

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ
DI CONTABILIZZAZIONE
DEGLI INVESTIMENTI
TECNOLOGICI
DELLE AZIENDE DEL S.S.N



FrancoAngeli

Collana di Studi e Ricerche Aziendali

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



diretta da *Giuseppe Paolone*

La *Collana di Studi e Ricerche Aziendali* è ideata per offrire un “prodotto editoriale” in grado di soddisfare le esigenze conoscitive e di rafforzare le competenze specifiche dei soggetti – ricercatori ed operatori del settore – interessati allo studio ed all’approfondimento delle tematiche aziendalistiche.

I volumi che di essa fanno parte rappresentano uno strumento rigoroso e, nel contempo, agile e pragmatico, di studio e di riscontro operativo; e ciò per rispondere all’esigenza di fornire una documentazione snella ed attuale che, partendo da una base teorico-metodologica, si estende all’esame dei contenuti operativi individuabili nell’ambito del sistema aziendale.

Tali volumi presentano, inoltre, la caratteristica di esprimere un contenuto scientifico traducibile in pratica operativa, attraverso un linguaggio chiaro e semplice per la comprensione dei fenomeni aziendali.

L’obiettivo primario della *Collana* è pertanto quello di coniugare la cultura teorico-scientifica di base con quella pragmatico-empirica, in un approccio che sia in grado di proporre uno strumento operativo utile a tutti coloro che agiscono in contesti professionali, manageriali e imprenditoriali, oltre a quelli che intendono incanalarsi nei faticosi percorsi della ricerca scientifica.

È noto che ogni acquisizione di elementi teorici di base presenti implicazioni di ordine pratico e che, viceversa, ogni abilità pratica trovi la sua origine in un determinato contesto teorico.

Il connubio tra teoria e pratica si presenta, pertanto, in modo reversibile ed inscindibile, per cui il “sapere scientifico” separato dalle “abilità pratiche”, pur costituendo un importante patrimonio culturale del singolo soggetto, non concorre pienamente allo sviluppo ed alla crescita del sistema aziendale. Ne consegue che il “sapere” va affrontato partendo dalle competenze ed avviando un percorso circolare teso a migliorare la qualità dei livelli che lo caratterizzano (teoria-pratica-teoria), determinando così il successo di qualsiasi attività economica.

Condivisi i principi teorici di base, sostenuti dalla prevalente comunità scientifica di riferimento, i contributi dei vari studiosi e ricercatori, finalizzati alla migliore riuscita della *Collana*, saranno incentrati su tematiche operative che consentiranno di reintervenire su tali principi, procedendo così alla revisione ed all’avanzamento della ricerca scientifica.

La *Collana* presenta, in definitiva, la caratteristica di trattare argomenti di cultura aziendale in generale, di approcci organizzativi, di tematiche professionali, di strategie operative, in una prospettiva interdisciplinare fruibile dai soggetti interessati, sia in chiave di ricerca scientifica che di concrete applicazioni.

Gli Autori chiamati a collaborare con propri contributi monografici nella macroarea aziendale sono tutti consapevoli di fornire uno strumento utile, sia per coloro che ne fanno oggetto di studio e di ricerca, che per quelli che si confrontano nella realtà operativa.

In buona sostanza, la *Collana* vuole essere un utile strumento per una fruttuosa ricerca scientifica e, nel contempo, un prezioso supporto per una efficace didattica; ma vuole anche agevolare l'operatore nell'affrontare i problemi che si pongono alla sua attenzione, portandoli a corretta soluzione.

Il coordinamento della *Collana* è affidato all'Università Telematica Pegaso, prestigioso Ateneo operante nel campo della didattica avanzata e della ricerca scientifica, in ambito nazionale e in quello internazionale.

Colgo l'occasione per ringraziare i Colleghi aziendalisti che hanno manifestato il proprio consenso a comporre il Comitato Scientifico della *Collana*, nonché gli Autori che vorranno fornire il proprio contributo per il successo dell'iniziativa editoriale.

Giuseppe Paolone



Direttore Scientifico:

Giuseppe Paolone (Università Telematica Pegaso)

Comitato Scientifico:

Stefano Adamo (Università del Salento); Paolo Andrei (Università di Parma); Valerio Antonelli (Università di Salerno); Berardino Benito (University of Murcia); Massimo Ciambotti (Università di Urbino); Stefano Coronella (Università Parthenope di Napoli); Lidia D'Alessio (Università Roma Tre); Alfredo De Massis (University of Lancaster); Roberto Di Pietra (Università di Siena); Giovanni Fiori (Università LUISS Guido Carli di Roma); Michele Galeotti (Università La Sapienza di Roma); Stefano Garzella (Università Parthenope di Napoli); Francesco Giunta (Università di Firenze); Claudio Lipari (Università di Palermo); Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche); Luciano Marchi (Università di Pisa); Alessandro Mechelli (Università della Tuscia); Rosa Alba Miraglia (Università di Catania); Tiziano Onesti (Università Roma Tre); Antonella Paolini (Università di Macerata); Aldo Pavan (Università di Cagliari); Luisa Pulejo (Università di Messina); Paolo Ricci (Università del Sannio); Gianfranco Rusconi (Università di Bergamo); Claudia Salvatore (Università del Molise); Daniela M. Salvioni (Università di Brescia); Raffaele Trequatrini (Università di Cassino); Riccardo Viganò (Università Federico II di Napoli)

Procedura relativa alla accettazione dei volumi per la pubblicazione

La procedura relativa alla accettazione dei volumi da pubblicare nella *Collana di Studi e Ricerche Aziendali*, si articola in due fasi: *accettazione provvisoria* e *accettazione definitiva*.

Accettazione provvisoria.

Prima della presentazione del lavoro monografico, l'Autore dovrà inviare al Direttore Scientifico l'indice analitico e una breve sintesi, evidenziando gli obiettivi, la base scientifica di partenza, la metodologia adottata ed i risultati attesi. Dette informazioni dovranno essere trasmesse a due componenti del Comitato Scientifico che, d'accordo con il Direttore Scientifico, potranno accettare il lavoro o rifiutarlo. In caso di accettazione, verranno individuati due *referees* che dovranno esprimersi entro venti giorni dall'invio della documentazione, indicando, in forma anonima, eventuali rilievi di cui l'Autore dovrà tener conto nella rivisitazione del lavoro.

Il Direttore Scientifico, sulla base del giudizio espresso dai *referees*, deciderà se accettare il lavoro, chiedendo, in caso contrario, all'Autore di revisionare la proposta da sottoporre di nuovo al loro insindacabile giudizio.

Accettazione definitiva.

Nella fase finale, l'Autore dovrà far pervenire al Direttore Scientifico la bozza del volume da pubblicare, da trasmettere ai due *referees* che si sono già pronunciati all'inizio della procedura. Entro trenta giorni, questi ultimi dovranno esprimere un motivato giudizio per l'accettazione del volume nella *Collana*, nel pieno rispetto della metodologia di ricerca dichiarata nella fase iniziale.

Il Direttore Scientifico, tenendo conto del giudizio espresso dai *referees*, deciderà di accettare o meno l'inserimento del volume nella Collana.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ
DI CONTABILIZZAZIONE
DEGLI INVESTIMENTI
TECNOLOGICI
DELLE AZIENDE DEL S.S.N



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

FrancoAngeli


PEGASO
Università Telematica

Copyright © 2020 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Prefazione , di <i>Elio Borgonovi</i>	pag.	7
Introduzione	»	13
1. Il bilancio pubblico , di <i>Marco Benvenuto</i>	»	15
1.1. Cenni sui tratti evolutivi del bilancio pubblico	»	15
1.2. I tratti distintivi del bilancio pubblico	»	17
1.3. Il processo contabile nei contesti pubblici multilivello	»	19
Bibliografia	»	24
2. L'armonizzazione contabile del settore pubblico , di <i>Car- mine Viola</i>	»	28
2.1. Dall'armonizzazione contabile del settore privato a quella del settore pubblico. Sfide e criticità nell'era dell'integrazione europea	»	28
2.2. Il Decreto legislativo n. 118/2011	»	35
2.3. Il processo di armonizzazione contabile in Sanità	»	37
Bibliografia	»	40
3. L'armonizzazione contabile del settore sanitario , di <i>Car- mine Viola e Marco Benvenuto</i>	»	42
3.1. Nascita ed evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale. Dal sistema mutualistico all'aziendalizzazione	»	42
3.2. Le metamorfosi nei sistemi contabili degli enti sanitari	»	46
3.3. La conformazione dei nuovi modelli di bilancio per la sanità pubblica	»	51
3.4. I principi generali di redazione del bilancio	»	54

3.5. L'accensione dei conti di tesoreria e la separazione tra risorse ordinarie e risorse sanità	pag.	55
3.6. La Gestione Sanitaria Accentrata (GSA)	»	56
3.7. Il Servizio Sanitario Nazionale come «gruppo» e la funzione dell'informativa di bilancio consolidato	»	60
3.8. Gli effetti dell'armonizzazione sulle modalità di contabilizzazione degli investimenti degli enti del SSN	»	61
Bibliografia	»	64
4. Il piano degli investimenti secondo il modello <i>Health Technology Assessment</i>, di Carmine Viola e Marco Benvenuto	»	67
4.1. Introduzione	»	67
4.2. Il ruolo delle Tecnologie in Sanità	»	70
4.3. <i>Health Technology Assessment (HTA)</i> per un'appropriata ed efficiente acquisizione delle Tecnologie Sanitarie	»	71
4.4. Il rapporto di valutazione	»	75
4.5. Il Processo di <i>Health Technology Assessment</i>	»	76
4.6. Il Piano degli Investimenti nelle ASL secondo il modello <i>Health Technology Assessment (HTA)</i>	»	77
4.6.1. L'analisi di contesto	»	77
4.6.2. La situazione attuale	»	80
4.6.3. Il nuovo modello organizzativo	»	82
4.6.4. Attori, responsabilità e collaboratori	»	82
4.6.5. Definizione delle priorità	»	84
4.7. Le fasi del nuovo processo	»	88
4.7.1. Raccolta dei bisogni e definizione della proposta	»	88
4.7.2. <i>Technology Assessment</i>	»	96
4.7.3. Modalità di adozione e/o acquisizione	»	103
4.7.4. Gestione e monitoraggio delle prestazioni	»	111
4.8. Riflessioni	»	111
Bibliografia	»	113
Bibliografia generale e approfondimenti	»	115

PREFAZIONE

di *Elio Borgonovi*

Anche se a una prima lettura può apparire come una monografia sulla contabilità dell'SSN, il contributo degli autori si qualifica come riflessione sulla sua sostenibilità e sulla compatibilità tra livelli di assistenza e risorse destinate alla tutela della salute. Il filo conduttore è dato dal principio fondamentale dell'economia aziendale secondo cui non è possibile separare le finalità di istituto dagli aspetti di gestione, organizzazione, rilevazione. Tra le due dimensioni si stabiliscono, secondo l'approccio della complessità, strette relazioni di interdipendenza. Senza una chiara comprensione ed esplicitazione dei fini la gestione non ha un orientamento preciso, l'organizzazione risponde a criteri di razionalità formale nella migliore delle ipotesi, il sistema delle rilevazioni è progettato per osservare performance che non sempre rispondono all'esigenza di verificare il grado di soddisfacimento dei bisogni.

Nella prima parte gli autori richiamano in modo essenziale le funzioni, i metodi e le tecniche della contabilità pubblica. Ne analizzano l'evoluzione sia in termini di contenuti, sia con riferimento alla normativa, in particolare i D.lgs. n. 118/2011 sulla armonizzazione dei sistemi contabili dei diversi livelli di governo e D.lgs. n. 126/2014 che apporta modifiche al D.lgs. n. 118/2011 sulla base delle esperienze concrete. Indispensabile per realizzare aggregazioni significative dei risultati economico finanziari ai diversi organi di governi, solo con sistemi armonizzati è possibile costruire significativi aggregati di entrate/uscite e finanziamenti/impieghi di risorse a livello regionale, nazionale e attuare confronti a livello internazionale. L'armonizzazione è particolarmente significativa per il SSN costruito sui principi di universalità, solidarietà collegata alla fiscalità, equità e accessibilità ai livelli assistenziali senza rigidi vincoli di natura economico sociale.

In secondo luogo, sottolineano come la normativa e l'uso dei principi/metodi e tecniche contabili siano fortemente orientati a preservare gli equilibri macroeconomici di finanza pubblica nell'ambito del quadro europeo.

Per il servizio sanitario nazionale l'architettura del sistema di contabilità costruito sui vincoli di finanziamento, considerati come variabile esogena e fortemente condizionata dai rapporti tra MEF e i vari ministeri di spesa, appare sempre più insostenibile rispetto ai valori generati dalla gestione. Nella parte centrale l'autore si fa guidare da un modello interpretativo che può essere sintetizzato nei seguenti termini. I vincoli esterni hanno indubbiamente determinato stimoli verso la razionalizzazione della spesa, soprattutto per le regioni in piano di rientro, ma con il passare degli anni hanno causato due tipi di distorsione. Da un lato, la contabilizzazione di fatti gestionali non corrispondenti al reale con bilanci sempre meno veritieri, nel senso che il rispetto della forma si è allontanato dalla corretta evidenziazione della sostanza. Dall'altro, riflessi negativi sulla gestione in termini di minori livelli assistenziali, effettivamente garantiti o posticipazione di investimenti.

Nella seconda parte il volume mette in evidenza come il controllo, via via più rigido sui conti economici, abbia portato a sottovalutare le informazioni di conto patrimoniale che riflettono le condizioni per la gestione futura.

La domanda che guida questa parte è implicita, ma non per questo meno forte: come è possibile ricercare la compatibilità tra vincoli dall'alto rappresentati dal finanziamento ed esigenze che si manifestano dal basso in rapporto all'evoluzione dell'epidemiologia e della domanda di servizi? Ancora una volta gli Autori trovano una risposta nella migliore dottrina economico-aziendale e di management. Come responsabili delle aziende sanitarie i manager devono cercare di sfruttare tutti i margini di miglioramento resi possibili dai vincoli, secondo il principio di "fare di più con meno". Come soggetti che contribuiscono al miglior perseguimento delle finalità di tutela della salute tramite il miglioramento delle politiche, devono operare per eliminare o ridurre vincoli che invece di stimolare la razionalizzazione determinano un razionamento. Fare di più con meno è un mantra che da alcuni decenni domina la cultura manageriale, ma deve essere bilanciato da un principio applicato nel campo della scienza, della tecnica e del diritto secondo cui "*Ad impossibilia nemo tenetur*".

Secondo la prima linea di azione gli Autori individuano nell'approccio *Health Technology Assessment* – HTA – la via per governare l'innovazione. Adeguare le tecnologie e le tecniche di HTA alle nuove conoscenze è essenziale per recuperare spazi di autonomia decisionale. In questo modo è possibile rendere più efficaci processi di programmazione fondati su piani degli investimenti sia in capitale materiale, sia in capitale immateriale sostenuti da realistici e credibili piani finanziari. La programmazione rischia di rimanere un puro esercizio formale se non si basa sull'analisi del rapporto domanda/offerta di servizi di salute. La prima si basa su conoscenze di tipo epidemiologico,

medico, determinanti di salute e comportamenti. La seconda si basa sulla capacità di elaborare modelli assistenziali che non possono più prescindere da investimenti in conoscenze e tecnologie innovative e avanzate.

La monografia si fa apprezzare per la gradualità con la quale conduce il lettore dall'analisi di aspetti tecnico contabili a considerazioni sulla complessità dei processi decisionali propri di un sistema, quello della tutela della salute, caratterizzato da conoscenze avanzate che richiedono strumenti gestionali, organizzativi e contabili che si adattano dinamicamente a questa evoluzione.

Milano, luglio 2020

A Luigi Giuseppe e Paolo

INTRODUZIONE

Il sistema contabile delle amministrazioni pubbliche, in questi ultimi anni, ha focalizzato la sua attenzione al riordino della materia contabile delle regioni. Come noto questa necessità si è affermata nel corso del tempo poiché le regioni avevano avuto grande flessibilità in materia contabile in virtù della loro potestà legislativa. In questo contesto storico iniziale il D.lgs. n. 118/2011 stabiliva i principi contabili generali e applicati per le regioni, nonché per le province autonome e gli enti locali e, in considerazione della necessità di raccordare le informazioni contabili di un comparto importante come quello sanitario, ha introdotto i principi contabili generali e applicati per il settore sanitario. Questo ordine contabile, tecnico e semantico è stato ulteriormente rafforzato con l'introduzione del D.lgs. n. 126/2014 che ha disciplinato l'ordinamento finanziario e contabile delle regioni alla luce della necessità di rispondere al cosiddetto principio della salvaguardia contabile dei conti dello stato rispetto ai sempre più stringenti parametri di controllo europei.

Il lavoro ha l'obiettivo di inquadrare, all'interno di questo complesso dibattito storico sull'evoluzione del bilancio pubblico, gli aspetti rilevanti dell'armonizzazione contabile del settore sanitario, ed in particolar modo di evidenziare gli effetti e le modalità di contabilizzazione degli investimenti tecnologici delle aziende del SSN. Nel caso in oggetto l'art. 29 del D.lgs. n. 118/2011 rubricato come «principi di valutazione specifici del settore sanitario», al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, ha individuato le modalità di rappresentazione, da parte degli enti del SSR, di talune fattispecie. Tale circostanza, la cui *ratio* è comprensibilmente riconducibile ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Ser-

vizio Sanitario Nazionale, rappresenta, allo stato attuale, l'elemento di maggiore criticità nella programmazione degli investimenti che necessita essere indagato.

A tal proposito la redazione del piano degli investimenti da parte del *management* delle aziende sanitarie pubbliche, sconta, infatti, le difficoltà insite nella necessità di conciliare l'obbligo di garantire i livelli essenziali di assistenza, anche attraverso la realizzazione, la riconversione o la manutenzione delle strutture esistenti nonché attraverso il rinnovo delle apparecchiature biomedicali, con il perseguimento degli obiettivi di equilibrio economico-finanziario del sistema imposti dalla normativa nazionale e regionale. È importante, in questo quadro strategico, il contributo della ricerca nel settore economico aziendale al fine di compulsare il tradizionale approccio all'attività di pianificazione e programmazione degli investimenti in sanità (contributi in conto capitale *vs* contributi in conto esercizio) per indirizzarsi verso nuovi modelli di *spend management*. All'interno di questo perimetro diventa necessario utilizzare strumenti innovativi che consentano di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire e servizi di interesse pubblico, quali il partenariato pubblico-privato, ma diventa imprescindibile gestire il governo dell'innovazione con l'approccio multidimensionale e multidisciplinare tipico del modello *Health Technology Assessment (HTA)* anche alla luce del decreto ministeriale del 10 agosto 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 253 del 30 ottobre 2018 e recante «documento d'indirizzo per la stesura dei capitolati di gara per l'acquisizione di dispositivi medici».

L'analisi di qualsiasi fenomeno nel settore della ricerca in campo economico-aziendale è caratterizzata, come noto, da una complessità di temi. Al fine di definire il perimetro della ricerca più chiaro e percorribile è stato definito l'oggetto di studio, ossia il bilancio pubblico, questo al fine di delimitare il campo di analisi e, quindi, procedere per approssimazioni ai concetti teorici più efficaci sull'evoluzione del bilancio pubblico ed in modo particolare sugli aspetti rilevanti dell'armonizzazione contabile del settore sanitario. La metodologia di lavoro appena descritta ha consentito di evidenziare secondo il cosiddetto strumento del *logical framework* gli effetti e le modalità di contabilizzazione degli investimenti tecnologici delle aziende del SSN e di tracciare una proposta metodologica ragionata rispetto al piano degli investimenti nelle aziende sanitarie secondo il modello *Health Technology Assessment (HTA)*.

Carminè Viola e Marco Benvenuto

1. IL BILANCIO PUBBLICO

di *Marco Benvenuto*

1.1. Cenni sui tratti evolutivi del bilancio pubblico

In chiave introduttiva si può definire il bilancio pubblico come una rappresentazione preventiva o di risultato delle decisioni di spesa e di entrata adottate con atti legislativi o altri atti tipici, da parte dei soggetti istituzionali competenti che, spesso, sono le assemblee elettive dei vari organi. Ci troviamo quindi di fronte ad atti formali soggetti ad approvazione ufficiale secondo regole predefinite e atti che si caratterizzano per una legittimazione forte, poiché, tale approvazione avviene normalmente da parte delle assemblee deliberative ovvero dagli organi politici di principale rilievo (Cassese, 1992).

Tale natura giuridica formale (Di Maio e Paradiso, 2011; Brusa, 2013) non deve però far dimenticare che il bilancio acquisisce una valenza ben più ampia poiché qualsiasi decisione delle autorità politiche finisce per avere riflessi economico-finanziari che troviamo nei bilanci (Giunta e Pisani, 2005); attraverso i bilanci, quindi, abbiamo delle informazioni importanti sulla natura delle istituzioni e sulle caratteristiche dei sistemi economico-sociali che li adottano (Pollifroni, 2007).

Non è esagerato affermare che il bilancio rappresenta una delle componenti fondamentali delle democrazie e uno strumento importante di legittimazione e controllo del potere (Miglio, 1955).

Possiamo far risalire alla *Magna Charta Libertatum* del 1215, concessa dal sovrano Giovanni Senza Terra ai baroni inglesi, un passaggio importante in termini di formalizzazione delle regole di bilancio perché attraverso questi principi sono stati sanciti due obiettivi importanti che poi ritroviamo in gran parte delle evoluzioni successive¹. Nel caso di specie il bilancio si traduce in strumento di

¹ «La *Magna Charta Libertatum* ha compiuto, il 15 giugno 2015, ottocento anni e la celebrazione di questa data appare un atto quasi dovuto per custodire la memoria di un documento

limitazione della libertà d'azione dell'esecutivo, come perimetrazione di quello che il sovrano poteva fare in termini di spese e in termini di raccolta di entrate; attraverso il bilancio si inizia a formalizzare il legame logico tra le politiche di spesa e le pretese sul versante delle entrate (Silvestri, 2012).

Nei secoli seguenti si ebbero periodi di forte espansione della spesa dell'intervento pubblico nel sistema economico per sostenere gli effetti della rivoluzione industriale (Di Majo, 1998), il processo di urbanizzazione, l'istruzione dei lavoratori, la nascita dei sistemi sanitari fino ad arrivare al consolidamento dello stato sociale e del *Welfare State* durante il ventesimo secolo (Borgonovi, 2014; Caffè e Ramazzotti, 2017; Tiberi, 1997; Bottari, Foglietta, Vandelli, 2013).

Allo stesso tempo ci furono periodi in cui si manifesteranno reazioni inverse caratterizzate da un'opposizione verso questa sovraespansione della spesa: pensiamo alla teoria del *Leviatano* di Hobbes², alla ripresa di James Buchanan (1908) fino arrivare alla più recente definizione di regole formali di limitazione alla spesa e al deficit di bilancio (Rodotà, 2006).

Il processo evolutivo del Bilancio nel contesto italiano ha trovato una importante formalizzazione nella costituzione repubblicana con quelli che sono considerati i tre principali riferimenti del costituzionalismo: gli articoli 23, 53 e 81 (Zambon, 2006). Attraverso questi tre articoli si chiariscono tre principi fondamentali. Il formalismo, ancora una volta, del bilancio esplicitato nell'art. 23 per quanto riguarda il versante delle entrate e quindi gli strumenti tributari ed ancora nel primo comma dell'art. 81 con la previsione per cui siano le camere ad approvare i bilanci dopo l'iniziativa del governo. Il secondo principio fa riferimento al carattere redistributivo del bilancio e qui troviamo i due riferimenti al concetto di capacità contributiva e di progressività dell'art. 53. Il terzo principio riprende quello accennato in precedenza, ovvero, si esplicita il legame logico funzionale tra spese e entrate in particolare modo nell'ultimo comma dell'art. 81 (Salvemini, 2013) che prevede che ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte secondo principio di ispirazione einaudiana che voleva costituire proprio un freno alla sovra espansione della spesa³.

che assume certamente un rilievo peculiare nel patrimonio del costituzionalismo occidentale», in SERGES (2015).

² «*Leviatano* di Hobbes, opera discussa e controversa, costituisce indubbiamente un punto di riferimento essenziale della riflessione politica sullo Stato moderno». Cfr. HOBBS (2011).

³ «Il disegno di legge costituzionale approvato dal Governo l'8 settembre 2011 su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri e del Ministro dell'Economia, segna il punto di avvio del procedimento di revisione costituzionale dell'art. 81 – nonché degli artt. 53 e 119 – relativamente all'inserimento del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale. L'esigenza di promuovere tale riforma ha origine principalmente nell'impulso che l'Unione europea ha inviato agli Stati della zona euro nel corso degli ultimi anni. Di fatto, già dalla proposta di direttiva sui requisiti

1.2. I tratti distintivi del bilancio pubblico

Il primo tratto distintivo è rappresentato dalla valenza giuridica (Anselmi, 2006). Il bilancio rappresenta, infatti, lo strumento attraverso cui le assemblee deliberative autorizzano gli organi esecutivi alla realizzazione delle spese iscritte e alla raccolta delle entrate. Per quanto riguarda le spese, le somme iscritte a bilancio hanno un carattere vincolante costituiscono un limite massimo oltre il quale l'esecutivo non può andare. Per quanto attiene le entrate esse hanno carattere previsionale nel senso che poi si potranno avere incassi effettivi maggiori o inferiori alle somme previste sempre nel rispetto delle leggi istitutive. La valenza giuridica trova riscontro anche nella fase di rendiconto poiché, attraverso l'approvazione del bilancio d'esercizio, gli organi e le assemblee deliberative contabilizzano le operazioni fatte e in qualche modo verificano la corrispondenza alle previsioni.

Il secondo tratto distintivo del bilancio è rappresentato dalla valenza previsionale (Lazzini, 2008). Il bilancio costituisce da questo punto di vista un fondamentale strumento di affiancamento e supporto a tutto il ciclo della programmazione in ambito pubblico, dalla fase strategica, dove si identificano i campi di intervento, a quella della programmazione di dettaglio degli interventi, fino arrivare alla fase di gestione e poi di valutazione ex post (van Dalen, 2012). Peculiarità dei bilanci pubblici è la definizione di un piano previsionale delle entrate e delle spese, su base annuale e pluriennale, a partire dall'esercizio finanziario successivo a quello in cui il documento contabile viene redatto. Il bilancio di previsione contiene pertanto le entrate da realizzare e le spese da sostenere (Anessi Pessina, 2007). Questo, a sua volta si distingue in:

- bilancio preventivo di competenza giuridica nel quale sono indicate le entrate accertate e le spese impegnate nel periodo di riferimento, a prescindere dalla circostanza che le une siano state effettivamente riscosse e le altre effettivamente erogate;
- bilancio preventivo di cassa sono invece riportate le entrate effettivamente riscosse e le spese effettivamente pagate, a prescindere dal momento in cui sorge il diritto a riscuotere le prime o l'impegno a effettuare le seconde.

Tutti i documenti di bilancio devono costituire uno strumento di supporto, monitoraggio e valutazione delle scelte pubbliche in una tipica logica di pro-

per i quadri nazionali di bilancio del 29 settembre 2010 – elaborata nell'ambito della nuova strategia dell'Unione per la crescita e l'occupazione (Europa 2020). Tratto da PIROZZOLI (2011).