

ARMONIZZAZIONE CONTABILE E PROGRAMMAZIONE REGIONALE:

IL CASO DI REGIONE LOMBARDIA

Valentina Cattivelli¹, Antonio Dal Bianco²,

SOMMARIO

Le misure restrittive di finanza pubblica indotte per il contenimento del debito pubblico hanno imposto, tra l'altro, un generale ripensamento delle modalità di tenuta dei conti pubblici e di redazione degli strumenti di programmazione regionale normalmente adottati. Il loro riordino si è reso necessario ed indispensabile ed ha portato gli Enti territoriali ad adottare comuni regole di contabilizzazione delle operazioni di bilancio e di programmazione dei propri obiettivi strategici. Questi cambiamenti sono regolati, oltre che da disposizioni normative, anche da principi contabili che contengono prescrizioni e principi, talvolta anche molto restrittivi, ma che saranno obbligatori solo a partire dal 2015. In questo periodo transitorio, solo alcuni enti hanno deciso di aderire alla sperimentazione e di anticipare così la revisione. Regione Lombardia è uno di questi e da quasi due anni sta cercando di adeguare i propri strumenti contabili e di programmazione.

¹ Eupolis Lombardia, via Taramelli, 12, 20122 Milano, e-mail: valentina.cattivelli@eupolislombardia.it

² Eupolis Lombardia, via Taramelli, 12, 20122 Milano, e-mail: antonio.dal.bianco@eupolislombardia.it

1. Introduzione

La necessità di rivedere il processo di programmazione regionale non è certo una esigenza recente; tuttavia, il suo soddisfacimento assume oggi una nuova importanza (MEF, 2014).

I primi modelli si sono rilevati inefficaci al punto che né il decentramento del potere politico e della responsabilità della spesa ai livelli di governo inferiori né la revisione della loro disciplina non hanno portato i risultati auspicati (Baldi et. al, 2008). La limitata capacità tecnica ed organizzativa o la carenza di risorse finanziarie hanno indotto molti programmatori regionali a sviluppare competenze molto settoriali e specifiche, di tipo prevalentemente finanziario oppure negoziale di concerto anche con il governo nazionale. Il bilancio di esercizio o pluriennale o gli accordi negoziali sono diventati così veri e propri strumenti di orientamento strategico dell'azione degli enti, senza però che si integrassero o mostrassero i risultati di efficacia di azioni e di politiche.

Nel tempo, tale debolezza metodologica è venuta in parte meno grazie alla proliferazione di iniziative di programmazione strategica che ha indotto gli amministratori a rivedere le scelte nella direzione della concertazione locale e della governance multilivello per la realizzazione di progetti di sviluppo sociale ed economico (Baldi et al. 2013). Sulla spinta di tali tensioni, da adempimento meramente finanziario, la programmazione si reinventa a strumento per il riequilibrio strutturale delle economie locali e sintesi, in una logica di rete, dei contributi di tutti quei soggetti pubblici e privati capaci di indirizzare talune variabili socio-economiche, anche endogene, verso obiettivi condivisi. A causa poi dei nuovi meccanismi procedurali ed i vincoli concordati in sede europea, si trasforma in uno strumento utile per il riequilibrio dei conti pubblici, al pari del bilancio di esercizio (Buzzacchi, 2014). L'integrazione di questi due documenti a monte del processo decisionale rende più efficace il coordinamento tra gli obiettivi prefissati dall'azione politica ed amministrativa e le risorse disponibili per il loro conseguimento, riducendo pertanto la pressione sulla gestione finanziaria ed incentivando la sua convergenza nei parametri di stabilità europei. A valle, invece, rende più semplice ed immediata la verifica dei risultati ottenuti, con particolare riferimento a quelli maggiormente critici del disavanzo e dell'indebitamento. In questo senso, l'armonizzazione dei documenti contabili indotta dal D.Lgs. 118 del 2011 non si esaurisce nella sola adozione di schemi contabili uniformi e nella loro redazione secondo principi che assicurino la comparabilità dei dati contabili e la certezza dei flussi finanziari, ma si propone come attività propedeutica al riordino delle competenze programmatiche e valutative degli enti pubblici.

Tale processo di riordino è quindi complesso ed ha dato ragione della proliferazione di molteplici disposizioni normative e di contabilità generale. Le ultime sono date dai principi contabili sperimentali per il 2014 (allegato 12 "Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio) che introducono ulteriori novità producendo un impatto significativo sugli strumenti di programmazione regionale.

Il presente paper si propone di analizzare i cambiamenti nel processo di revisione degli strumenti di bilancio e di programmazione indotti dall'approvazione di queste ultime disposizioni. In seguito, si focalizzerà sullo stato della programmazione in Regione Lombardia e sulle risposte date dall'ente regionale a questi importanti cambiamenti.

2. Le ragioni della riforma contabile e del sistema programmatico

La recente riforma del sistema contabile e di programmazione delle amministrazioni pubbliche che ha preso avvio con il D.Lgs. 118 del 2011 si inserisce in un ampio processo di ristrutturazione dei sistemi di misurazione, controllo e valutazione della gestione e dei processi decisionali del management pubblico.

I sistemi di contabilità fino ad ora adottati non sono in grado di soddisfare appieno i fabbisogni informativi perché sono tenuti secondo forme di regolazione che, pur rispondendo ad esigenze di localismo contabile, non garantiscono la comparabilità delle informazioni contenute nei documenti redatti dalle diverse amministrazioni. Il D.Lgs. 267/2000 prevede l'obbligo di affiancare, al tradizionale sistema contabile autorizzatorio, un sistema basato sulla competenza economica; nella pratica però non si estende alla redazione del conto economico e del conto del patrimonio che continuano ad essere redatti secondo il sistema di rilevazione che l'ente pubblico ritiene più idoneo a soddisfare le proprie esigenze. Tale libertà di scelta porta alla proliferazione di sistemi di rilevazione differenti: a fianco di enti che mantengono un sistema basato sulla contabilità finanziaria, ve ne sono altri che adottano la logica economico-patrimoniale ed altri ancora, per lo più quelli territoriali, che redigono contemporaneamente i documenti consuntivi propri della contabilità generale e quelli autorizzativi della contabilità finanziaria.

Tale varietà rende difficile la comparazione dei risultati della gestione amministrativa e strategica ed indebolisce la funzione programmatica e di controllo del bilancio che rimane mero strumento di autorizzazione della spesa. Il rafforzamento della sua capacità autorizzativa, seppur limitata alla durata di un solo esercizio amministrativo e quindi priva di validità pluriennale, sposta l'attenzione sul rispetto formale della norma e sul controllo contabile e la distoglie dalla verifica dell'efficienza dell'impiego delle risorse pubbliche o della soddisfazione dei cittadini. I suoi strumenti di controllo si limitano quindi a verifiche di congruità di prescrizioni contabili ed in pochi indicatori semplici che scaturiscono da riclassificazioni contabili per macroaggregati di difficile lettura per i non esperti.

Questa carenza informativa non aiuta la collettività a valutare l'operato delle amministrazioni pubbliche. Ad oggi, le esigenze di partecipazione politica non sono più deboli, ma più complesse e trasversali, e mirano non solo a controllare l'azione pubblica, ma anche ad orientarla verso obiettivi condivisi. Per farlo, i nuovi collettori di idee e di partecipazione (gruppi spontanei di cittadini, liste civiche, movimenti culturali e di volontariato, ecc.) si

affiancano ai tradizionali apparati politici e richiedono informazioni più dettagliate e più semplici da comprendere, ma che, al contempo, siano utili a descrivere le scelte strategiche e finanziarie di qualsiasi ente pubblico. La costruzione di piattaforme di open dati, la redazione di bilanci per obiettivi strategici e la loro riclassificazione per progetti o priorità sono esigenze di trasparenza che appaiono più forti rispetto al passato e che possono essere soddisfatte solo se ciascun ente dispone di un sistema di rilevazione dei fatti di gestione e delle scelte finanziarie efficienti.

Seppur con motivazioni differenti, questa esigenza di trasparenza è avvertita anche dai livelli di governo nazionale ed europeo.

L'acuirsi della crisi finanziaria ed economica porta all'inasprimento delle già forti tensioni sulla finanza pubblica e all'adozione di regole sempre più stringenti per il consolidamento fiscale e la riduzione dei debiti sovrani di molti paesi europei. In particolare, il Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance dell'Unione economica e monetaria (Fiscal Compact), rafforza la vigilanza ed il coordinamento delle politiche fiscali nazionali imponendo l'introduzione del principio generale di equilibrio tra entrate e spese di bilancio e la possibilità di deroga, ricorrendo all'indebitamento, al solo verificarsi di effetti eccezionali.

In questo modo, si impongono agli Stati membri una rigorosa valutazione della spesa pubblica (ed una scelta tra le sue diverse componenti) e l'attivazione di un sistema di monitoraggio preventivo e successivo che può arrivare a comminare sanzioni, ormai sottratte a ponderazioni discrezionali e dotate di automatismo. L'apparato procedurale così strutturato rafforza la vigilanza correttiva in capo agli organi di governo, ma, mette in secondo piano l'attenzione per il coordinamento delle politiche economiche che, di fatto, sono declassate a misure secondarie ed opzionali per il contrasto della crisi. Parimenti, impone una revisione delle previsioni costituzionali con particolare riferimento a tutte le disposizioni in materia di finanza pubblica. Il novellato dell'art.81 è sicuramente quello più interessato da revisioni. La sua nuova formulazione fissa l'obbligo di riequilibrio tra le entrate e le spese del bilancio pubblico, ma non di pareggio, in quanto i risultati della gestione finanziaria potrebbero essere intesi come saldi strutturali sostenibili della spesa opportunamente riaggiustati in relazione agli effetti del ciclo economico ed al verificarsi di eventi eccezionali. In aggiunta, l'abrogazione del comma 3 che impediva di stabilire nuovi tributi e nuove spese con la legge di bilancio e la previsione che ogni legge debba recare l'indicazione precisa dei mezzi che intende utilizzare per la copertura dei nuovi o maggiori oneri rafforzano la legge di bilancio e soprattutto la configurano come una qualsiasi legge di natura finanziaria a cui va applicato il principio della copertura finanziaria. Tale legge perde la sua particolare natura formale, diventa norma di carattere sostanziale e rafforza la propria importanza di strumento di riequilibrio di medio periodo. Un altro elemento di novità è rappresentato dall'estensione dell'obbligo di riequilibrio all'intero complesso degli apparati pubblici. La legge costituzionale 1/2012 introduce all'art. 97 il comma «le pubbliche amministrazioni, in

coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico». I principi di equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito finiscono per vincolare la Pa nel suo complesso, comprese le autonomie territoriali, ottenendo dignità costituzionale accanto ai tradizionali principi (imparzialità, buon andamento, legalità, ecc.) che presidiano i profili sostanziali e modali dell'azione amministrativa. In questo modo, tutto il sistema di bilancio e non solo una parte prescinde da un ipotetico vincolo giuridico al pareggio di bilancio e si svincola da una valenza di natura politica che attribuisce la relativa responsabilità ai soli Governo e Parlamento nazionale. L'articolo 4 della stessa legge interviene invece sull'articolo 119 in relazione all'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali riconoscendo loro autonomia finanziaria non solo sul lato della spesa, ma anche quella dell'entrata, seppur “nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci” e in modo che siano osservati i “vincoli economici e finanziari derivati dall'ordinamento dell'Unione Europea”. Pur riprendendo l'art. 81, il nuovo art.97 si concentra sulla dimensione finanziaria degli enti territoriali e rafforza la portata dell'art.119 accettando l'esclusione del ricorso all'indebitamento per le spese che non siano di investimento per le quali si definiscono piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. La combinazione di tali previsioni rende effettiva la possibilità da parte dello Stato di ricorrere ai mercati finanziari per fronteggiare gli effetti del ciclo economico ed al verificarsi di eventi eccezionali, mentre esclude, in qualsiasi caso, la medesima possibilità per gli enti territoriali. Subordinando le esigenze finanziarie locali a quelle statali ed europee ed impedendo autonomamente di agire sulla leva fiscale, l'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali è “mortificata” ed asservita ad interessi che esulano quella della loro comunità di riferimento.

La giurisprudenza costituzionale si arricchisce anche delle novità derivanti dall'armonizzazione dei documenti e delle tecniche di rilevazione contabili.

La direttiva 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, poi recepita da tutti gli stati membri entro il 2012, stabilisce regole dettagliate riguardanti le caratteristiche dei quadri di bilancio degli Stati membri e fissa precetti su contabilità e statistiche, regole di bilancio numeriche e quadri di bilancio a medio termine. Il suo obiettivo è quello di rendere omogeneo e comparabile a livello europeo tutto il sistema di bilancio pubblico. Per effetto di tali interventi, gli Stati membri agiscono sui loro ordinamenti costituzionali interni recependo alcuni principi e meccanismi che dovrebbero risolvere l'eccezionalità della situazione attuale e prevenire il formarsi di future. In particolare, istituiscono meccanismi di correzione sulla base di principi comuni fissati dalla Commissione Europea riguardanti la portata dell'azione correttiva ed il ruolo delle istituzioni nazionali responsabili dell'osservanza delle norme del Trattato. In aggiunta, elevano a rango costituzionale l'equilibrio di bilancio ed estendono l'obbligo del suo rispetto all'intero complesso degli apparati pubblici in una prospettiva che vuole lo sbilanciamento e la tensione verso la priorità della sostenibilità dei conti pubblici come chiave

di lettura del processo di omogeneizzazione delle modalità di controllo sulle finanze nazionali.

Il novellato dell'articolo 117 della Costituzione rimette la materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici alla competenza legislativa esclusiva e la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione" incide sulla disciplina di bilancio dell'intero aggregato delle pubbliche amministrazioni, compresi pertanto gli enti territoriali.

Così strutturate, tutte queste misure non portano solo ad una mera modifica degli schemi di bilancio e dei principi generali di contabilità, ma ad una più generale revisione della governance europea e del federalismo fiscale, nonché alla condivisione ed alla corresponsabilità del rispetto dei vincoli europei a tutti i livelli della Pubblica amministrazione.

Il consolidamento dei conti pubblici a livello nazionale, più che a quello locale, si carica quindi di nuove importanti finalità che, in ogni caso, non possono escludere una loro corretta tenuta.

La capacità autorizzatoria dei bilanci rispetto ai fatti di gestione è in crisi a causa delle incertezze nei trasferimenti statali e nella determinazione delle entrate locali che rendono incerti i tempi di approvazione di tutti i documenti contabili. Parimenti, la loro tenuta per lo più solo in termini finanziari e non interamente economici-patrimoniali, rende difficile l'allineamento tra i momenti dell'accertamento e dell'impegno con quelli della riscossione e del pagamento, appesantisce la gestione dei residui e stressa la gestione di cassa rendendo così inevitabile il ricorso all'indebitamento anche per carenze di liquidità temporanee. Alla rigidità delle spese di investimento indotta dal Patto di stabilità, si aggiunge quindi la rigidità della spesa corrente che, se non allentata con una programmazione finanziaria adeguata ed una riforma della riscossione a livello locale (rimasta fino ad ora inevasa), può avere ripercussioni dirette sulla quantità e sulla qualità dei servizi ai cittadini.

Per ridurre al minimo le conseguenze sulle capacità amministrativa e gestionale degli enti, la revisione del sistema contabile ed il suo inserimento nel quadro del riequilibrio della finanza pubblica sono però insufficienti se non sono associate ad un' altrettanto revisione del sistema di programmazione.

Attualmente, tale attività si conduce per progetti a causa dell'abbandono dell'idea di un piano condiviso ed unificante ed è autonoma non solo nel senso del decentramento decisionale, ma anche rispetto alla capacità di auto-regolazione e di gestione delle risorse comuni. Il suo tentativo di recuperare una logica pianificatoria di più ampio respiro capace, al contempo, di abbracciare le esigenze del territorio di riferimento, coinvolgere la comunità locale e mettere a sistema od a valore il capitale territoriale passa anche per un coordinamento con le scelte finanziarie. E' impossibile infatti fissare programmi o attività senza prima aver proceduto ad una ricognizione delle risorse finanziarie disponibili e da acquisire che non può, in ogni caso,

ignorare i vincoli di finanza pubblica statali ed europei. La programmazione finisce per essere vulnerabile rispetto agli obiettivi finanziari, ma protagonista rispetto alle scelte gestionali e strategiche e vincolata rispetto ai risultati della rendicontazione.



Figura 1. Le esigenze di revisione del sistema di contabilità e di programmazione pubblici. Fonte: nostra elaborazione su analisi letteratura, 2014.

3. Le novità introdotte in materia di contabilità e di bilancio

L'adeguamento delle finanze pubbliche ai parametri europei non può prescindere da una loro corretta tenuta che può avvenire solamente mediante l'adozione di regole comuni, efficaci e accettate da tutti i paesi membri.

La riforma della legislazione di finanza pubblica e del sistema di bilancio statale e locale ha preso avvio con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009 n.196 (Legge di contabilità e finanza pubblica) che ha adeguato la disciplina esistente basata sulla legge 5 agosto 1978 n.468. La relazione del Governo al Parlamento del 30 giugno 2010 in tema di federalismo fiscale ha dato ulteriore slancio alla riforma rendendo, tra l'altro, prioritario il coordinamento dei rapporti finanziari tra Amministrazioni statali e locali già previsto dalla legge 5 maggio 2009 n. 49. Tuttavia, è solo con il decreto legislativo 23 giugno 2011 n.118 che si introduce il nuovo impianto normativo relativamente all'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

Il primo titolo del Decreto in questione reca i principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province Autonome e gli Enti locali: questo perché, in relazione al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, l'art.42 della legge 196/2009 prevede, previa apposita sperimentazione, la graduale estensione della disciplina adottata in applicazione del medesimo articolo alle amministrazioni di cui ai commi 1e 2 e cioè anche alle Regioni ed Enti locali. Questi enti pertanto devono conformare la propria gestione ai principi contabili generali e ai principi contabili applicati definiti in considerazione degli esiti della sperimentazione.

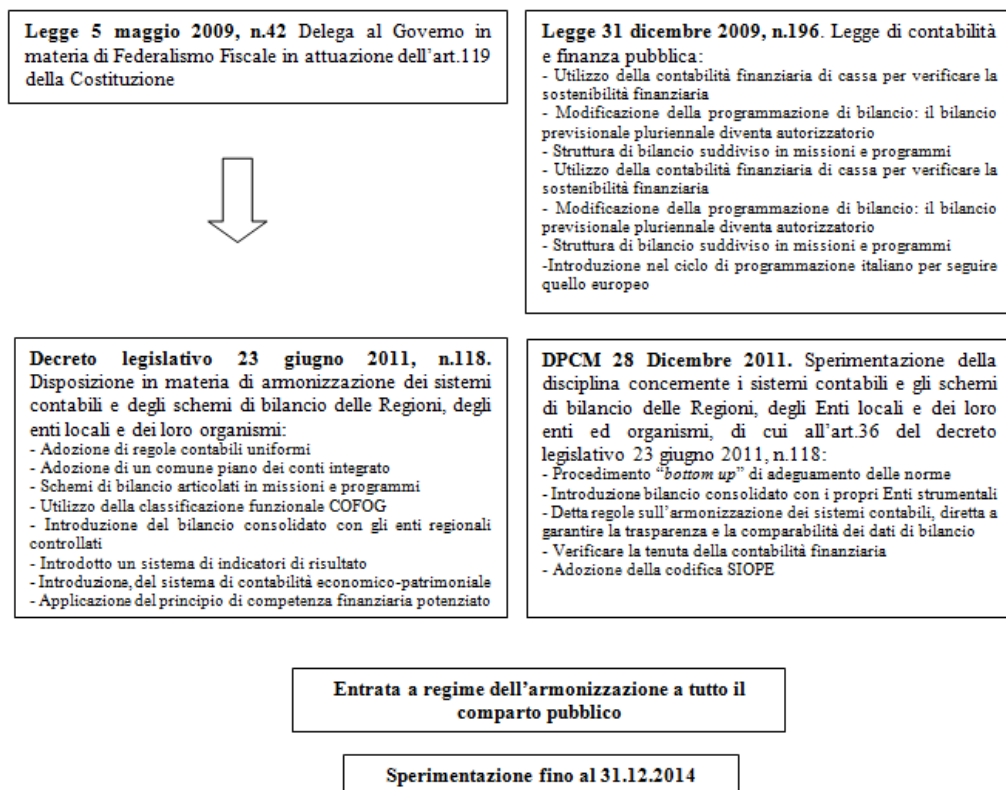


Tabella 1. Il percorso dell'armonizzazione. Fonte: nostra elaborazione su analisi normativa vigente, 2014.

Più precisamente, devono adottare un comune piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, e redigere i propri bilanci secondo schemi comuni che recano un'articolazione per missioni ossia per "funzioni principali e gli obiettivi strategici della spesa" e programmi ovvero per "aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica", in conformità con le prescrizioni economiche e funzionali contenute in alcuni regolamenti europei in materia di contabilità nazionale. Questo tipo di articolazione non fa altro che accrescere la trasparenza e la veridicità della rappresentazione contabile, favorire il coordinamento unitario delle politiche pubbliche nonché un'analisi congiunta dei risultati dell'azione amministrativa. Inoltre, gli enti sono obbligati ad aderire ai principi utilizzati dallo Stato per rappresentare le spese sostenute favorendo così un consolidamento funzionale dei dati contabili. Attribuendo ad un unico centro di responsabilità il compito di perseguire la realizzazione di un programma, realizzano il passaggio da un sistema di classificazione per responsabilità eminentemente di tipo organizzativo, ad un sistema informativo che guarda alle politiche e alle funzioni che le medesime programmano di svolgere e svolgono effettivamente nella gestione.

Al contempo, devono fare loro il principio di competenza finanziaria potenziata che rivede i criteri per l'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate

(attive e passive) rendendo obbligatoria l'imputazione ad ogni esercizio delle sole obbligazioni che vengono a scadenza ed immediato il confronto tra le risorse in entrata effettivamente disponibili e quelle esigibili in uscita altrettanto chiaramente. La gestione del loro cash flow è resa più immediata e semplice grazie all'integrazione negli stessi documenti contabili delle previsioni di cassa, seppur solo per il primo esercizio considerato, ma deve essere strutturata considerando l'estensione della funzione autorizzativa delle previsioni di impegno di spesa pluriennali, degli accertamenti e degli incassi relativi alle accensioni di prestiti ed ai pagamenti di spesa.

Queste prescrizioni devono essere poi rispettate anche nella redazione del bilancio consolidato rispetto alle proprie aziende, società ed altri organismi a vario titolo partecipati dall'ente regionale o locale oltre che l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a principi contabili pubblici di nuova formulazione. Parimenti, devono essere osservate anche riclassificazione dei dati contabili e nel loro impiego nel sistema di indicatori di risultato, misurabili, semplici e costruiti sulla base di valori e di metodologie comuni a tutti gli Enti territoriali che il legislatore ha reso finalmente obbligatorio.

Tutte queste disposizioni confermano il concetto di "sistema di bilancio" in quanto tale, ma soprattutto come strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione: le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico finanziaria.

Per facilitare gli enti territoriali nella transizione verso questo nuovo sistema di rilevazione contabile così delineato, è stato istituito il Comitato per i principi contabili delle Amministrazioni pubbliche ed è stato previsto un periodo di sperimentazione, poi prolungato al 2015 con il decreto legge n.102 del 2013, che prevede un innovativo procedimento "bottom up" di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso la definizione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione, attraverso un DPCM nonché la sperimentazione della nuova disciplina, in deroga alle vigenti discipline contabili, da parte di amministrazioni individuate inizialmente in considerazione della collocazione geografica e della dimensione demografica. In particolare, la sperimentazione riguarda l'adozione del bilancio di previsione finanziario, almeno triennale, di competenza e solo per il primo esercizio anche di cassa, la classificazione del bilancio finanziario per missioni e programmi e la tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una definizione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale vengono a scadenza.

Per incentivare l'adesione alla sperimentazione, gli adenti aderenti vedono ridursi il contributo alla manovra riguardante tale esercizio, senza oneri per la finanza pubblica, a

valere su una quota dei 200 milioni di euro di cui all'articolo 20, comma 3, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, come modificato dall'articolo 30, comma 2, della legge 12 novembre 2011, n. 183.

Le amministrazioni in sperimentazione sono individuate, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con il Ministero per i rapporti con le Regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs. n.281/97, secondo criteri che tengono conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Oggi, a seguito di vari adesione e di rinunce, sono 4 le Regioni in regime di sperimentazione a cui si aggiungono 23 Province e 373 Comuni.

Questi enti stanno verificando l'effettiva applicabilità delle prescrizioni contabili ai loro bilanci di esercizio e pluriennali ed, a vario titolo, concorrono al perfezionamento dei principi contabili le cui evidenze saranno recepite con un decreto correttivo che sarà a breve approvato. Parimenti, non sono "soli" in quanto partecipano anche attraverso i propri organismi strumentali coinvolgendo almeno un proprio ente strumentale in contabilità finanziaria e uno in contabilità economico-patrimoniale. Alle regioni spetta il compito più gravoso: esse devono estendere la sperimentazione ad almeno un proprio ente coinvolto nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio Sanitario Nazionale. In ogni caso, gli enti strumentali, coinvolti nella sperimentazione, che adottano un regime di contabilità finanziaria devono adottare il medesimo sistema contabile dell'ente sperimentatore, con particolare riferimento al nuovo principio di competenza finanziaria e agli schemi di bilancio. Al contrario, gli enti strumentali che adottano la contabilità economico patrimoniale e non sono tenuti all'adozione della contabilità finanziaria, invece, adeguano la propria gestione ai principi contabili generali.



Figura 2. Le principali novità introdotte dalle varie disposizioni normative in materia di armonizzazione contabile.
Fonte: nostra elaborazione, 2014.

Tutte queste innovazioni nel sistema di contabilità e di bilancio hanno reso più veritiera e trasparente la rappresentazione contabile della situazione finanziaria, economica e patrimoniale degli enti territoriali. Ciò costituisce la condizione imprescindibile per poter operare un'efficace attività di programmazione. Non a caso, il divieto di accertare entrate future, ma non certe, e di impegnare spese inesistenti rende più chiari ed attendibili i documenti di bilancio, dà una più precisa rappresentazione dell'indebitamento e riconfigura i residui attivi e passivi nella più corretta accezione di crediti e debiti. Al contempo, rafforza l'importanza della gestione del cash flow che diventa strumento utile per ridurre i ritardi nei pagamenti e il formarsi di debiti pregressi, anche in un'ottica triennale e non solo annuale, grazie all'estensione temporale della funzione autorizzativa. Tuttavia, appare non semplice assicurare contemporaneamente l'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili all'esterno, a livello europeo e internazionale e, nello stesso tempo, all'interno dell'ordinamento interno, soprattutto se gli obiettivi rimangono ancora incerti e vaghi. Allo stesso modo, la ricerca dell'equilibrio tra l'esigenza dell'armonizzazione e la differenziazione delle discipline dei sistemi contabili, tenuto conto della diversità degli enti cui si riferiscono.

4. Le novità introdotte dai principi contabili in materia di programmazione

L'allegato n.12 del DPCM 28 dicembre 2011 introduce importanti novità in tema di programmazione regionale. Dapprima, dà una definizione di tale processo e ne evidenzia la complessità data dalla contemporanea attenzione per l'analisi e la valutazione nonché per l'integrazione tra politiche e piani. In questo modo, non riduce la programmazione a mera attività di impiego di risorse, ma vi fa ricomprendere anche tutte le azioni volte alla comparazione di alternative strategiche secondo parametri che devono essere ponderati per soddisfare l'esigenza valutativa. Allo stesso tempo, prevede l'integrazione tra politiche e piani per il governo del territorio estendendo la responsabilità non solo ai vertici della struttura amministrativa, ma anche agli organi politici che, pertanto, non si limitano più alla sola fissazione degli obiettivi strategici, ma anche alla loro traduzione in piani operativi. Analogamente, impiega l'espressione "governo del territorio" sostituendola alle più diffuse "sviluppo economico" o "efficiente impiego dei fattori" ed attribuendo così al territorio la dignità di fattore produttivo autonomo e non di mero contenitore geografico dello sviluppo (Cattivelli, 2012). Parimenti, all'intero processo non riconosce autonomia in quanto chiede che venga svolto nel rispetto della contabilità economica e finanziaria e per il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica: in questo modo la programmazione finisce per risentire molto dei vincoli finanziari e si traduce in strumento utile per il loro rispetto. Per tale ragione, ne individua i documenti e le scadenze per la loro approvazione in modo preciso.

Documento	Tipologia	Tempi di approvazione
DEFR (la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale)	Strumento di programmazione senso stretto	Entro il 30 giugno³
Nota di aggiornamento al DEFR	Strumento di programmazione senso stretto	Entro 30 gg dalla presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale e comunque non oltre alla data di presentazione disegno di legge di bilancio
Disegno di legge di stabilità regionale , da presentare al Consiglio	Strumento di programmazione finanziaria	Entro il 31 ottobre e comunque non oltre 30 gg della presentazione del disegno di legge del bilancio dello stato
Disegno di legge di bilancio , da presentare al Consiglio	Strumento di programmazione finanziaria	Entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato
Piano degli indicatori di bilancio	Strumento di rendicontazione	Approvato dalla Giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e dall'approvazione del rendiconto e comunicato al Consiglio
Disegno di legge di assestamento del bilancio , presentato al Consiglio di ogni anno	Strumento di programmazione finanziaria	Entro il 30 giugno
Eventuali disegni di legge di variazione di bilancio	Strumento di programmazione finanziaria	
Eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio	Strumento di programmazione finanziaria	Entro il mese di gennaio di ogni anno da presentare al Consiglio
Gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di programmazione generale e settoriale.	Strumento di programmazione senso stretto	

³ Solo per l'esercizio 2014 tale termine non è vincolante.

Rendiconto della gestione	Strumento di rendicontazione	Da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo da parte della Giunta ed entro il 31 luglio da parte del Consiglio
----------------------------------	------------------------------	---

Tabella 2. I documenti della Programmazione regionale. Fonte: Allegato n.12 DPCM 28 dicembre 2011 e nostra elaborazione, 2014.

In particolare, il DEFR (Documento di Economia e Finanza regionale) ha una struttura ben precisa perché contiene la descrizione degli scenari economico-finanziari internazionali, nazionali e regionali, delle politiche da adottare e degli obiettivi della manovra di bilancio regionale, nel rispetto degli obiettivi del Patto di stabilità interno (PSI). A fianco, reca il quadro finanziario unitario regionale di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi, della programmazione unitaria regionale e ne esplicita gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento. Al contempo, fissa i programmi da realizzare all'interno di ciascuna, le previsioni di spesa e le relative modalità di finanziamento nonché gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate. Tutti questi elementi sono ordinati in due sezioni. La prima comprende il quadro sintetico del contesto economico e finanziario di riferimento e la descrizione degli obiettivi strategici con particolare riferimento agli obiettivi e gli strumenti di politica regionale in campo economico, sociale e territoriale, anche trasversali, articolati secondo la programmazione autonoma delle singole Regioni evidenziando, laddove presenti, gli interventi che impattano sugli Enti locali. La seconda invece comprende l'analisi sulla situazione finanziaria della Regione ed, in particolare, contiene la costruzione del quadro tendenziale di finanza pubblica della Regione e degli Enti regionali sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente; la manovra correttiva; l'indicazione dell'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, accompagnata anche da un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi oltre che gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito.

Questi ultimi contenuti finanziari sono poi condizionati all'avanzamento dell'attuazione del federalismo fiscale e definiti a seguito del parere che la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n.42 , elabora sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF (e nella nota di aggiornamento del DEF) e sulle regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza trasmesse al governo.

L'aggiornamento del DEFR avviene con la Nota di aggiornamento al DEFR che in ogni caso non può essere approvato oltre 30 giorni dalla presentazione della Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (DEF) nazionale e comunque non oltre alla data di presentazione disegno di legge di bilancio.

Su questo processo insiste anche il ciclo di bilancio. Alla sua base, vi è la legge di stabilità regionale che contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione. Per il medesimo periodo,

tale legge prevede poi ad indicare le variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui tale determinazione si riferisce, al rifinanziamento, per un periodo non superiore a quello considerato dal bilancio di previsione, delle leggi di spesa regionali, con esclusione delle spese obbligatorie e delle spese continuative, nonché alla rimodulazione delle autorizzazioni legislative, delle spese pluriennali tra tutti i periodi e alle misure volte ad assicurare il rispetto dei vincoli dati dal patto di stabilità interno.

Relativamente al bilancio di previsione poi il principio contabile stabilisce altresì che debba recare le previsioni di natura finanziaria riferito a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nei documenti di programmazione dell'ente. E' poi triennale, distingue le spese in missioni, programmi, macroaggregati, capitoli ed eventualmente, in articoli ed è redatto con metodo scorrevole, ossia con indicazione delle previsioni relative all'esercizio successivo e degli impegni già assunti. Entro il 31 ottobre e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato, la Giunta dell'ente territoriale approva lo schema per il triennio successivo ed entro il 31 dicembre il consiglio deve approvarlo. Entro gli stessi termini, deve essere poi pubblicato sul sito istituzionale dell'ente che lo ha approvato. Sul sito internet dell'ente pubblico deve essere pubblicato anche il piano degli indicatori di bilancio. Questo strumento serve al monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio ed integra i documenti di programmazione. In riferimento a ciascun programma il piano degli indicatori attesi indica gli obiettivi che l'ente si propone di realizzare per il triennio della programmazione finanziaria, individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti. Alla fine di ciascun esercizio finanziario al bilancio consuntivo è allegato il Piano dei risultati. L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti è svolta in un'apposita relazione allegata al piano dei risultati da parte delle regioni.

La programmazione infatti si rafforza come processo di analisi e di valutazione, in una prospettiva che non tiene conto esclusivamente delle risorse disponibili e dei progetti che si vogliono realizzare ex ante, ma anche della valutazione ex post dell'azione pubblica. I suoi documenti sono strutturati in modo da consentire a tutti gli stakeholder di conoscere i risultati da conseguire e valutare il loro effettivo conseguimento al momento della rendicontazione.

Parimenti, l'articolazione tra missioni e programmi consente agli stakeholder di distinguere più agevolmente le macro-aree di intervento dell'azione pubblica e quindi di valutare quelle che di maggiore interesse. Al contempo, però, è resa più difficile la rappresentazione delle peculiarità della programmazione a favore di specifiche realtà locali o di macrotemi trasversali a più ambiti di intervento. Non è quindi possibile creare un'apposita missione per temi come l'area metropolitana milanese oppure l'Expo.

La riforma impone anche la redazione di un piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

Tale documento consente di monitorare gli obiettivi dell'azione regionale ed integra i documenti della programmazione. E' presentato in Giunta regionale entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio ed è poi comunicato al Consiglio. Annualmente, è aggiornato mediante la specificazione di nuovi obiettivi ed indicatori od è oggetto di ripianificazione. La prima versione e i successivi aggiornamenti sono pubblicati sul sito internet istituzionale. La sua struttura è articolata per missioni e programmi, analogamente a quella del bilancio. Per ciascun programma, sono precisati le risorse per destinazione d'uso, i principali obiettivi sottostanti e l'eventuale arco temporale previsto per la loro realizzazione, i destinatari ed i beneficiari dell'intervento. Per ciascun indicatore, sono forniti una definizione tecnica che dettaglia ciò che l'indicatore misura, la sua unità di misura, la fonte della quale si ricavano le informazioni utili al suo dettaglio, la formula dettagliata per il suo calcolo, oltre che il valore obiettivo e l'ultimo valore effettivo osservato. In questo modo, si consente la comprensione di tutti gli stakeholder, la comparabilità dei dati tra diversi periodi e tra diverse regioni.

5. Lo stato della programmazione in Regione Lombardia

In Regione Lombardia, la programmazione è regolata dalla l.r. 34/1978 «Norme sulle procedure della programmazione, sul bilancio e sulla contabilità della regione» e successive modificazioni ed integrazioni, è ispirata ai principi di autonomia, sussidiarietà, efficienza e partecipazione ed è da sempre considerata strumento non di mero controllo, ma elemento importante di un modello di gestione dell'apparato amministrativo in senso manageriale da tempo attuato. Attualmente, tale legge è in corso di revisione per cogliere appieno le prescrizioni fissate dai principi contabili e di bilancio di cui al D.Lgs. 118/2011 e smi; tuttavia, ciò non ha impedito a Regione di sperimentare per il 2014 un nuovo sistema di programmazione integrato per soddisfare le esigenze della programmazione finanziaria e contabile con quelle della rendicontazione gestionale ed il riequilibrio dei conti pubblici.

Alla base di tale sistema, resta il Programma Regionale di Sviluppo (PRS). Tale documento è presentato dalla Giunta regionale ed è approvato dal Consiglio all'inizio di ogni legislatura entro sessanta giorni dal proprio insediamento. Il suo contenuto è ben definito perché reca gli obiettivi, le strategie e le politiche che la Regione si propone di realizzare nell'arco della legislatura, organizzati secondo lo stesso schema di bilancio che, come noto, prevede la distinzione in missioni e programmi. Parimenti, tiene conto delle indicazioni programmatiche e degli obiettivi strategici dell'Unione Europea e stima le risorse proprie e quelle derivabili dagli altri attori pubblici e privati che concorrono all'attuazione del programma. Per la sua redazione, assicura la partecipazione degli Enti locali e delle organizzazioni economiche e sociali con proprie leggi regionali. Da questa partecipazione concertata, esce un documento che, in ogni caso, non può non contenere il rapporto sulla situazione economica, sociale e territoriale della Regione, nelle sue articolazioni istituzionali e tematiche, il rapporto sullo stato di attuazione del programma regionale di sviluppo vigente ed il rapporto sullo stato di

utilizzo dei fondi strutturali erogati dall'Unione Europea e sulle previsioni degli interventi strutturali realizzabili. La sua attuazione avviene mediante progetti strategici che insieme agli obiettivi ed ai loro aggiornamenti costituiscono il riferimento per gli obiettivi di spesa del bilancio pluriennale.

Fino allo scorso esercizio finanziario, il suo aggiornamento era costituito dal Documento Strategico Annuale (DSA). Tale documento era presentato entro il 30 settembre di ogni anno dalla Giunta regionale al Consiglio regionale e, contestualmente, era inviato al Consiglio delle autonomie locali che esprimeva il proprio parere nel termine entro e non oltre il 15 ottobre al fine di consentire la sua approvazione da parte dell'organo consiliare entro la fine dell'anno. La sua importanza era data dall'aggiornamento delle linee programmatiche dell'azione di governo regionale per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo contenuti nel programma regionale di sviluppo. In particolare, prevedeva gli indirizzi delle leggi collegate e quelli fondamentali della programmazione negoziata, oltre agli indirizzi a enti e aziende dipendenti, fondazioni e società partecipate e quelli per lo sviluppo del territorio montano. In termini rendicontativi, si redigeva il rapporto di gestione che veniva trasmesso dalla Giunta regionale entro il 30 settembre al Consiglio e che recava il significato amministrativo ed economico, distintamente per trasferimenti e spesa diretta, delle risultanze dell'attività gestionale dell'anno precedente.

Alla base di tale attività programmatoria, vi è la legge finanziaria che è presentata dalla Giunta al Consiglio contestualmente al bilancio annuale e pluriennale della Regione. Con i progetti di legge collegati possono essere disposte modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative regionali per attuare il documento strategico annuale, aventi riflessi sul bilancio. Le disposizioni contenute nelle leggi collegate dovranno avere effetti economici e finanziari apprezzabili, documentati da una relazione tecnica e verificabili, e dovranno riguardare settori, o comparti, o categorie omogenee. In questo modo, si designa un quadro finanziario che si arricchisce delle variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui tale determinazione si riferisce, del rifinanziamento, per un periodo non superiore a quello considerato dal bilancio pluriennale, delle leggi di spesa regionali. In aggiunta, provvede a dare disposizioni per la riduzione, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, di autorizzazioni legislative di spesa e per la determinazione, per le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale, delle quote destinate a gravare su ciascuno degli anni considerati. Il bilancio pluriennale è quindi quadro, ma allo stesso tempo risente dei cambiamenti annuali. Deve essere redatto in conformità con le previsioni del programma regionale di sviluppo e dei suoi aggiornamenti annuali disposti con il documento strategico annuale in modo che possa recare il quadro complessivo delle risorse che la Regione prevede di acquisire e impiegare nel periodo considerato. Inevitabilmente, queste risentono delle prescrizioni del bilancio annuale di previsione. Questo documento è formulato

in termini di competenza e di cassa, le sue previsioni sono articolate in unità previsionali di base, a loro volta, costituite da aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, individuate con riferimento alle finalità di spesa previste dalla programmazione regionale nell'ambito delle competenze istituzionali della Regione. Infine, la gestione finanziaria si chiede con l'approvazione del rendiconto generale.

Documento	Tipologia	Quando
Programma regionale di sviluppo (la Giunta regionale presenta al Consiglio)	Strumento di programmazione	Entro 60 giorni dal proprio insediamento
DSA (Documento strategico annuale)	Strumento di programmazione e di aggiornamento	Entro il 30 settembre di ogni anno la Giunta lo presenta al Consiglio che lo approva entro il 31 dicembre
Legge finanziaria, Bilanci annuale e pluriennale	Strumento di programmazione finanziaria	Entro il 31 dicembre di ogni anno il Consiglio lo approva
Rapporto di gestione (per l'anno precedente)	Strumento di rendicontazione	Entro il 30 settembre la Giunta lo trasmette al consiglio
Rendiconto generale	Strumento di rendicontazione finanziaria	Entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio al quale si riferisce presentato ed approvato

Tabella 3. I documenti della Programmazione regionale così come previsti dalla l.r. 34/78. Fonte: nostra elaborazione, 2014.

6. Le risposte al cambiamento di Regione Lombardia

Il recente avvio della X legislatura avvenuto nella primavera 2013 è coinciso con la riforma del sistema di rilevazione contabile e di programmazione regionale. Le consuete attività previste ad inizio legislatura sono state riviste per adempiere a tutte le prescrizioni dell'armonizzazione contabile e programmatoria. Il Documento Politico Programmatico (DPP) è stato redatto in conformità con quanto previsto dallo Statuto Regionale dalla Giunta regionale che qui vi ha incluso tutti gli obiettivi generali che si prefigge di conseguire entro il termine della legislatura. Tali obiettivi sono stati poi tradotti e dettagliati nel PRS che, come noto, precisa le strategie e le politiche da realizzare al fine di assicurare un equilibrato sviluppo economico e sociale e la riqualificazione del territorio regionale. Questo documento si articola in aree (istituzionale, economica, sociale e territoriale), a loro volta distinte per programmi e missioni. Al loro interno si contano poi 350 risultati attesi che non sono altro che obiettivi specifici da perseguire nel breve periodo. Il loro interesse varia dal rendere la Lombardia una regione più inclusiva al renderla più efficiente e smart, oltre che limitare gli effetti negativi della crisi economica sulla sua struttura sociale ed economica. In linea generale, sono accompagnati da descrizioni quasi sempre precise, ma prive, nella maggior parte di casi, di indicatori di dettaglio che siano in grado di misurare lo stato di avanzamento delle politiche attuate per il loro perseguimento. La loro chiarezza e l'immediatezza nella loro comprensione li rende però facile da tradurre in programmi operativi concreti, aventi anch'essi un orizzonte temporale variabile, ma in linea di massima coincidente con la durata della legislatura. Oltre alla semplicità, nella loro stesura si è posta particolare attenzione alla loro coerenza rispetto le caratteristiche socio-economiche territoriali regionali,

ma anche che non fossero non coerenti con i risultati del ciclo di programmazione precedente. Ne è derivato che alcuni di questi siano “di rottura” perché formulati in modo diverso da quelli della programmazione precedenti o di “continuità” perché al contrario ripropongono obiettivi che, solo in parte, sono stati conseguiti. Analogamente, non ci si è scordati di considerare i vincoli di contabilità pubblica e, per tale ragione, ove possibile si sono indicate le risorse finanziarie necessarie al loro perseguimento. Infine, nella loro stesura, si è guardato alla programmazione europea in modo che le azioni relative non fossero discostanti, ma integrate rispetto agli obiettivi europei nonché all’azione degli Enti locali sottostanti al fine di indirizzarne e coordinarne le attività verso obiettivi condivisi.

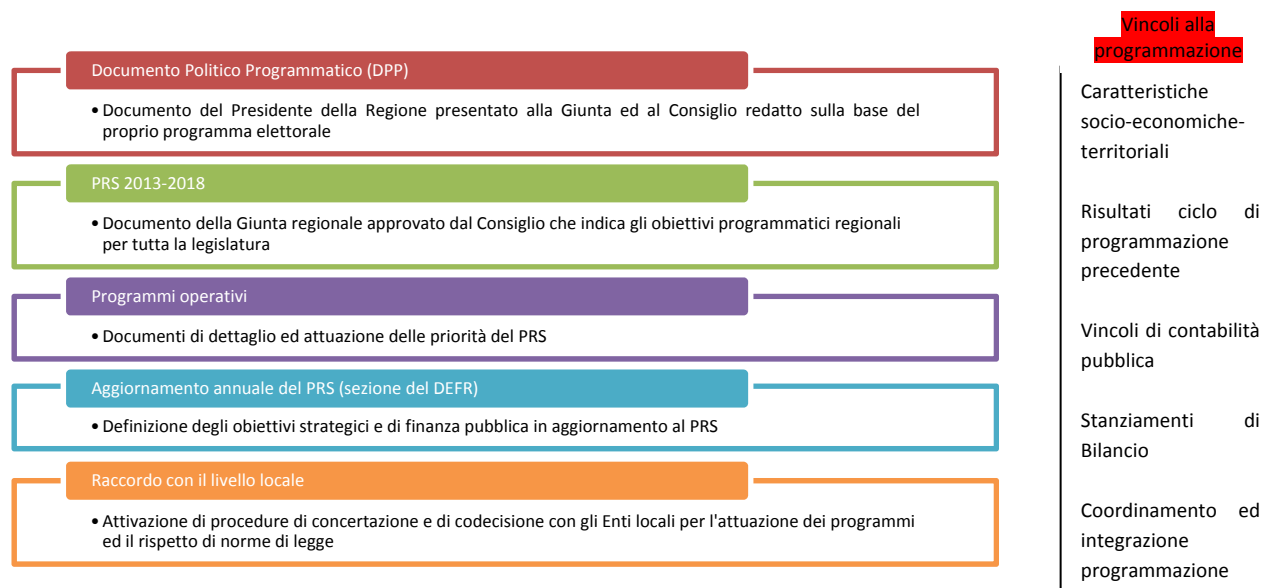


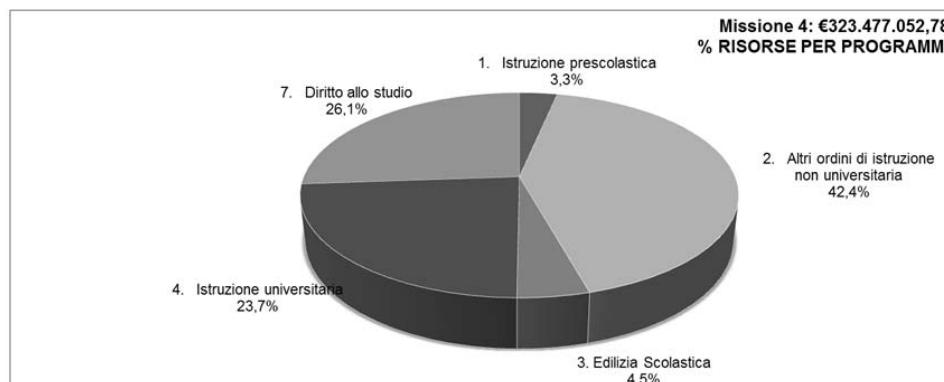
Figura 3. I vari strumenti del ciclo di programmazione regionale ed i relativi vincoli. Fonte: nostra elaborazione, 2014.

La sua approvazione è avvenuta nei tempi e nei modi espressamente previsti dalla legge regionale n.34/78 e nel rispetto delle prescrizioni di cui ai principi contabili dell’armonizzazione.

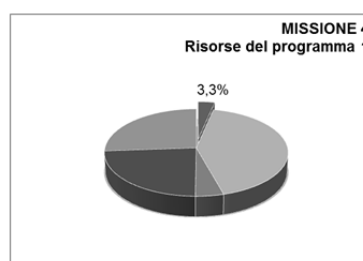
L’anno successivo, nel 2014, Regione provvede a rafforzare la valenza strategica del documento, ma soprattutto la sua importanza come modello per l’elaborazione e la valutazione di programmi, strumento di raccordo con il bilancio e tutti gli altri strumenti della pianificazione territoriale. Non a caso, la revisione del PTR (Piano territoriale regionale) e del Piano Paesaggistico al suo interno guardano alla struttura ed alle prescrizioni del PRS in modo da perseguirne gli obiettivi e seguirne gli orientamenti. Analogamente, anche il bilancio di esercizio è ancorato al PRS: oltre ad avere la stessa articolazione per missioni e programmi reca le previsioni delle risorse finanziarie necessarie a rendere effettive le azioni regionali. In aggiunta, questo documento finanziario è importante perché reca gli indicatori di bilancio che non devono essere confusi con quelli inclusi nel Piano delle performance di cui al D.Lgs. 27 ottobre 2009, n.150. Il primo piano degli Indicatori di bilancio è stato approvato nel settembre 2013, mentre il suo aggiornamento comprensivo della rimodulazione per il triennio 2014-2016 è stato approvato ad inizio 2014. Gli indicatori selezionati sono indicatori di output o di

realizzazione, così come richiesto dalla normativa, ma non indicatori di outcome. Di seguito, si riporta un esempio delle scelte operate in merito:

MISSIONE 4 - ISTRUZIONE E DIRITTO ALLO STUDIO



Programma 1
Obiettivi correlati Istruzione prescolastica
Consolidamento della rete dei servizi per l'infanzia (Scuole materne non statali e non comunali e sezioni primavera)
Destinatari Cittadini
Risorse 2013 € 10.700.559,8
Principale destinazione risorse Contributi regionali per concorrere alle spese di gestione delle scuole dell'infanzia autonome, finanziamento per le sezioni primavera, interventi di adeguamento strutturale e sismico degli edifici scolastici scuole dell'infanzia.



Obiettivi	Indicatore	Formula	UdM	Fonte	Dato 2012	Obiettivo 2013
Consolidamento della rete dei servizi per l'infanzia (Scuole materne non statali e non comunali e sezioni primavera)	N alunni beneficiari	N alunni beneficiari	N	RL	126.824	+2%
	N classi primavera attivate	N classi primavera attivate in Lombardia	N	RL	244	275

Figura 4. Esempio della strutturazione del piano degli indicatori per missioni e programmi di Regione Lombardia.
Fonte: Piano degli indicatori di Regione Lombardia, 2013-2014.

Il Piano dà un'indicazione della distribuzione delle risorse per programma e, per ciascuno di esso, offre una breve descrizione degli obiettivi sottostanti e i possibili beneficiari dell'intervento. Al contempo, per ciascun indicatore si dà una definizione tecnica che consente di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento; la fonte del dato, ossia il sistema informativo interno, la rilevazione esterna o l'istituzione dalla quale si ricavano le informazioni necessarie al calcolo dell'indicatore e che consente di verificarne la misurazione, ma soprattutto il valore "obiettivo" ossia il risultato atteso dell'indicatore per il 2013, calcolato secondo trend storici o analisi interne, ed il valore ultimo effettivamente osservato dell'indicatore.

Questa strutturazione riflette i vincoli di bilancio e tiene conto della distribuzione delle risorse complessivamente disponibili; parimenti, raccoglie l'eredità di un sistema di controllo sperimentato negli anni scorsi che ha coinvolto, seppur in forma sperimentale, da tutte le Direzioni Generali e centrali.

L'aggiornamento del PRS non avviene più con il DSA bensì con il DEFR. Ai sensi della vigente legge 34/78, la Giunta regionale presentava il Documento strategico annuale entro il 30 settembre. Questo documento non recava precise previsioni finanziarie, perché i relativi indirizzi sono contenuti nella relazione alla legge finanziaria ed era poi approvato dal Consiglio con risoluzione entro il 31 dicembre di ciascun anno. La riforma contabile ha invece imposto alla Giunta di presentare il DEFR al Consiglio entro il 30 giugno di ciascun anno e di precisare in esso le previsioni finanziarie. Il suo aggiornamento è invece previsto entro 30 giorni dalla nota di aggiornamento al DEF nazionale (e quindi al massimo entro il 20 settembre) e comunque non oltre la data di presentazione del disegno di legge al bilancio.

	Scadenze previste dall'armonizzazione	Scadenze L.R.34/78
DEFR	La Giunta presenta il documento al Consiglio entro il 30 giugno	La Giunta presenta al Consiglio il DSA entro il 30 settembre che lo approva con risoluzione entro il 31 dicembre
Nota di aggiornamento al DEFR	Entro 30 giorni dalla nota di aggiornamento al DEF nazionale (max entro 20/9), comunque non oltre la data di presentazione del disegno di legge al bilancio	Non è previsto alcun aggiornamento

Tabella 4. Le scadenze del DEFR e DSA a confronto secondo quanto fissato dalla legge 34/78 e dall'armonizzazione contabile. Fonte: nostra elaborazione su analisi normativa vigente, 2014.

Il DEFR è quindi documento importante di raccordo tra la programmazione e la gestione di bilancio e Regione si è attivata per redigerlo ed approvarlo al più presto. La sua struttura sembra, per ora, rispecchiare in pieno quella prescritta dal principio contabile più volte citato. La prima sezione reca infatti una descrizione del contesto economico e finanziario regionale e l'evidenza delle variazioni intervenute nell'ultimo biennio nelle variabili più significative. Non vi è un pressante riferimento alle politiche già attuate, quanto piuttosto una dettagliata descrizione degli obiettivi futuri e degli strumenti di politica regionale da attuare per il loro perseguimento, anche attivando azioni concertate e multilivello. Nella seconda, vi sono previsioni strettamente finanziarie: oltre ad un quadro preciso di finanza pubblica regionale e locale sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente, vi è l'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi oltre che gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito.

7. Conclusioni

Regione Lombardia è stata chiamata con l'adesione alla sperimentazione sull'armonizzazione dei bilanci e dei principi contabili ad adeguare i propri strumenti di programmazione alle

esigenze imposte dalle norme sulla finanza pubblica e in parte dalle richieste del sistema dei controlli.

L'avvio della nuova legislatura è stata l'occasione quindi anche per ripensare la struttura del principale documento di programmazione regionale (PRS) resa più coerente con quella del bilancio e quindi più intellegibile rispetto alle risorse destinate agli obiettivi programmatici. Il risultato è una maggior trasparenza nelle scelte di programmazione e di allocazione delle risorse per missioni e programmi sulle priorità del governo regionale, una migliore capacità di rendicontazione dei risultati raggiunti che si avvale anche del Piano degli indicatori e dei risultati di bilancio e una significativa spinta nella direzione, auspicata dai sostenitori del federalismo fiscale, dell'accountability delle scelte politiche dei governi regionali che era alla base dell'introduzione delle relazione di fine legislatura ai sensi del d.lgs 149 del 2011 poi giudicata incostituzionale dalla sentenza 219 del 2013.

Da questa breve esperienza è possibile trarre alcune indicazioni per la programmazione regionale soprattutto per quelli che potrebbero essere gli sviluppi delle norme di finanza pubblica che, anche alla luce degli orientamenti della riforma del Titolo V della Costituzione, potrebbero prevedere un'ulteriore fase di accentramento delle competenze in capo allo Stato.

In primis va rafforzato il raccordo tra programmazione delle politiche e risorse disponibili con un'articolazione che permetta agli stakeholder di esercitare le funzioni di controllo e monitoraggio delle attività dei governi regionali.

Inoltre vanno ripensati gli strumenti di rendicontazione e in particolare gli indicatori di performance per adeguarli rispetto alla effettiva capacità di incidenza dei governi regionali (soprattutto nell'ambito della sanità e del trasporto pubblico locale) e delle legittime aspettative dei cittadini. In troppi casi gli indicatori di bilancio servono più a soddisfare una funzione meramente "interna", lontana dalle migliori esperienze internazionali di accountability. In questo la scelta dello strumento con cui comunicare gli obiettivi e i risultati raggiunti non è secondaria. La pubblicazione su internet è una condizione necessaria, ma non sufficiente per dare trasparenza ai risultati raggiunti dalla programmazione regionale.

Bibliografia

Baldi P., Bruzzo A., Petretto A. (2008). *Programmazione regionale e sviluppo locale: recenti esperienze in Italia*. Firenze, IRPET-Regione Toscana, AISRE.

Baldi P., Montomoli M.C., Iacometti F. (2013). *La programmazione regionale nel mosaico europeo: strategie e strumenti per il periodo 2014-2020*. Relazione presentata a XXXIV Conferenza scientifica annuale AISRe Crescita economica e reti regionali: nuove industrie e sostenibilità, Palermo.

- Bandera S., Mazzoleni M. (2010). *La programmazione regionale. Alcune best practice di innovazione in Europa*, Milano: Guerini Associati (IRER Lombardia, working paper n. 15)
- Bianchi G. (2008). Alla ricerca della programmazione perduta, in P. Baldi et al. *Programmazione regionale e sviluppo locale: recenti esperienze in Italia*, Firenze: IRPET-Regione Toscana-Aisre, pp. 73-96.
- Borgonovi E. (2005). *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, (quinta edizione), Egea, Milano.
- Bruzzo A. (2008). Lo stato attuale della programmazione regionale in Italia: un'analisi introduttiva. In: *Programmazione regionale e sviluppo locale: recenti esperienze in Italia. Atti del seminario in memoria di Stefano Pieracci*. Firenze: IRPET-Regione Toscana, AISRE, pp. 97-123.
- Buzzacchi C. (2014). Equilibrio di bilancio versus autonomie locali e “Stato sociale”, *Amministrare*, XLIV, n.1, aprile 2104.
- Cavaliere A., Loiero R. (2011). *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi*. Maggioli Editore, Rimini.
- Cattivelli V. (2012). *Né città né campagna, Per una lettura del territorio periurbano*, MUP Editore, Parma.
- Collevecchio M. (2012). *L'Armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli Enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale*, *La Finanza Locale*, n. 3, pp. 46-61.
- Conti S., Salone C. (2011). *Programmazione integrata e politiche territoriali. Profili concettuali, esplorazioni progettuali*, Torino: Ires Piemonte (Working Papers 244/2011)
- Ires Piemonte. (2012). Strumenti e procedure per la programmazione regionale. La recente esperienza dei cinque regioni a Statuto ordinario. Rapporto di ricerca.
- Lazzini S., Ponzo S. (2007). *Tendenze all'armonizzazione nel processo di riordino dell'ordinamento contabile degli enti locali*, *Azienda Pubblica*, 2, pp. 243-267.
- MEF-Ministero Economia e Finanza (2014), Documento di Economia e Finanza 2014. Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica.
- Raimondo L. (2008). Esperienze di programmazione nella politica regionale italiana dell'ultimo decennio in P. Baldi et al, *Programmazione regionale e sviluppo locale: recenti esperienze in Italia*, Firenze: IRPET-Regione Toscana-Aisre, pp. 37-62
- Turturiello A. (2012). *L'armonizzazione della contabilità pubblica come strumento di “governance” tra i diversi livelli istituzionali*. Disponibile su URL: <http://www.regione.emiliaromagna.it/entra-in-regione/bilancio-regionale/convegno-30-marzo-2012/Turturiello%20Convegno%20RER%20Armonizzazione%20-2030.03.12.pdf> (ultimo accesso 29.06.2014)

Riferimenti normativi

Legge Regionale 31 marzo 1978, n.4 “Norme sulle procedure della programmazione, sul bilancio e sulla contabilità della regione”.

Legge 5 maggio 2009, n.42 “Delega al Governo in materia di Federalismo Fiscale in attuazione dell’art.119 della Costituzione”.

Legge 31 dicembre 2009, n. 196 “Legge di contabilità e finanza pubblica”.

D.Lgs. 23 giugno 2011, n.118 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regione, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio, n.42”.

D.P.C.M. del 28 dicembre 2011 “Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all’articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118”.