

Capitolo **1** | Le fonti

Sommario

1. Definizione e natura. - 2. Le fonti. - 3. Segue: La Costituzione. - 4. Segue: Le fonti positive. - 5. Normativa in materia di Regioni. - 6. Normativa in materia di Enti locali.

1. Definizione e natura

La contabilità di Stato (*rectius* pubblica, se s'intende riferita anche agli altri enti pubblici) è una materia che presenta molteplici punti di contatto con altre discipline giuridiche, ragionieristiche ed economiche, talché riesce difficile individuarne la natura e la collocazione scientifica.

Al riguardo, possono individuarsi tre correnti di pensiero:

- la concezione *giuridica*;
- la concezione *tecnico-ragionieristica*;
- la concezione *autonoma*.

a) La prima considera la contabilità una scienza prevalentemente giuridica, rientrante, cioè, nell'area del *diritto pubblico*. A tale proposito, si pone in rilievo (BENTIVENGA) come l'espressione «*contabilità pubblica*» e il termine «*contabile*» siano intesi dal legislatore in un significato univocamente giuridico.

b) I sostenitori della concezione *tecnico-ragionieristica* (D'ALVISE, BESTA, CASSANDRO) considerano la contabilità come la «*ragioneria applicata all'azienda dello Stato*»; in particolare BESTA la definisce come «la disciplina del controllo economico antecedente, contemporaneo e susseguente nell'amministrazione economica dello Stato».

Alcuni autori (VIANELLO), poi, ne esaltano i profili che attengono all'economia.

c) C'è, infine, chi considera la contabilità pubblica come una *scienza autonoma*, avente per oggetto la rilevazione, l'amministrazione e il controllo del patrimonio dello Stato (e, in generale, degli enti pubblici), nonché dei mezzi e delle spese diretti al raggiungimento dei suoi molteplici fini (mediante, ad esempio, l'individuazione dei criteri per amministrare e far fruttare il patrimonio nazionale, regolarne le modificazioni, disporre delle entrate secondo i bisogni per le spese, etc.) (ROSSI PASSAVANTI, FINALI, ROSTAGNO).

Tale concezione diviene, secondo alcuni, essenziale nel momento in cui si accresce il ruolo dello Stato nell'economia: superata la concezione dello Stato liberale ottocentesco, all'operatore pubblico sono oggi affidate funzioni di indirizzo, coordinamento e programmazione, cosicché privilegiare gli aspetti organizzativi e procedurali significherebbe costringere la materia allo studio della funzione di controllo della pubblica amministrazione (LADU).

Inevitabile, dunque, appare considerare la contabilità pubblica come *«la scienza di fatti collettivi che trascendono l'organizzazione dello Stato-ente per ricomprendervi tutti quelli che attengono al complesso della finanza pubblica»* (BARETTONI ARLERI).

In conclusione, sembra preferibile l'insegnamento di chi (BENNATI):

- da un lato rivendica l'autonomia scientifica e didattica della materia, considerandone la vastità ed i riflessi sull'intera attività economico-amministrativa dello Stato;
- dall'altro la inquadra tra le discipline giuridiche, pur riconoscendone i legami di ordine tecnico con altre scienze, soprattutto quelle economico-aziendalistiche.

La contabilità pubblica può pertanto definirsi come *«il complesso delle norme che disciplinano l'attività gestoria dei pubblici poteri, comprendente l'organizzazione finanziario-contabile, la gestione patrimoniale, l'attività contrattuale, la gestione del bilancio, il sistema dei controlli e le responsabilità degli amministratori della cosa pubblica»*.

Le norme che compongono il sistema giuridico della contabilità pubblica sono formulate tenendo in considerazione gli aspetti tecnici e le regole delle rilevazioni ragionieristiche, soprattutto nel dettare i criteri per la corretta tenuta dei conti pubblici; ciò tuttavia non significa che esse perdano la loro connotazione giuridica e che la contabilità pubblica si trasformi in una mera tecnica contabile.

Alla luce delle considerazioni ora svolte, appare logico articolare la trattazione della materia in più parti che si occupano, nell'ordine, dei seguenti argomenti:

- le *fonti normative* della contabilità pubblica, ovvero la Costituzione e le principali leggi in materia contabile;
- i *soggetti*, ovvero l'organizzazione amministrativo-contabile;
- la *gestione finanziaria*, che tratta della formazione, approvazione e gestione del bilancio;
- la *gestione patrimoniale*, che studia i beni dello Stato, la loro conservazione e gestione;
- i *contratti* dello Stato;
- il *sistema dei controlli e le responsabilità* con il complesso intrecciarsi dei riscontri dei diversi organi a ciò preposti;
- la *contabilità degli enti pubblici* (Regioni, enti locali ed enti istituzionali).

Nella presente trattazione ci si atterrà alla ripartizione ora esposta.

2. Le fonti

La fonte primaria della contabilità dello Stato e degli enti pubblici è la Costituzione. Questa detta i principi fondamentali relativi alle seguenti materie:

- i bilanci dello Stato, la loro formazione ed approvazione (art. 81);
- i controlli da parte della Corte dei conti (art. 100);
- la giurisdizione contabile della stessa Corte (art. 103);
- il decentramento alle Regioni di attività finanziarie, e quindi contabili, già spettanti allo Stato (art. 119).

Al dettato costituzionale vanno poi aggiunte, ovviamente, le normative dettate da leggi ordinarie:

- per il *bilancio dello Stato* la legge di contabilità del 1923 (R.D. 18-11-1923, n. 2440), il relativo regolamento (R.D. 23-5-1924, n. 827); la *normativa concernente gli strumenti di programmazione economica e finanziaria, la struttura della legge di bilancio, la legge di stabilità* (ex legge finanziaria), la *copertura finanziaria delle leggi* e le *principali procedure contabili* è contenuta nella **legge 31 dicembre 2009, n. 196** (Legge di contabilità e finanza pubblica), che ha abrogato la L. 468/1978 (Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio);
- per la *Corte dei conti* il Testo Unico (R.D. 12-7-1934, n. 1214) nonché le leggi 14-1-1994, n. 19 e n. 20;
- per l'autonomia finanziaria e contabile delle *Regioni a statuto ordinario* il D.Lgs. 28-3-2000, n. 76;
- per l'ordinamento finanziario e contabile degli *enti locali* il D.Lgs. 77/1995 ora confluito nel Testo Unico sugli enti locali (D.Lgs. 267/2000).

3. Segue: La Costituzione

L'art. 81 della Costituzione così recita: «Le Camere approvano ogni anno i bilanci e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo.

L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi.

Con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese.

Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte».

I quattro commi che compongono l'art. 81 della Costituzione rappresentano altrettanti punti cardine del nostro sistema di contabilità pubblica e per tale motivo è opportuna una loro approfondita analisi.

A) L'approvazione del bilancio (art. 81, 1° comma)

Il primo comma dell'art. 81 delinea una chiara suddivisione dei compiti del Parlamento e Governo.

Al **Governo** viene attribuito, *in via esclusiva*, il potere di iniziativa legislativa in materia di legge di bilancio. Tale attribuzione conferma quel potere di indirizzo che, in tutti gli ordinamenti democratici, spetta all'esecutivo. Si noti che la dizione «*i bilanci*» usata dalla Costituzione non intende negare il principio di unità del bilancio: al contrario, benché articolato per singoli ministeri, il bilancio è sottoposto ad un controllo unitario del Parlamento. Nell'esercizio della sua funzione di indirizzo, inoltre, il Governo gode della più ampia discrezionalità, essendo vincolato solo al rispetto delle altre garanzie costituzionali. Il **Parlamento**, da parte sua, vede riconfermata la sua tradizionale funzione di *controllore politico* dell'esecutivo: solo ad esso può spettare l'approvazione del bilancio, approvazione che, a mente dell'art. 72 ultimo comma della Costituzione, può avvenire solo con procedura normale. L'approvazione dell'Assemblea è finalizzata a:

- garantire una verifica dell'unità di intenti fra Governo e Parlamento (o, meglio, tra Governo e la maggioranza parlamentare di cui esso è espressione);
- assicurare adeguata pubblicità su contenuto, fini ed indirizzi del bilancio dello Stato;
- tutelare i diritti delle minoranze, grazie al dibattito parlamentare;
- garantire che l'atto di approvazione del bilancio, divenendo atto legislativo, possa essere soggetto al sindacato della Corte Costituzionale.

Si ricordi, inoltre, che l'art. 75 della Costituzione menziona espresamente le leggi di bilancio fra quelle non sottoponibili a referendum abrogativo.

Un'ultima osservazione riguardo il 1° comma dell'art. 81: con esso la Costituzione conferma la tradizionale cadenza annuale (*principio dell'annualità*) della stesura ed approvazione del bilancio.

B) L'esercizio provvisorio (art. 81, 2° comma)

Un'ulteriore previsione a garanzia delle attribuzioni del Parlamento è contenuta nel 2° comma dell'articolo in questione. Con esso la Costituzione prevede che, nelle more dell'approvazione parlamentare del bilancio, solo il Parlamento possa, con legge e comunque per un periodo di tempo non superiore ai quattro mesi, autorizzare la *gestione provvisoria del bilancio*. La norma costituzionale, che codifica una precedente prassi parlamentare, è evidentemente tesa a salvaguardare contemporaneamente le attribuzioni dell'Assemblea e la continuità dell'azione dell'esecutivo.

C) Il divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese (art. 81, 3° comma)

A mente del 3° comma, art. 81 Cost., è fatto espresso divieto che il Parlamento, nell'approvare la legge di bilancio, stabilisca nuovi tributi e nuove spese. La previsione si fonderebbe, secondo alcuni autori, sulla natura *formale* della legge di bilancio.

Secondo altri autori, invece, la *ratio* della disposizione andrebbe ricercata nella volontà, espressa dal Costituente, di assicurare al Parlamento la massima serenità al momento dell'esame del bilancio: una tale delicata decisione risulterebbe turbata dall'esigenza pressante di raggiungere un equilibrio tramite l'introduzione di nuovi tributi o nuove spese (BARETTONI ARLERI).

A prescindere, però, dalla natura della legge di bilancio, maggiori perplessità suscita il 3° comma alla luce della considerazione che il bilancio, nei moderni sistemi economici, rappresenta il momento in cui lo Stato programma e coordina il proprio intervento nel campo economico. Tale funzione (ben diversa da quella tipicamente svolta dallo Stato liberale «limitato») risulta vincolata in modo anacronistico proprio dall'art. 81, 3° comma: ai limiti costituzionali si è perciò cercato di porre rimedio, nel 1978, con l'istituzione della legge finanziaria (ora legge di stabilità).

D) La copertura finanziaria (art. 81, 4° comma)

Fortemente voluto da Einaudi (che mirava in tal senso a responsabilizzare i singoli parlamentari e ad evitare «la soverchia facilità della pubblica spesa»), il 4° comma prevede l'obbligo che «ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte». È stata così ripresa (ed ampliata con l'estensione anche al Parlamento) la previsione dell'art. 43 della legge di contabilità generale del 1923. L'indicazione dei mezzi di copertura deve avvenire al momento dell'approvazione del disegno di legge o al momento dell'emanazione del decreto legge, così da assicurare una serena valutazione di tutte le conseguenze economiche e finanziarie del provvedimento.

Circa i mezzi di copertura essi sono solitamente distinti in interni ed esterni.

Sono *mezzi esterni* di copertura:

- i nuovi tributi o l'inasprimento di quelli già esistenti;
- l'accensione di prestiti.

I *mezzi interni* di copertura sono invece costituiti da:

- l'utilizzo di risorse accantonate in appositi fondi di bilancio;
- il trasferimento di risorse da un capitolo di spesa all'altro;
- l'utilizzo di risorse già previste in bilancio e risultanti esuberanti.

Il vincolo del pareggio di bilancio e la cosiddetta manovra di «ferragosto» (D.L. 138/2011)

L'articolo 81 è stato oggetto di grande discussione politica nel corso del 2011. Il governo in carica, infatti, su suggerimento della Banca centrale europea intenta a trovare strumenti per arginare la grave crisi economica e finanziaria della UE, nella riunione dell'8 settembre del Consiglio dei ministri, ha approvato il disegno di legge per l'introduzione del vincolo del pareggio del bilancio nella Costituzione, modificando proprio l'articolo 81. Il provvedimento stabilisce che il «bilancio dello Stato debba rispettare l'equilibrio delle entrate e delle spese, e non è consentito ricorrere all'indebitamento, se non nelle fasi avverse del ciclo economico nei limiti degli effetti da esso determinati, o per uno stato di necessità che non può essere sostenuto con le ordinarie decisioni di bilancio». Ciò eviterebbe nell'idea del legislatore che il governo spenda più di quanto incassi. Ma modificare la Carta costituzionale richiede il

rispetto di ben precise regole e un iter molto lungo e complesso, per cui prima con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*), convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, e poi con il D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*), convertito dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, sono state introdotte una serie di misure fiscali con le quali si pone l'obiettivo di raggiungere il pareggio di bilancio già dal 2013.

4. Segue: Le fonti positive

Il sistema positivo per la contabilità di Stato poggia, innanzitutto, sul **Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440** (legge di contabilità generale dello Stato) e sul relativo regolamento, il **Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827** (regolamento di contabilità generale dello Stato). Tale intervento normativo, noto come «Legge De Stefani», riproduceva sostanzialmente, dandole però maggior organicità, la vecchia normativa ottocentesca. Più volte emendati ed integrati, i due Regi Decreti sono tuttora in vigore e dettano i principi generali della contabilità per tutti i soggetti pubblici ove non siano previste espressamente deroghe.

È però evidente che una normativa, già così poco innovativa all'epoca, abbisognasse di adeguamenti al nuovo ruolo svolto dallo Stato, e più in generale dall'operatore pubblico, nei moderni sistemi economici. Ad una prima, parziale riforma del 1964 (**L. 1° marzo 1964, n. 62**, cd. Legge Curti) ha fatto seguito, nel 1978, una riforma organica in materia di bilancio.

A) Le grandi riforme della contabilità pubblica dal 1978 al 1999

La legge 5 agosto 1978, n. 468 perseguiva il duplice obiettivo di «assicurare un maggior rispetto dell'obbligo della copertura finanziaria e di ovviare alla eccessiva rigidità del bilancio tradizionale mediante una programmazione di medio periodo» (MIRABELLA). Veniva così introdotta, nel nostro ordinamento, la **legge finanziaria**, strumento legislativo nato per ovviare al divieto imposto dall'art. 81, 3° comma, e consentire una migliore distribuzione delle risorse finanziarie.

Ad appena 10 anni dalla sua introduzione, la L. 468/1978 mostrava già tutti i suoi limiti; in tempi brevissimi, nel 1988, fu, pertanto, approvata la **legge 23 agosto 1988, n. 362**. Tale legge presta particolare attenzione al momento della *programmazione*, introduce, infatti, il «*documento di programmazione economico-finanziaria*» (DPEF) con lo scopo principale di fissare di volta in volta, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, gli obiettivi dell'economia pubblica, con riferimento a tutti i suoi settori; fissa, inoltre, rigidamente il contenuto della legge finanziaria. Quest'ultima **non può introdurre nuove imposte, tasse e contributi o disporre nuove o maggiori spese**; gli interventi di modificazione alla legislazione sostanziale possono essere apportati da apposito disegno di legge (*collegato alla manovra*) indicati nel DPEF.

Successivamente, la **legge 3-4-1997, n. 94**, modificando la L. 468/1978, rivede la struttura del bilancio poiché si prevede che le **entrate** siano ripartite in *titoli, unità previsionali di base, categorie e capitoli*. Dal canto loro, le **spese** sono articolate in *funzioni-obiettivo, unità previsionali di base e capitoli*.

Dopo la riforma del bilancio dello Stato realizzata con la L. 94/1997, nel corso del 1999 l'attenzione del legislatore si sposta verso i documenti di bilancio. Viene, infatti, emanata la **legge 25-6-1999, n. 208**, che apporta delle sostanziali modifiche alla L. 468/1978 e, quindi, alla legislazione contabile pubblica.

Come accennato la L. 468/1978 è stata, poi, abrogata dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196.

B) La legge 31 dicembre 2009, n. 196, la nuova legge di contabilità pubblica

La «**Legge di contabilità e finanza pubblica**», entrata in vigore il 1° gennaio 2010, contiene un'articolata riforma della contabilità dello Stato il cui scopo principale è quello di **semplificare e razionalizzare le procedure decisionali della finanza pubblica**. Più in particolare, le principali novità contenute nel provvedimento sono:

- la definizione di strumenti in grado di assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio derivanti dall'ordinamento comunitario anche attraverso la ridefinizione delle attività di pianificazione e controllo della spesa pubblica;
- l'adeguamento della contabilità dello Stato ai rapporti economici e finanziari dello stesso con gli enti territoriali ridisegnati dalla riforma del Titolo V, parte II, della Carta costituzionale, per rafforzare, in particolare, in relazione agli strumenti e alle procedure finanziarie, il principio del concorso dei diversi livelli di governo (centrale, regionale e locale) al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica;
- l'armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e l'introduzione di nuove norme riguardanti le procedure di definizione degli obiettivi di finanza pubblica;
- le modifiche ai documenti di finanza pubblica;
- la formalizzazione del principio della programmazione finanziaria e quindi della manovra di finanza pubblica su base triennale, principio questo già introdotto dal D.L. 112/2008. Con la triennializzazione della programmazione finanziaria sono stati necessariamente rivisti gli strumenti per realizzarla. Così, viene introdotta la *Relazione sull'economia e la finanza pubblica* al posto della *Relazione unificata sull'economia e la finanza pubblica*; la *Decisione di finanza pubblica* (DFP) sostituisce il *DPEF*; si introduce la *legge di stabilità* in luogo della *legge finanziaria*; si stabilisce l'aggiornamento annuale del *Programma di stabilità e di crescita* (tale documento aggiorna gli obiettivi finanziari assunti dall'Italia in sede UE aderendo al Patto di stabilità e di crescita).

In definitiva, la legge disegna una riforma della contabilità dello Stato che in parte è disciplinata dallo stesso provvedimento, e in parte è affidata alla legislazione delegata; infatti sono previste le deleghe nelle seguenti materie: *adeguamento dei sistemi contabili; procedure di spesa in conto capitale; completamento della riforma del bilancio*

dello Stato; passaggio al bilancio di sola cassa; riforma del sistema dei controlli. Infine, la legge in questione contiene la delega al Governo per la redazione di un Testo Unico delle leggi in materia di contabilità di Stato e tesoreria.

A poco più di un anno dalla sua entrata in vigore, è stato necessario apportare delle profonde innovazioni alla L. 196/2009 per rispettare gli obblighi comunitari derivanti dalla cosiddetta **Strategia Europa 2020**, che delinea le grandi direttrici politiche per stimolare la crescita, lo sviluppo e l'occupazione nell'ambito UE, e dal conseguente **semestre europeo**, una procedura organica volta al coordinamento ex ante delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri. Ad adeguare la nuova legge di contabilità alle esigenze della nuova *governance* economica europea, che s'incentra sul principio del rigore continuato sui conti pubblici e sul recupero di competitività dei singoli paesi nel segno di una convergenza crescente, è intervenuta la **legge 7 aprile 2011, n. 39**, che ha prescritto la **presentazione contestuale** — entro il 30 aprile — da parte degli Stati membri, del **Programma di stabilità o di convergenza (PS)** e del **Programma nazionale di riforma (PNR)**, i quali divengono i principali documenti della programmazione economico-finanziaria dello Stato. Con la L. 39/2011, inoltre, la DFP (Decisione di finanza pubblica) viene sostituita dal DEF (**Documento di economia e finanza**), che ingloba parte della Relazione sull'economia e finanza pubblica che viene soppressa; diviene obbligatoria la presentazione annuale della **Nota di aggiornamento al DEF**; cambia la data di presentazione dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica (**gennaio anziché febbraio**). Ma la revisione della L. 196/2009 mira anche a disciplinare i rapporti con l'UE in materia di finanza pubblica, inserendo a tal fine tra i principi fondamentali della legge di contabilità quello della coerenza della programmazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche con le procedure ed i criteri stabiliti dall'Unione (si veda l'art. 1 comma 1 della L. 196/2009, come sostituito dall'art. 1 comma 1 della L. 39/2011).

In questa sede ci preme approfondire tre importanti questioni legate alla L. 196/2009:

1) **L'adeguamento dei sistemi contabili**

Allo scopo di rendere confrontabili i sistemi contabili di tutte le amministrazioni pubbliche e nel contempo realizzare un miglior raccordo con quelli impiegati negli altri paesi europei, l'art. 2 della L. 196/2009 contiene una delega al Governo, da attuare entro il 31 maggio 2011, per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione di Regioni ed enti locali, nonché per l'armonizzazione dei termini di presentazione e approvazione.

Per **amministrazioni pubbliche** qui s'intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il **settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche** individuati dall'ISTAT sulla base delle definizioni di specifici regolamenti comunitari. La ricognizione delle amministrazioni pubbliche è effettuata annualmente dall'istituto con proprio provvedimento.

Allo scopo di predisporre i decreti legislativi di attuazione della delega è istituito, con d.m. del Ministro dell'economia e delle finanze, il **Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche**.

Il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 in tema di adeguamento e armonizzazione dei bilanci delle Amministrazioni Pubbliche cui all'art. 1, comma 2, della 196/2009

Il D.Lgs. 91/2011 attua la delega contenuta nella L. 196/2009 in relazione all'armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni come individuate all'articolo 1 comma 2 della stessa legge n. 196, ad esclusione delle Regioni, degli enti locali, dei loro enti e organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale. In particolare, il provvedimento estende alle P.A. i 24 principi contabili dell'*International Public Sector Accounting Standards Boards*, ovvero dell'organismo internazionale che elabora gli IAS per il settore pubblico. Tali amministrazioni, inoltre, devono:

- adottare un piano dei conti integrato;
- adottare un sistema integrato di scritturazione contabile, che consente la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante ai fini del consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica (anche secondo l'articolazione nei settori delle amministrazioni centrali, degli enti di previdenza e delle amministrazioni locali in coordinamento con quanto previsto dall'art. 2, comma 2, lett. h) della L. 42/2009, e che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale;
- definire la transazione elementare e la sua codificazione. Ogni atto gestionale compiuto dal funzionario responsabile nell'ambito di un programma genera infatti una transazione elementare;
- provvedere alla classificazione delle spese in missioni e programmi.

Il D.Lgs. 91/2011 definisce, inoltre, le **unità locali di amministrazioni pubbliche** come le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni pubbliche, come definite in precedenza; queste ultime devono assicurarsi che le unità provvedano alla omogeneizzazione della classificazione delle spese (in missioni e programmi), ai fini della confrontabilità dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche, in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dal regolamento CE n. 2223/96, ma anche allo scopo di assicurare una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche evidenziando le modalità di destinazione delle stesse alle politiche settoriali.

L'**articolo 15** prevede, poi, l'obbligo per le società e gli altri enti e organismi inseriti nell'elenco delle amministrazioni che adottano la contabilità di tipo civilistico della redazione di un budget previsionale, con funzione conoscitiva e non autorizzatoria. L'articolo in questione prevede altresì la redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili emanati dall'*Organismo italiano di contabilità* (OIC); ciò allo scopo di consentire alle amministrazioni di avere a disposizione uno strumento informativo sulla gestione di cassa che dia delle informazioni coerenti con quelle riportate nel proprio bilancio di esercizio. Il successivo **articolo 16** contiene la tassonomia di tali enti prevedendo la compilazione di un conto finanziario da parte delle singole amministrazioni coerente con il piano dei conti integrato comune a tutte le amministrazioni. Fino all'adozione delle codifiche SIOPE (Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici, si veda il Cap. 7), la costruzione del conto finanziario si dovrà basare su un sistema di regole di riclassificazione volte a specificare le modalità di trasformazione dei dati del bilancio di esercizio in dati di natura finanziaria coerenti con le modalità previste dal piano dei conti integrato. Le regole di riclassificazione sono attuate solo in fase di consuntivo essendo applicate al bilancio di esercizio.

L'**articolo 17** descrive il principale documento relativo alla definizione di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio, ovvero il piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio, stabilendone anche il raccordo con i sistemi di misurazione delle performance previsti dalla L. 15/2009 (cd. legge Brunetta) e dal successivo decreto attuativo (D.Lgs. 150/2009), di cui si dirà nel Cap. 12.

Infine, di particolare rilevanza è l'allegato 1 al decreto il quale indica i **principi ai quali devono essere uniformate le funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo**, che costituiscono le regole fondamentali, nonché i principi contabili applicati definiti secondo le modalità dell'articolo 4 comma 3 dello stesso decreto. Essi sono: annualità, unità, universalità, integrità, veridicità, chiarezza o comprensibilità, pubblicità. Per i principi sin qui elencati si rinvia al cap. 3 par. 3, dove saranno analizzati a proposito del bilancio dello Stato. Gli altri principi sono: trasparenza; significatività e rilevanza; flessibilità, congruità; prudenza, coerenza, continuità, costanza, comparabilità, verificabilità, neutralità o imparzialità, equilibrio di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica, prevalenza della sostanza sulla forma, correttezza, attendibilità.

2) La banca dati delle pubbliche amministrazioni

L'articolo 13 dispone che, al fine di garantire un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica e per acquisire informazioni necessarie alla ricognizione delle amministrazioni pubbliche operata dall'ISTAT e circa l'applicazione del federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche devono inserire in una banca dati unitaria, istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze e accessibile all'ISTAT, i dati concernenti: *i bilanci di previsione e le relative variazioni, i conti consuntivi, i conti relativi alle operazioni gestionali e tutte le informazioni necessarie all'attuazione della stessa L. 196/2009.*

3) Il controllo parlamentare sull'andamento della finanza pubblica

Allo scopo di rafforzare il ruolo di controllo della Camera e del Senato sulla finanza pubblica, l'art. 6 della L. 196/2009 ha introdotto il principio di accesso da parte delle due assemblee a tutte le banche dati rilevanti per monitoraggio della finanza pubblica e ogni altra fonte utile.

A tal fine, il comma 2 dello stesso art. 6, stabilisce quali disegni di legge e leggi, compresi gli allegati, devono essere pubblicati nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze in formato elettronico; mentre i decreti di variazione al bilancio relativi all'approvazione di provvedimenti legislativi sono pubblicati sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze il giorno dopo a quello della loro registrazione da parte della Corte dei conti.

Sono soggette al controllo delle Camere anche le delibere del CIPE, che le invia, per via telematica, entro 10 giorni dalla data di registrazione da parte della Corte dei conti, se sono sottoposte a tale procedura, in caso contrario entro 10 giorni dalla loro adozione.

5. Normativa in materia di Regioni

Per quel che concerne la contabilità delle *Regioni*, ricordiamo che per quelle a *statuto speciale* le norme si rinviengono negli statuti stessi; per quelle a *statuto ordinario*, invece, la materia è stata regolata per lungo tempo dalla legge 19-5-1976, n. 335, concernente «*Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni*».

Tale legge ha rappresentato un primo importante tentativo per dotare la pubblica amministrazione di norme di comportamento più moderne ed efficaci. Con il passare degli anni, però, tale normativa è risultata sempre più inadeguata, soprattutto se posta a confronto con i nuovi principi dettati per gli enti locali e per lo Stato.

A tal proposito il D.Lgs. 76/2000, emanato su delega della L. 208/1999, contiene proprio i principi fondamentali in materia di bilancio e contabilità delle Regioni, coordinati con quelli della contabilità generale dello Stato.

Il D.Lgs. 170/2006, recante «*Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*», attua la delega conferita al Governo dalla L. 131/2003. Infine, la L. 42/2009, come modificata dalla L. 196/2009, contiene una delega al Governo per armonizzare i sistemi contabili, gli schemi di bilancio e i relativi termini di presentazione e approvazione delle Regioni alle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica; alla delega ha dato attuazione il D.Lgs. 118/2011 (cfr. Cap. 15).

Per le Regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano, l'adeguamento alle nuove disposizioni recate dalla L. 196/2009, citate, deve avvenire nel rispetto di quanto previsto dai relativi statuti (cfr. Cap. 15).

6. Normativa in materia di Enti locali

Per quanto attiene poi alla *contabilità provinciale e comunale* il primo intervento sistematico risale alla legge 2248 del 1865, alleg. A. Tale norma subì una serie ininterrotta di modifiche ad opera di successive leggi che rimasero in vigore anche dopo l'entrata in vigore del T.U. comunale e provinciale del 4-2-1914 n. 148.

L'intera materia venne accorpata prima nel T.U. sulla finanza del 14-9-1931 n. 1175 e successivamente nel T.U. comunale e provinciale del 3-3-1934 n. 383.

Ovviamente il T.U. del '34 si è rivelato con gli anni del tutto inadeguato per le accresciute esigenze e le nuove attribuzioni degli enti locali e pertanto sono stati presentati in Parlamento numerosi progetti di legge per il *riordino delle autonomie locali*.

Tuttavia solo l'8-6-1990 — dopo un travagliato iter parlamentare — è stata approvata la legge n. 142 di riforma dell'ordinamento delle autonomie locali: si tratta di una legge di *solì principi*, nel rispetto del dettato dell'art. 128 della Costituzione, e tale caratteristica costituisce la principale differenza rispetto al T.U. del 1934, che è stato per la più gran parte abrogato.

L'art. 55 della L. 142/1990 rinviava ad una successiva legge dello Stato la disciplina dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Il legislatore ha provveduto a colmare tale vuoto normativo con il decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77.

Gran parte del D.Lgs. 77/1995 è stata assorbita, con le opportune modifiche, dal Testo Unico sugli enti locali (D.Lgs. 18-8-2000, n. 267).

Successivamente, come detto a proposito delle Regioni, è intervenuto il D.Lgs. 170/2006. In particolare, il Capo III (*principi per l'armonizzazione dei bilanci degli*

Enti Locali) contiene disposizioni tratte dal Testo Unico Enti Locali (D.Lgs. 267/2000). Esso richiama innanzi tutto i principi fondamentali a cui deve ispirarsi il bilancio di previsione: competenza, unità, coerenza, annualità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità e pareggio finanziario.

Infine, la L. 42/2009, come per le Regioni, contiene una delega per l'adeguamento dei sistemi contabili degli enti locali a quelli dello Stato al quale ha dato seguito il già citato D.Lgs. 118/2011 (cfr. Cap. 16).

Principali fonti della contabilità pubblica	Caratteristiche
Costituzione	Articolo 81: <ul style="list-style-type: none"> — suddivisione dei compiti del Parlamento e del Governo nell'approvazione del bilancio (comma 1) — autorizzazione del Parlamento alla gestione provvisoria (comma 2) — divieto al Parlamento di stabilire nuovi tributi e nuove spese in sede di approvazione del bilancio (comma 3) — obbligo di copertura finanziaria per nuove disposizioni legislative che comportino nuove o maggiori spese (comma 4)
Regio Decreto 2440/1923 (Legge di contabilità) Regio Decreto 827/1924 (Regolamento di contabilità)	<ul style="list-style-type: none"> — accentrato amministrativo e finanziario — criteri ragioneristici — particolare attenzione alla legittimità formale
Legge 62/1964 (Legge Curti)	<ul style="list-style-type: none"> — anno finanziario coincidente con l'anno solare per tutti i bilanci degli enti pubblici — classificazione economico-funzionale delle spese e delle entrate
Legge 468/1978 (Legge di riforma del bilancio) abrogata	<ul style="list-style-type: none"> — introduzione del bilancio di cassa — introduzione del bilancio pluriennale — introduzione della legge finanziaria — sistema dell'assestamento di bilancio
Legge 362/1988 (Legge di controriforma del bilancio)	<ul style="list-style-type: none"> — introduzione del documento di programmazione economico-finanziaria — rigorosa indicazione dei mezzi di copertura — introduzione dei provvedimenti collegati
Legge 94/1997 (Legge di modifica del bilancio)	<ul style="list-style-type: none"> — riclassificazione delle voci di bilancio — netta divisione dei compiti e responsabilità tra organi di indirizzo politico e la dirigenza statale — accorpamento del Ministero del tesoro e del bilancio

Segue

Legge 208/1999 (Disposizioni in materia finanziaria e contabile)	<ul style="list-style-type: none"> — modificazione del contenuto e del termine di presentazione del DPEF — unificazione del termine di presentazione del bilancio e degli altri documenti di accompagnamento del bilancio — soppressione della legge collegata alla Finanziaria
Decreto legislativo 279/1997 (Attuazione art. 5 L. 94/1997)	<ul style="list-style-type: none"> — individuazione delle unità previsionali di base del bilancio — riordino del sistema di tesoreria unica — ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato
Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica)	<ul style="list-style-type: none"> — introduzione della Relazione sull'economia e la finanza pubblica — introduzione della Decisione di finanza pubblica (ex DPEF) — introduzione della legge di stabilità (ex legge finanziaria) — mutamento dei termini di presentazione dei principali strumenti della programmazione economico-finanziaria dello Stato — delega al Governo sui seguenti argomenti: adeguamento dei sistemi contabili; procedure di spesa in conto capitale; completamento della riforma del bilancio dello Stato; passaggio al solo bilancio di cassa; riforma del sistema dei controlli; emanazione di un testo unico delle leggi in materia di contabilità di Stato e tesoreria.
Legge 7 aprile 2011, n. 39 (modifiche alla L. 196/2009, conseguenti alle nuove regole adottate dalla UE in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri)	<ul style="list-style-type: none"> — introduce il Documento di economia e finanza (DEF) — stabilisce la presentazione del PNR e del PSC entro il 30 aprile di ogni anno — anticipa a gennaio la presentazione dei disegni di legge collegati — stabilisce l'obbligo della presentazione annuale della Nota di aggiornamento del DEF — sopprime la Relazione sull'economia e la finanza pubblica
Decreto legislativo 76/2000 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e contabilità delle Regioni)	<ul style="list-style-type: none"> — introduzione delle unità previsionali di base — possibilità per le Regioni di emanare una propria legge finanziaria
Decreto Legislativo 77/1995 (Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali), ora D.Lgs. 267/2000 (Testo Unico enti locali)	<ul style="list-style-type: none"> — bilancio di previsione finanziario redatto in soli termini di competenza — introduzione del piano esecutivo di gestione — introduzione del controllo di gestione
L. 42/2009 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale)	<ul style="list-style-type: none"> — delega al Governo per l'armonizzazione dei sistemi contabili e gli schemi di bilancio, con i relativi termini di presentazione e approvazione, delle Regioni e degli enti locali in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica

Questionario

1. Come può essere definita la **contabilità di Stato**? (**par. 1**)
2. Qual è la **fonte primaria** della contabilità di Stato? (**par. 2**)
3. Quale comma dell'**art. 81 della Costituzione** esprime il divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese? (**par. 3**)
4. Qual è attualmente la **principale fonte positiva** della contabilità pubblica? (**par. 4**)
5. Quale legge introdusse il **documento di programmazione economica e finanziaria**? (**par. 4**)
6. Quali documenti della **programmazione economico-finanziaria** dello Stato sono stati sostituiti dalla L. 196/2009 rispetto alla previgente legislazione? (**par. 4**)
7. Con quale provvedimento legislativo è stata introdotta l'ultima riforma riguardante le **Regioni a statuto ordinario**? (**par. 5**)
8. Quali innovazioni ha comportato l'emanazione della **L. 39/2011** sulla contabilità pubblica? (**par. 6**)
9. Riguardo gli **enti locali**, qual è la fonte primaria in materia finanziaria e contabile? (**par. 6**)