

BIBLIOTECA

La disciplina della contabilità pubblica

Salve, un saluto a tutti voi. Sono Mario Collevocchio, professore a contratto della SPISA, che è la Scuola di specializzazione in studi sull'Amministrazione pubblica dell'Università Alma Mater di Bologna. Insegno contabilità degli Enti pubblici, ma la mia professione prevalente esercitata per tanti anni è stata quella di direttore generale della programmazione del Ministero dei trasporti e di alto dirigente nelle regioni Abruzzo e Veneto e negli Enti locali.

In questa videolezione sulla Disciplina della contabilità pubblica tratteremo:

- dei diversi tipi di approccio alla disciplina della contabilità pubblica
- dei contenuti della Legge fondamentale di contabilità e finanza pubblica del 31 dicembre 2009, n.196
- dell'armonizzazione dei sistemi contabili delle Amministrazioni Pubbliche, con particolare riferimento agli Enti pubblici non economici cui appartiene l'INPS

Bene. Non ci resta che incominciare...

I diversi tipi di approccio alla disciplina della contabilità pubblica

Per quanto riguarda il discorso sulla contabilità pubblica bisogna dire che in dottrina è possibile distinguere tre diversi tipi di approccio, e cioè:

- 1) l'approccio giuridico
- 2) l'approccio economico-aziendale
- 3) l'approccio di politica socio-economica, ovvero la politica di bilancio

Vediamo ciascuno di questi tipi di approccio in dettaglio...

L'approccio giuridico

Per quanto riguarda l'approccio giuridico, va detto che sotto questo profilo per Contabilità pubblica s'intende il complesso delle norme che disciplinano le regole, gli strumenti e i processi di previsione, gestione e controllo delle risorse finanziarie ed economiche da parte degli Enti pubblici.

L'area tradizionale della Contabilità pubblica deriva dalla Contabilità dello Stato e si rinviene, sul piano storico, in un testo del secolo scorso che ha dominato per oltre 50 anni il quadro giuridico di riferimento. Si tratta del Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 che ha per oggetto "Nuove disposizioni sull'Amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato" e del relativo Regolamento del 23 maggio 1924, n.827.

Occorrerà attendere il 1964 per cogliere i primi segni di cambiamento con la Legge n. 62 (nota come legge Curti) che ha, tra l'altro, introdotto un nuovo sistema di classificazione delle spese in relazione agli effetti che erano in grado di produrre sul sistema economico. Si tratta della classificazione in spese correnti e spese in conto capitale, o di investimento oggi in vigore in Italia e in altri Paesi.

Successivamente, a partire dalla Legge 468 del 5 agosto 1978, la normativa in materia di contabilità pubblica si è andata sempre di più caratterizzando come riforma delle disposizioni sul bilancio e sui controlli, avviando un processo di cambiamento e di innovazione che ha condotto alla emanazione della **Legge di contabilità e finanza pubblica del 31 dicembre 2009, n.196**, legge fondamentale in questa materia che riguarda lo Stato e tutte le Amministrazioni Pubbliche.

L'approccio economico-aziendale

L'approccio agli studi della contabilità pubblica sotto il profilo economico-aziendale, invece, lascia sullo sfondo la normativa di riferimento e si concentra sulla natura e sulla funzione degli strumenti attraverso i quali si articola l'azione pubblica rivolta alla efficiente ed efficace gestione delle risorse di cui l'Ente dispone.

Il presupposto consiste nella concezione aziendalistica delle Amministrazioni Pubbliche nelle quali, similmente all'impresa, l'azione è rivolta al conseguimento di risultati in un processo ordinato di programmazione, gestione e controllo. Sotto questo aspetto la contabilità pubblica entra nel panorama più ampio dell'economia delle Amministrazioni Pubbliche, materia questa presente in molti ordinamenti universitari che collega i problemi della gestione a quelli dei modelli organizzativi, manageriali e comportamentali.

L'approccio di politica socio-economica

L'approccio di politica socio-economica, infine, scaturisce dalla più recente normativa di riforma che configura il bilancio dello Stato come uno strumento fondamentale di governo dell'economia e di politica nell'ambito più vasto dei rapporti e dei limiti derivanti dalle regole stabilite a livello di Unione europea quali in particolare il Patto di stabilità e crescita, il Semestre europeo, il Fiscal Compact.

Sotto questo aspetto il processo di bilancio si basa su documenti di programmazione e si svolge in diverse fasi in stretta connessione con la disciplina della finanza pubblica da cui trova alimentazione e vincoli di coerenza.

La Legge di contabilità e finanza pubblica

Approfondiamo adesso la Legge 31 dicembre 2009, n. 196, cioè la legge di contabilità e finanza pubblica.

Questa legge rappresenta l'attuale fonte organica di riferimento della disciplina della contabilità pubblica costruita attraverso un'importante operazione di sistemazione, razionalizzazione e riordino della normativa di riforma precedentemente emanata. Essa introduce nuove regole e nuovi modelli in linea con i trattati dell'Unione europea e rivolti alla modernizzazione e all'armonizzazione dei sistemi di bilancio di tutte le Amministrazioni Pubbliche.

Il testo ha subito fino ad oggi numerose modifiche ed integrazioni rese necessarie dal nuovo scenario dei rapporti con l'UE, dalla profonda revisione dell'articolo 81 della Costituzione, dai nuovi istituti introdotti in seguito alle deleghe in

essa contenuti. Nei materiali che accompagnano questa lezione troverete l'indicazione del testo aggiornato della legge con le modifiche introdotte in modo da agevolarne la consultazione. Possiamo dire tuttavia che, a distanza di quasi un secolo dalla legge sull'Amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato del 1923, si è giunti finalmente ad emanare una normativa organica di contabilità e finanza pubblica che getta le basi per l'adozione di un testo unico in un vasto processo di riforma ancora da completare.

Caratteristiche innovative della L. 196/2009

Ciò premesso, la Legge 196/2009 presenta le seguenti caratteristiche innovative:

- estende l'ambito delle Amministrazioni alle quali si applicano le disposizioni in materia di contabilità e finanza pubblica
- individua dette Amministrazioni nell'elenco degli Enti e dei soggetti indicati ai fini statistici dall'ISTAT. Si tratta di un elenco da aggiornare annualmente sulla base delle definizioni dei regolamenti dell'Unione europea e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre. L'elenco contiene moltissimi Enti. Comprende le Amministrazioni centrali dello Stato, le Autorità indipendenti, gli Enti nazionali di previdenza ed assistenza e dunque anche l'INPS, le Regioni, gli Enti locali e i loro organismi e altre unità istituzionali inserite nel Conto economico consolidato della PA
- **stabilisce che tutte le Amministrazioni Pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica** definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri fissati dall'Unione europea e **ne condividono le conseguenti responsabilità**:
 - interviene in materia di **armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni Pubbliche attraverso deleghe al Governo per la relativa disciplina**
 - **introduce** il principio della **programmazione finanziaria di medio periodo, vale a dire su base triennale** sia in termini di programmazione delle politiche, degli obiettivi e delle risorse, sia in termini di attuazione delle manovre di finanza pubblica

Contenuti della L. 196/2009

La materia trattata dalla legge 196 del 2009 è molto estesa e si sviluppa in 52 articoli raccolti in 10 titoli che riguardano in generale:

- Titolo I – Principi di coordinamento, obiettivi di finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili (artt. 1 - 3)
- Titolo II – Misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa (artt. 4 - 6)
- Titolo III – Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica (artt. 7 - 12)
- Titolo IV – Monitoraggio dei conti pubblici (artt. 13-16)
- Titolo V – La copertura finanziaria delle leggi (artt. 17 - 19)
- Titolo VI – Il bilancio dello Stato (artt. 20 – 43)
- Titolo VII- Tesoreria degli enti pubblici e programmazione dei flussi di cassa (artt. 44 - 48)
- Titolo VIII – Controlli di Ragioneria e valutazione della spesa (art. 49)
- Titolo XI – Testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di tesoreria (art. 50)
- Titolo X – Disposizioni finali e transitorie (artt. 51 e 52)

L'armonizzazione dei sistemi di bilancio degli Enti pubblici

Passiamo ora a parlare **dell'armonizzazione dei sistemi di bilancio degli Enti pubblici e dunque anche dell'INPS.**

L'articolo 2 della legge 196/2009 è interamente dedicato al tema dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni Pubbliche e dei relativi termini di presentazione e di approvazione in funzione delle

esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. La norma esclude dalla sua applicazione le Regioni e gli Enti locali, non di certo perché essi non rientrano nel novero delle Amministrazioni Pubbliche, ma perché opera per ragioni di sistematicità attraverso l'introduzione di disposizioni modificative alla legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale che presentano contenuto analogo.

Lo strumento normativo previsto per realizzare il processo di armonizzazione è quello della delega al Governo nel rispetto dei principi e criteri direttivi indicati nella stessa norma. Essi sono in sintesi i seguenti:

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato
- adozione di comuni schemi di bilancio articolati in "missioni" e "programmi"
- adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa
- affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione
- adozione di un bilancio consolidato delle Amministrazioni Pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati
- definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio

L'armonizzazione dei sistemi di bilancio di Regioni, Enti locali, Enti pubblici

Per quanto riguarda **le Regioni, gli Enti locali** e i loro organismi, all'attuazione della delega si è provveduto con due importanti decreti legislativi:

- il Decreto 23 giugno 2011, n. 118
- e il Decreto 10 agosto 2014, n. 126 che introduce numerose modifiche e integrazioni al primo, tanto da rappresentare la maggiore fonte di riferimento

Per quanto riguarda le altre Amministrazioni Pubbliche, e in particolare gli **Enti** pubblici non economici, la delega viene attuata con il **Decreto** legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che approfondiremo subito dopo in quanto tra questi **Enti** è compreso l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)

Per quanto riguarda **le Amministrazioni centrali dello Stato**, all'attuazione della delega al Governo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, prevista dall'articolo 40 della legge 196/2009, si è provveduto con due Decreti Legislativi emanati nel 2016 e nel 2018 (D.Lgs. 90/2016 e D.Lgs. 116/2018).

Questi ultimi Decreti completano il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci dello Stato e di tutte le Amministrazioni Pubbliche.

Novità introdotte dal processo di armonizzazione

Ma quali sono le principali novità di questo importante processo di armonizzazione?

In generale, il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio presenta contenuti innovativi e omogenei di grande rilievo che riguardano aspetti fondamentali della contabilità pubblica.

Le principali novità riguardano:

- la definizione di principi contabili generali e applicati
- l'introduzione di nuovi strumenti di programmazione economico - finanziaria (Documento di economia e finanza regionale DEFR) nelle Regioni e Documento unico di programmazione (DUP) negli Enti locali in linea con il Documento di economia e finanza introdotto nello Stato
- la disciplina di un nuovo sistema di bilancio misto di competenza e di cassa di durata triennale, collegata alla nuova definizione dell'impegno di spesa e ad un nuovo regime dei residui
- l'introduzione di una nuova classificazione omogenea delle entrate e delle spese. In particolare le spese delle Amministrazioni Pubbliche sono classificate in missioni e programmi, come nello Stato, e inserite in rigidi schemi uniformi che agevolano la comparazione e il controllo
- l'adozione del 'Piano dei conti integrato' al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti nelle fasi della previsione, gestione e rendicontazione
- l'introduzione del bilancio consolidato delle Amministrazioni Pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi
- la configurazione di nuovi strumenti di contabilità economico-patrimoniale

Decreto Legislativo 91/2011

Abbiamo detto che all'adeguamento e all'armonizzazione dei sistemi contabili degli Enti pubblici, e quindi anche dell'INPS, si è provveduto con il **Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91**.

Esso si applica a tutte le Amministrazioni Pubbliche, ad esclusione delle Regioni, degli Enti locali, dei loro Enti ed organismi strumentali e degli Enti del Servizio sanitario nazionale che hanno una diversa disciplina.

Il Decreto si compone di 26 articoli e 2 allegati. Per semplificare e agevolare l'esame, possiamo distinguere 3 parti principali:

- 1) l'introduzione e la definizione di principi contabili generali, che costituiscono regole fondamentali nell'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo dell'ente
- 2) la disciplina del Piano dei conti integrato e del relativo sistema integrato di scritturazione contabile
- 3) le disposizioni attinenti al bilancio, che riguardano i nuovi criteri di classificazione delle entrate e delle spese, i termini omogenei di approvazione del bilancio e del rendiconto, il sistema di indicatori di risultato

Parleremo distintamente di ciascuno di questi punti nelle prossime lezioni.

Conclusioni

Si conclude qui questa prima lezione in cui abbiamo accennato:

- ai diversi tipi di approccio agli studi in materia di contabilità pubblica
- ai contenuti della legge fondamentale di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009
- all'armonizzazione dei sistemi contabili delle Amministrazioni Pubbliche cui appartiene anche l'INPS

Grazie per l'attenzione...