo (UPB II livello)	
.....	

Ai fini del voto parlamentare, le entrate sono classificate in unità previsionali di base. Per le entrate tributarie, le unità previsionali sono ulteriormente distinte a seconda che il gettito derivi dalla gestione ordinaria dei tributi ovvero dalla specifica attività di accertamento e di controllo degli uffici finanziari. Le unità previsionali di primo e secondo livello sono classificate per titoli, nell'ambito dei centri di responsabilità amministrativa (cfr. Fig. 2).

<sup>2</sup> È il caso di notare come le fonti normative di contabilità generale dello Stato, e non pochi manuali di impostazione giuridica, parlano impropriamente di classificazione per "natura economica" delle entrate e della spesa, nell'ambito di un sistema di principi saldamente ancorati alla contabilità finanziaria.

Ai soli fini della gestione e della rendicontazione, le unità previsionali di base sono ripartite in capitoli in relazione allo specifico oggetto dell'entrata.

## 2.2 – La spesa

Quanto alla spesa, è prevista l'articolazione in:

- funzioni obiettivo, corrispondenti alle politiche pubbliche di settore;
- unità previsionali di base, ai fini dell'approvazione parlamentare;
- capitoli, secondo l'oggetto nonché il carattere giuridicamente obbligatorio o discrezionale della spesa, ai fini della gestione e della rendicontazione.

Le funzioni obiettivo sono individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini<sup>3</sup>.

La classificazione della spesa per funzioni obiettivo permette ai destinatari del bilancio una lettura per grandi cifre dell'attività statale in un dato esercizio finanziario. Infatti, le funzioni obiettivo rappresentano significativi aggregati, costruiti intorno alle fondamentali linee di attività dell'amministrazione dello Stato, che configurano il bilancio come rappresentazione sintetica, ma al contempo significativa, della destinazione delle risorse fra le diverse politiche di settore<sup>4</sup>.

Le funzioni obiettivo rappresentano, dunque, "l'entità mediante la quale il bilancio può essere letto dal punto di vista dello scopo, tenendo conto delle attività elementari e di supporto poste in essere dalle strutture organizzative all'uopo preposte"<sup>5</sup>.

Nel bilancio dello Stato, la classificazione delle spese per funzioni obiettivo deriva dall'integrazione tra la struttura proposta dall'U.E. (COFOG, SEC 95) e la classificazione dei servizi amministrativi.

La COFOG (Classification of the Functions of Government) è una classificazione delle funzioni di governo, articolata su tre livelli gerarchici (rispettivamente denominati Divisioni, Gruppi e Classi), per consentire, tra l'altro, una valutazione omogenea delle attività svolte dalle Pubbliche Amministrazioni dei diversi paesi europei. Dall'integrazione tra la COFOG e le risultanze della ricognizione delle attività svolte dalla Pubblica Amministrazione italiana, è nata la classificazione funzionale per funzioni obiettivo<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 4, comma 1, L. 94/97.

<sup>4</sup> Sul punto, si veda Passaro (2006).

<sup>5</sup> Cfr. Conte (2001).

<sup>6</sup> Si veda, in proposito, la Circolare n. 65, del 22 agosto 1997, disposta dall'allora Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica.

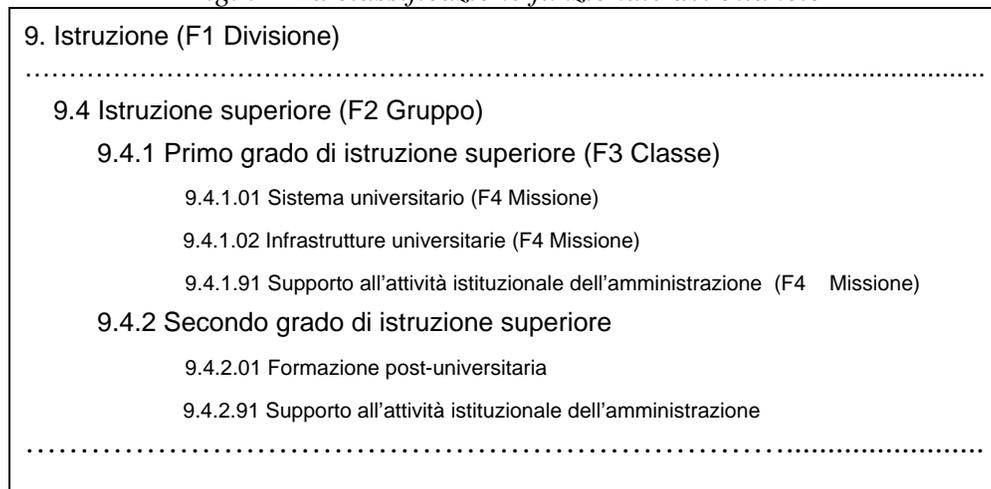
Tale classificazione ha il fine di indicare le missioni che il Governo ed il Parlamento riconoscono come espliciti obiettivi di politica economica, onde consentire monitoraggi e rilevazioni omogenee sia in ambito europeo, sia in ambito nazionale tra singole Amministrazioni.

Essa si sviluppa su quattro livelli sequenziali: (F1) Divisioni; (F2) Gruppi; (F3) Classi; (F4) Missioni istituzionali<sup>7</sup>.

Le Divisioni (F1), i Gruppi (F2) e le Classi (F3) sono stabiliti secondo la classificazione COFOG (SEC 95) e ne seguono la rispettiva codificazione, nonché l'eventuale evoluzione. In particolare:

- le Divisioni (F1) rappresentano i fini primari perseguiti da una o più Amministrazioni;
- i Gruppi (F2) esprimono le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche;
- le Classi (F3) identificano i comparti di attività in cui si articolano le aree di intervento;
- le Missioni istituzionali (F4) rappresentano gli obiettivi perseguiti da ciascuna Amministrazione, in maniera propria e/o condivisa con altre Amministrazioni, rispetto al settore di riferimento; esse sono state identificate a seguito della ricognizione dei servizi svolti, ed assumono rilievo sia ai fini della contabilità finanziaria che del sistema di contabilità economica analitica dello Stato<sup>8</sup>.

*Fig. 3 – La classificazione funzionale del bilancio*



Nell'ambito delle Missioni istituzionali, si collocano i Macroservizi (S1) ed i Servizi (S2), che esprimono le funzioni elementari, finali e strumentali svolte dai diversi centri di costo per il raggiungimento degli scopi dell'amministrazione.

<sup>7</sup> Cfr. Gisci e Porzionato (2006).

Più che con il bilancio dello Stato, Macroservizi e Servizi hanno diretta attinenza con il sistema di controllo di gestione di ciascuna amministrazione<sup>9</sup>.

Le unità previsionali di base sono, invece, determinate con riferimento ad aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun Ministero. Esse sono stabilite in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa, cui è affidata la relativa gestione<sup>10</sup>.

Esse formano il limite giuridico entro il quale si esprime l'autorizzazione del Parlamento a gestire il bilancio, sostituendo in ciò la funzione dei capitoli, i quali permangono come articolazioni delle unità previsionali ai soli fini della gestione e della rendicontazione. La classificazione della spesa per unità previsionali si sviluppa su quattro livelli sequenziali (Fig. 4).

*Fig. 4 – I livelli di articolazione delle unità previsionali di base*

LIVELLI DI ARTICOLAZIONE DELLE UPB	LOGICHE SOTTESE
Unità previsionali di I livello	Centri di responsabilità amministrativa (unità organizzative)
Unità previsionali di II livello	Classificazione secondo la natura della spesa (titoli): 1) Spese correnti; 2) Spese in conto capitale; 3) Spese per rimborso mutui.
Unità previsionali di III livello	Specificazione della classificazione secondo la natura della spesa (macroaggregati) 1) Suddivisione delle spese correnti in: spese di funzionamento; per interventi; per trattamenti integrativi, sostitutivi e di quiescenza; oneri del debito pubblico; oneri comuni. 2) Suddivisione delle spese in conto capitale in: investimenti; oneri comuni; altre spese.
Unità previsionali di IV livello	Ulteriore specificazione della classificazione secondo natura della spesa (unità elementari)

Le unità previsionali di I livello corrispondono al centro di responsabilità amministrativa, cioè all'ufficio di livello dirigenziale generale cui viene assegnato il sistema di risorse finanziarie

<sup>8</sup> Cfr. Circolare n. 39, "Legge 25 giugno 1999, n. 208, art. 1, comma 3. Adeguamento dei sistemi contabili degli enti ed organismi pubblici", Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

<sup>9</sup> Sul punto, vedasi diffusamente il "Manuale dei principi e delle regole contabili" della Ragioneria Generale dello Stato.

<sup>10</sup> Art. 1, comma 2, L. 94/97.

deliberate dal Parlamento<sup>11</sup>. La suddivisione dell'unità previsionale di base in ulteriori tre livelli costituisce una sintesi di contrapposte esigenze: quella di riservare al Parlamento un accettabile livello di controllo e quella di conferire al responsabile della gestione la necessaria elasticità per un proficuo esercizio della stessa<sup>12</sup>.

Sempre ai soli fini della gestione e della rendicontazione, le unità previsionali di spesa sono articolate in capitoli, in apposito allegato tecnico al bilancio annuale di previsione.

### **3 – La revisione del sistema di classificazione del bilancio e della finanziaria: una possibile rappresentazione della manovra**

L'istituzione dell'unità previsionale di base, quale limite di decisione politica e di emendabilità del bilancio, ha così consentito il passaggio da un bilancio con circa 6.000 capitoli ad un bilancio con un migliaio di unità elementari.

Tuttavia, a fronte della maggiore sinteticità rispetto al passato del documento contabile, non c'è stato un altrettanto miglioramento in termini di trasparenza e di comprensibilità del bilancio, la cui lettura risulta tuttora frammentata.

Questo perché, invece di far prevalere la classificazione del bilancio per funzioni, aggregando i capitoli indipendentemente dalla struttura organizzativa cui faceva originariamente capo la spesa, si è preferito agganciare i capitoli ai centri di responsabilità amministrativa nell'ambito dei singoli Ministeri<sup>13</sup>.

È quindi possibile affermare che, sotto il profilo operativo, la classificazione per funzioni obiettivo ha assunto finora un ruolo ambiguo, essendo collocata a *latere* rispetto alle unità previsionali di base, non costituendo oggetto della decisione parlamentare<sup>14</sup>. Così, anziché disporre di una visione complessiva sulla finalizzazione della spesa rispetto alle aree di bisogno cui si è inteso dare risposta, ci ritroviamo alle prese con un bilancio che, sebbene più organico rispetto al precedente, resta tuttora frazionato per Ministero.

---

<sup>11</sup> Zaccaria (1997) afferma che “La legge n. 94/97 realizza, quindi, uno stretto collegamento fra le strutture organizzative ed il bilancio statale”.

<sup>12</sup> Cfr. Forte (1998); Pacifico (1998).

<sup>13</sup> In fase di progettazione della riforma del '97, furono elaborate due differenti proposte di riclassificazione del bilancio. La prima, nel far prevalere la classificazione funzionale, aggregava i capitoli per funzione a prescindere dal Ministero al quale faceva originariamente capo la spesa. La seconda, che è stata poi quella concretamente adottata, prevedeva l'aggregazione dei capitoli in funzione dei centri di responsabilità amministrativa. Peraltro, come segnalato dalla Corte dei Conti in occasione del giudizio di parificazione del rendiconto 2005, alla riforma è stata data un'attuazione incoerente, posto che a fronte di 145 centri di responsabilità corrispondono 1672 unità previsionali in quel bilancio.

<sup>14</sup> Come afferma Vegas (2005), “Tale riaggregazione, tuttavia, ha solo scopo conoscitivo ed è realizzata, per macroaggregati, in una apposita tabella allegata alla legge di bilancio”.

Più opportuna sarebbe stata, a nostro avviso, la scelta di costruire le unità di voto parlamentare sulla base delle funzioni obiettivo, così da consentire un processo di bilancio effettivamente fondato sulla definizione ex-ante delle politiche pubbliche.

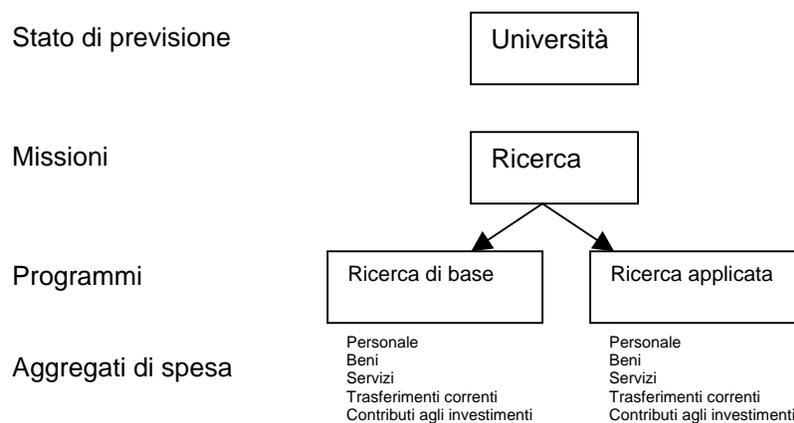
Proprio nella direzione da noi auspicata sembra collocarsi la proposta del Ministro dell'Economia di revisione dell'attuale sistema di classificazione del bilancio.

Detta proposta, attualmente oggetto di studio da parte della Ragioneria Generale dello Stato, prevede la classificazione della spesa per<sup>15</sup>:

- Missioni (40 all'incirca), che consentano una lettura immediata delle politiche pubbliche di settore e siano coerenti con la realtà amministrativa del Paese; queste potranno essere anche condivise tra due o più amministrazioni;
- Programmi (200 all'incirca), costruiti per aggregazione delle precedenti Missioni istituzionali, comunemente riconducibili alla classificazione COFOG;
- Aggregati di spesa, sottostanti i Programmi, rispondenti ad una classificazione per natura della spesa, al fine di facilitare il processo di programmazione.

Ai soli fini gestionali, è prevista l'individuazione di un ulteriore livello di dettaglio degli aggregati di spesa, rappresentato dai capitoli, opportunamente modificati, nell'ambito dei centri di responsabilità amministrativa.

Fig. 5 – La rappresentazione del nuovo processo decisionale



Altro aspetto critico dell'attuale manovra di bilancio è poi rappresentato dall'assenza di un

<sup>15</sup> Pur nel rispetto delle peculiarità che caratterizzano il sistema istituzionale italiano, la riclassificazione del bilancio che va delineandosi sembra ispirarsi alla recente esperienza francese attuata mediante la legge organica di contabilità (cosiddetta LOLF). Sul punto, cfr. Mordacq (2006).

chiaro legame tra le assegnazioni di risorse mediante la legge di bilancio e le modifiche apportate con la Finanziaria.

Ciò richiederebbe di strutturare la legge finanziaria coerentemente con la classificazione del bilancio. Pertanto, se il bilancio è organizzato in maniera tale da evidenziare le risorse assegnate per ciascuna funzione, conseguentemente, la finanziaria dovrebbe richiamare le dotazioni di risorse per funzioni già assegnate con legge di bilancio e, con riferimento alle medesime, individuare le corrispondenti variazioni eventualmente apportate (si veda la Fig. 6). Detto collegamento potrebbe avvenire a livello di Missioni, intese quali “risorse di settore”.

*Fig. 6 – Un esempio di possibile rappresentazione della manovra di bilancio*

Disegno di legge di bilancio			Manovra finanziaria			Bilancio complessivo		
Missione	Ricerca	1.000	Missione	Ricerca		Missione	Ricerca	1.100
Programma	Ricerca di base	450	Programma	Ricerca di base		Programma	Ricerca di base	550
			Articolo	Potenziamento della ricerca di base	+ 100			
Totale		1.000		Totale	+ 100	Totale		1.100

#### 4 – La riforma delle procedure di bilancio

Veniamo ora alla seconda questione, cioè quella relativa all’iter di formazione ed approvazione dei documenti della manovra di bilancio. A tale riguardo, l’esperienza delle sessioni di bilancio ha posto in evidenza alcuni aspetti problematici.

In primo luogo, si pone il problema della numerosità e frammentarietà di norme, alcune delle quali prive di diretta rilevanza finanziaria, contenute nella manovra di bilancio e nella legge finanziaria in modo particolare. In tal senso, l’esperienza parlamentare appena conclusasi rappresenta probabilmente un record<sup>16</sup>. Questo anche perché si registra la tendenza a circoscrivere i tempi in fasi, spesso finali, che impediscono ai rappresentanti del Governo un esame compiuto delle proposte, aprendo spazi rilevanti per le iniziative dei singoli.

In secondo luogo, si riscontra una assenza di dibattito approfondito nelle Commissioni di bilancio su questioni sostanziali.

Inoltre, manca un chiaro legame tra assegnazioni di risorse attraverso la legge di bilancio e le modifiche apportate con la Finanziaria.

In tal senso, l’avvio di una riflessione sulle procedure di formazione dei documenti di finanza pubblica deve procedere in due direzioni parallele.

<sup>16</sup> Basti pensare ai 1364 commi della finanziaria 2007.

Da un lato, bisogna rafforzare il ruolo delle Commissioni Bilancio di Camera e Senato, nonché delle Commissioni settoriali competenti. Le Commissioni devono, cioè, rappresentare il luogo in cui si compiono l'approfondimento e la valutazione tecnica, oltre che politica, dei prospetti di bilancio. Dall'altro, dopo un compiuto esame della manovra in Commissione, l'attività parlamentare in Aula può limitarsi ad un dibattito generale sulla validità della politica di bilancio proposta dal Governo, con conseguente voto finale del tipo "prendere o lasciare".

Ciò è assolutamente coerente rispetto a quanto accade al di là della Manica, dove trascorrono soli cinque giorni da quando il Ministro del Tesoro britannico scende a Westminster con in mano la famosa valigetta che contiene la proposta di budget e il Parlamento inglese, ricevuto quel progetto, delibera in merito<sup>17</sup>. Per capire come questo sia possibile bisogna avere la percezione di ciò che accade nei trenta giorni che precedono questi cinque. Esattamente quello che auspichiamo possa avvenire nelle nostre Commissioni di Camera e Senato, vale a dire un esame compiuto, attento, approfondito della manovra di bilancio, fatto anche di dura contrapposizione tra maggioranza ed opposizione su proposte alternative secondo le regole di un sano confronto democratico. A quel punto, l'esame parlamentare risulterà più snello e, al contempo, sarà garantita la significatività della decisione politica, molto più di quanto non accada oggi.

## **5 – Il ruolo della Commissione Tecnica per la Finanza Pubblica e del Servizio Studi della Ragioneria Generale dello Stato**

Nell'intento di dare risposta a tali necessità, la legge Finanziaria 2007 istituisce presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze la Commissione Tecnica per la Finanza Pubblica<sup>18</sup> e il Servizio Studi della Ragioneria Generale dello Stato<sup>19</sup>.

In particolare, la Commissione Tecnica, composta di dieci membri nominati dal Ministro dell'Economia scelti tra esperti di alto profilo tecnico scientifico e di riconosciuta competenza in materia di finanza pubblica, avrà le seguenti finalità di studio ed analisi:

- formulare proposte finalizzate ad accelerare il processo di armonizzazione e di coordinamento della finanza pubblica e di riforma dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, che sia diretto a:
  - 1) per quanto concerne il bilancio dello Stato, disegnare una diversa classificazione della spesa, anche mediante la ridefinizione delle unità elementari di voto politico, finalizzata ad un miglioramento delle scelte allocative e ad una efficiente gestione delle risorse, rafforzando i processi di misurazione dei risultati e di responsabilizzazione delle competenti amministrazioni;
  - 2) migliorare la trasparenza dei dati conoscitivi della finanza pubblica, con una prospezione delle

---

<sup>17</sup> Cfr. Fiume (2005).

<sup>18</sup> Cfr. legge n. 296/2006, art. 1, comma 474.

decisioni in termini di classificazione funzionale, economica e per macrosettori; 3) armonizzare i criteri di classificazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni, per un più agevole consolidamento dei conti;

- elaborare studi preliminari e proposte tecniche per la definizione dei principi generali e degli strumenti di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, con particolare attenzione al coordinamento dei rapporti finanziari tra lo Stato ed il sistema delle autonomie territoriali, nonché all'efficacia dei meccanismi di controllo della finanza territoriale in relazione al rispetto del Patto di stabilità;
- elaborare studi e analisi concernenti l'attività di monitoraggio sui flussi di spesa del dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- valutare, in collaborazione con l'ISTAT e con gli altri enti del sistema statistico nazionale, l'affidabilità, la trasparenza e la completezza dell'informazione statistica relativa agli andamenti della finanza pubblica;
- svolgere, su richiesta delle competenti Commissioni parlamentari, studi e rilevazioni e cooperare alle attività poste in essere dal Parlamento.

Contestualmente, al fine di garantire il necessario raccordo operativo con la Commissione Tecnica, è istituito il Servizio Studi del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, cui è preposto un Dirigente Generale. Detto Servizio dovrebbe:

- svolgere attività di analisi sia con generale riferimento alla finanza pubblica, sia con riferimento agli interventi di policy proposti o da proporre;
- sviluppare tra i funzionari la cultura economica, da affiancare a quella giuridico-amministrativa.

## **6 – Problemi da affrontare, errori da evitare, scenari da prospettare**

Riforma delle procedure di bilancio e revisione del sistema di classificazione delle poste contabili sono due importanti questioni da affrontare e tradurre quanto prima in interventi normativi.

Esse, infatti, incidono sulla significatività della decisione politica e sulla chiarezza del bilancio per i destinatari. In tal senso, bisogna dunque preferire la classificazione del bilancio per funzioni obiettivo, adottata peraltro anche a livello internazionale, rispetto a quella per unità previsionali di base. Conseguentemente, anche la legge finanziaria dovrebbe presentare una struttura coerente con quella del bilancio, richiamando le dotazioni di risorse per le funzioni già assegnate con la legge di bilancio. È chiaro che far convergere il dibattito politico sulle risorse di settore riduce gli spazi di emendabilità della manovra e, quindi, i suoi tempi di approvazione.

---

<sup>19</sup> Cfr. legge n. 296/2006, art. 1, comma 476.

Emergono, peraltro, nell'attuale fase di studio della riforma alcuni elementi di criticità connessi agli aspetti applicativi.

In primo luogo, si pone il problema della rappresentazione delle missioni condivise tra più amministrazioni. Infatti, il rispetto dell'attuale struttura del bilancio per Ministeri non consentirebbe, in tali casi, una visione unitaria delle risorse complessivamente assegnate a tali missioni. Sarebbe dunque necessaria la redazione di appositi allegati al bilancio nei quali le missioni siano aggregate indipendentemente dagli stati di previsione cui fanno capo. Viceversa, bisognerebbe adottare una modalità di rappresentazione della spesa che prescinderebbe da una ripartizione per Ministeri, anche se ciò contrasterebbe con le disposizioni della legge n. 468/1978, che al momento si è scelto di non modificare.

In secondo luogo, si pone il problema delle cosiddette "missioni finanziarie", vale a dire missioni sulle quali sono allocate risorse trasferite dall'amministrazione originaria ad altri enti/amministrazioni per il perseguimento di funzioni non rientranti nei relativi compiti istituzionali. Ad esempio, il Ministero dell'Economia e delle Finanze trasferisce risorse da destinarsi allo svolgimento delle funzioni più disparate – dall'ambiente alla sanità, dalle infrastrutture alla cultura, etc. – che rientrano nei compiti specifici di altri Ministeri. In conseguenza di ciò, dal bilancio del Ministero risulterebbero attribuite un numero di Missioni superiori rispetto a quelle corrispondenti ai propri compiti istituzionali.

Altro aspetto critico riguarda il trattamento delle funzioni di supporto alle attività istituzionali ed indirizzo politico, per le quali bisogna stabilire se farle confluire in un'unica missione "servizi generali", trasversale a tutte le amministrazioni, ovvero se tale missione condivisa andrebbe allocata, pro-quota, in ciascuna delle missioni presenti nei rispettivi stati di previsione. Naturalmente, in tal caso aumenterebbe notevolmente il numero delle unità di voto parlamentare.

Non da ultimo, si pone il problema dell'allocazione delle risorse stanziare a fronte di spese la cui destinazione non è determinata o determinabile a priori, le quali non rientrerebbero in nessuna delle missioni assegnate ai Ministeri. Si tratta, ad esempio, dei fondi riserva, dei trasferimenti senza vincoli di destinazione ad organi costituzionali, ad altre amministrazioni o enti pubblici. Anche in tali casi si potrebbe prevedere l'istituzione di missioni *ad hoc*, articolate al loro interno in programmi, nelle quali allocare dette risorse.

A questo punto, altre tre considerazioni si rendono necessarie, a nostro avviso.

Prima. Si sta tentando di attuare una riforma del bilancio basata sulle funzioni, piuttosto che sull'articolazione organizzativa delle varie amministrazioni. Lo si sta facendo, però, senza voler intaccare la legge di contabilità dello Stato. A nostro avviso, invece, una riforma degna di questo nome, che tenga conto dello scenario evolutivo internazionale e che porti davvero il nostro Paese in Europa, non può essere adottata senza ripensare in maniera radicale all'impianto contabile

disegnato dalla 468/78. Se non si mettono in discussione il principio di competenza finanziaria a favore della competenza economica, il prevalere della funzione autorizzatoria delle rilevazioni preventive al cospetto dell'esigenza di controllo dell'equilibrio economico durevole ed evolutivo della gestione nel momento consuntivo, nonché l'attuale ripartizione del bilancio per Ministeri, la tanto sospirata riforma rischia di rimanere una mera illusione. Naturalmente, l'implementazione di un cambiamento di simile portata non può avvenire in maniera repentina, mentre andrebbe più correttamente inquadrato come obiettivo di medio periodo, da perseguirsi mediante un percorso che richiede una necessaria gradualità. Ne è un esempio l'esperienza francese, laddove la riforma contabile è stata concepita al termine di un periodo di gestazione di circa cinque anni.

Seconda. Operata la riclassificazione in senso funzionale del bilancio, sarebbe assolutamente utile poter calcolare il costo di ciascuna funzione, sia a preventivo che a consuntivo. Naturalmente, ciò pone in primo piano il problema del definitivo passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale ed analitica. Basti pensare che il mantenimento di un sistema contabile *cash basis* è oramai considerata dall'IPSASB una prerogativa dei sistemi economici scarsamente progrediti. Pertanto, sembra difficile prospettare uno scenario evolutivo diverso da quello *accrual*<sup>20</sup>.

Terza. Con l'adesione del nostro Paese all'Unione Economica e Monetaria, da un lato, e con l'intensificarsi del trasferimento di funzioni e di competenze ad enti istituzionali di livello inferiore, dall'altro, il bilancio dello Stato risulterà sempre più svuotato del suo ruolo di strumento di informazione sulle modalità di soddisfacimento dei bisogni pubblici. Detti bisogni sono divenuti, e diventeranno, sempre più complessi ed articolati, cosicché il loro soddisfacimento dipenderà sempre meno dalle modalità operative delle singole unità elementari del sistema pubblico, quanto piuttosto sarà affidato all'azione sinergica di un sempre crescente numero di soggetti i quali costituiscono le unità nelle quali si esprime il processo di creazione e diffusione di valore pubblico in una prospettiva allargata. Sorge, pertanto, la necessità di affiancare al bilancio dello Stato anche il bilancio consolidato del settore pubblico<sup>21</sup>, non soltanto ai fini della verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica derivanti dall'adesione del Nostro Paese all'Unione Europea, ma soprattutto come strumento di valutazione dell'equilibrio economico del sistema pubblico nel suo complesso<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> In tal senso, si riscontra il quasi unanime consenso della dottrina internazionale e nazionale. Con riferimento al contesto internazionale, si veda, tra gli altri Olson *et al.* (1998); per quanto riguarda la letteratura nazionale, cfr. soprattutto Farneti e Pozzoli (2005).

<sup>21</sup> Su tali aspetti vedasi, per una trattazione di maggior dettaglio, Passaro (2007).

<sup>22</sup> Ciò richiede, da un lato, l'applicazione del principio di competenza economica e, dall'altro, un processo di armonizzazione dei bilanci pubblici a qualsivoglia livello istituzionale. Sul punto si vedano Passaro (2006); AA.VV. (2007).

## References

- AA.VV. (2007), *La disciplina della manovra finanziaria annuale e pluriennale e dei suoi strumenti. Una proposta di riforma*, ASTRID, Roma.
- Bartocci L. (2000), *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino.
- Bassi M.L. (2001), *Le nuove regole del bilancio statale*, Franco Angeli, Milano.
- Carabba M. (1998), La nuova disciplina delle procedure e della struttura del bilancio dello Stato, *Azienda pubblica*, 3: p. 207-213.
- Conte C. (2001), *La riforma del bilancio: stato di attuazione e responsabilità ai vari livelli di governo*, in Bassi M.L. (a cura di), *Le nuove regole del bilancio statale*, Franco Angeli, Milano.
- D'Alessio L. (2002), *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato*, Giappichelli, Torino.
- Farneti G. and Pozzoli S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano.
- Fiume R. (2005), La Government Accounting nel Regno Unito. Un approccio di Ragioneria internazionale pubblica, *Quaderni monografici RIREA*.
- Forte C. (1998), La nuova struttura del bilancio dello Stato: problemi giuridico-istituzionali, *Notizie di politeia*, n. 49/50.
- Gisci G. and Porzionato M. (2006), *Le finalità dell'azione amministrativa. Le missioni istituzionali e i servizi delle Pubbliche Amministrazioni per un bilancio per funzioni*, Ragioneria Generale dello Stato, Roma.
- Mariniello L.F. (1997), *La riforma del bilancio dello Stato e gli studi del Public Sector Committee: brevi note*, in AA.VV., *Studi in onore di Raffaele D'Oriano*, Cedam, Padova, p. 761-781.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (2004), *Manuale dei principi e delle regole contabili*, Roma.
- Mordacq F. (2006), *La Lolf: un nouveau cadre budgétaire pour reformer l'Etat*, Paris.
- Mulazzani M. (2001), *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, voll. I e II, Cedam, Padova.
- Olson O., Humphrey C. and Guthrie J. (1998), *International Experiences with "New" Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?*, in Olson O., Humphrey C., Guthrie J., *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Capelen Akademisk Forlag As, Oslo.
- Pacifico L. (1998), La riforma del bilancio, *Azienda pubblica*, 3: p. 201-206.
- Passaro A. (2006), *La standardizzazione dei bilanci regionali: importante esigenza o inutile esercizio?*, in AA.VV. (a cura di), *I processi di standardizzazione in azienda*, Franco Angelo, Milano.
- Passaro A. (2007), *Profili economico-aziendali del consolidamento dei conti del settore pubblico*, in corso di pubblicazione.
- Vegas G. (2005), *I documenti di bilancio*, in Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, il Sole 24 ore, Milano.
- Zaccaria F. (1997), *La recente riforma del bilancio dello Stato: prime notazioni e prospettive*, *Azienda pubblica*, 5: p. 497-502.