

LE NOTE INTEGRATIVE AL BILANCIO

1. La Nota integrativa –Riferimenti normativi e impianto metodologico

La Nota integrativa è un documento di ausilio alla programmazione dell'impiego delle risorse pubbliche per il triennio di riferimento che completa e arricchisce le informazioni relative alle entrate e alle spese del Bilancio e del Rendiconto generale dello Stato. Costituisce lo strumento attraverso il quale ciascun Ministero illustra, in relazione ai programmi di spesa, i criteri di formulazione delle previsioni, gli obiettivi da raggiungere e gli indicatori idonei alla loro misurazione. Questi elementi sono volti a consentire decisioni più informate sull'allocazione complessiva delle risorse al momento della presentazione del disegno di legge di bilancio e per rendere conto, a fine esercizio, dei risultati ottenuti tramite l'attuazione delle politiche e delle attività previste dalle amministrazioni. La Nota integrativa rappresenta, inoltre, l'elemento di collegamento tra la programmazione di bilancio e quella strategica nonché con il ciclo della performance.

Il contenuto delle Note integrative è stabilito per il bilancio di previsione dall'art. 21, comma 11, lettera a) e per il rendiconto dall'articolo 35, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, come integrati e modificati dal decreto legislativo del 12 maggio 2016, n. 90, relativo al completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato (in attuazione della delega di cui all'art. 40 della stessa legge n. 196/2009) e dalla successiva legge 4 agosto 2016, n. 163, che ha adeguato i contenuti della legge di bilancio in attuazione della delega di cui all'articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Il completamento della riforma del bilancio dello Stato ha comportato una profonda revisione della struttura in missioni e programmi, ha rafforzato l'affidamento di ciascun programma a un unico Centro di responsabilità amministrativa (CdR)¹ e ha introdotto le "azioni" quali aggregati di bilancio sottostanti i programmi di spesa, per migliorare la leggibilità delle finalità della spesa ed evidenziare gli obiettivi delle politiche sottostanti la spesa allocata nel bilancio dello Stato².

Il testo del citato articolo 21 della legge 196 del 2009 richiama anche le norme sull'armonizzazione contabile, stabilendo che il contenuto del piano degli obiettivi delle amministrazioni centrali dello Stato deve tenere conto anche delle indicazioni fornite alle altre amministrazioni pubbliche non territoriali (*Agenzie, Autorità, Enti pubblici non economici, etc.*) in materia di definizione dei piani degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio (cfr. DPCM 18 settembre 2012)³.

Ai fini della presente relazione, si sintetizzano di seguito gli aspetti più salienti che caratterizzano le Note integrative.

- 1) Gli **obiettivi** delle Note integrative sono definiti con riferimento a ciascun programma e a ciascuna azione. Ciò favorisce una rappresentazione degli obiettivi maggiormente focalizzata sulle finalità della spesa e degli interventi finanziati piuttosto che sulle attività svolte dagli uffici dell'amministrazione (per es. la predisposizione di atti, piani, programmi, documenti, rapporti, riparti di risorse, stati di avanzamento generici, ecc.).

A tal fine, nell'ambito di ciascun programma possono essere formulati più obiettivi, ma le azioni devono essere associate univocamente ad essi. In sintesi, un obiettivo può fare riferimento a più di un'azione nell'ambito dello stesso programma, mentre a un'azione può essere associato un solo obiettivo.

¹ L'affidamento di ciascun programma a un singolo CdR era già previsto dal testo originario dell'art. 21 della legge n. 196/2009. La modifica intervenuta con il decreto legislativo n. 90/2016 ha rafforzato la disposizione, prevedendo che l'affidamento di ciascun programma a un unico CdR costituisca criterio di riferimento anche per le riorganizzazioni delle amministrazioni.

² Le azioni indicano le finalità della spesa riferendosi alle attività svolte dalle amministrazioni, ai servizi erogati, alle categorie di destinatari degli stessi e ad ogni altro elemento che descriva esplicitamente le realizzazioni, i risultati e gli scopi della spesa.

³ Il nuovo testo dell'articolo 21, comma 11, richiama esplicitamente il decreto legislativo n. 91/2011, contenente disposizioni in materia di armonizzazione contabile, in base alle quali tutte le amministrazioni pubbliche non territoriali devono predisporre, in allegato al proprio bilancio di previsione, un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio". Come chiarito dal successivo DPCM 18 settembre 2012, tale piano corrisponde per i Ministeri alle Note integrative.

- 2) L'obiettivo da associare a ciascuna azione deve essere scelto con **criteri selettivi**, dovendo rappresentare gli scopi più rilevanti che l'amministrazione intende conseguire con riferimento alle finalità della spesa rappresentata dall'azione o dalle azioni alle quali è associato, privilegiando quindi la misurazione delle politiche a cui il bilancio contribuisce, ossia ai servizi pubblici erogati e alle finalità ultime dell'intervento pubblico sull'economia, la società e l'ambiente⁴.
- 3) L'associazione delle azioni agli obiettivi comporta una più immediata corrispondenza tra la struttura del documento contabile e la struttura del piano degli obiettivi e la possibilità di focalizzarsi maggiormente sugli indicatori che misurano gli effetti delle politiche o i risultati conseguiti dalle amministrazioni, effetti che possono manifestarsi anche con uno sfasamento temporale rispetto all'erogazione delle risorse finanziarie.
- 4) Dall'univocità del legame tra ciascuna azione e un singolo obiettivo e dalla selettività nell'individuazione degli obiettivi ne consegue che le risorse finanziarie che l'amministrazione impiegherà per realizzare un obiettivo saranno sicuramente attinte tra quelle dell'azione o delle azioni alle quali l'obiettivo è associato, ma **non necessariamente assorbiranno la totalità di tali risorse**.
- 5) Le azioni del bilancio privilegiano il contenuto funzionale e contengono, di norma, spese di natura economica differente, ad eccezione delle spese di personale che, ai fini della gestione e della rendicontazione, sono assegnate nell'ambito di ciascun programma ad una apposita azione, denominata «**spese per il personale del programma**»⁵. A scopo conoscitivo, le spese per il personale del programma sono ripartite tra le altre azioni del programma sulla base degli anni-persona rilevati tramite il sistema di contabilità economica analitica (Budget economico). Pertanto, **alle azioni relative alle spese di personale non sono associati obiettivi**, tranne specifiche eccezioni (*cfr. più avanti*). Nel piano degli obiettivi delle Note integrative, inoltre, gli stanziamenti relativi alle altre azioni sono esposti al lordo della quota spese di personale ripartita (che comunque è evidenziata), mentre in apposito prospetto riepilogativo per programma sono esposte, a scopo conoscitivo, le azioni «spese per il personale del programma» con i relativi stanziamenti ripartiti sulle altre azioni del programma. Costituiscono **eccezioni** al processo appena descritto:
 - le azioni per le **spese per il personale** scolastico inserite nei programmi relativi ai diversi cicli di istruzione e quelle per le **spese per il personale** degli Istituti di Alta Formazione artistica musicale e coreutica nello stato di previsione del Ministero dell'istruzione e del merito e del Ministero dell'università e ricerca.
A tali azioni, rappresentative della finalità della spesa, sono associati obiettivi e risorse finanziarie. Si evidenzia che nell'ambito del programma "Istituzioni dell'Alta Formazione artistica musicale e coreutica" è stata, invece, ripartita l'azione "spese per il personale del programma" relativa al personale ministeriale;
 - il programma "Indirizzo politico", presente in tutti gli stati di previsione in relazione alle attività svolte dai Gabinetti e dagli uffici di diretta collaborazione all'opera dei ministri, che si compone di tre azioni già comprensive delle spese di personale e dei compensi relativi per lo svolgimento dell'indirizzo politico, alle quali sono associati obiettivi;
 - altri casi specifici di Azioni rappresentative della finalità della spesa e non denominate spese di personale, che includono compensi e retribuzioni di personale a tempo

⁴ Un'amministrazione può perseguire una determinata politica sia attraverso l'impiego di proprie risorse umane e strumentali, che si traducono in spese di personale, di funzionamento e di investimento, sia attraverso **spese per trasferimenti**, in particolare in due casi: 1) in presenza di trasferimenti a famiglie o imprese che costituiscono l'oggetto stesso della prestazione di una politica di diretta responsabilità dell'amministrazione (es: erogazione di incentivi alle imprese); 2) in presenza di trasferimenti che finanziano una politica dell'amministrazione la cui attuazione è parzialmente demandata ad altri soggetti dotati di vari gradi di autonomia (*Agenzie, soggetti in house, altri livelli di Governo*), sulla quale tuttavia l'amministrazione erogante mantiene poteri di indirizzo, controllo, vigilanza.

⁵ Legge n. 196/2009, art. 25 bis, comma 4, DPCM 14 ottobre 2016, art. 3, comma 1. Tale peculiarità deriva, da un lato, dalla difficoltà di attribuire alle singole azioni un ammontare esclusivamente dedicato di risorse umane e, dall'altro, dalla necessità di evitare che nell'ambito di un'azione possano essere incrementate voci di spesa attraverso la riduzione di quelle per il personale.

determinato impiegato per tali finalità; tali azioni non vengono ripartite e sono associate ad obiettivi (es. personale a contratto sedi diplomatiche, cappellani degli Istituti penitenziari, etc.).

- 6) Alcune azioni del bilancio dello Stato, presenti in particolare nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, accolgono stanziamenti di risorse non direttamente destinate all'attuazione di politiche di competenza dell'amministrazione⁶. Analogamente alle azioni relative alle spese di personale, anche a queste azioni non sono associati obiettivi, sebbene, per completezza, i relativi stanziamenti siano esposti nel Piano degli obiettivi.
- 7) Similmente, non sono associati obiettivi alle azioni, pur presenti anagraficamente nel disegno di legge di bilancio, cui non corrispondono stanziamenti per il triennio di riferimento.
- 8) In conseguenza del rafforzamento del ruolo della cassa (cfr. D.lgs. n. 93/2016), le Note integrative includono sia gli stanziamenti di competenza, sia quelli di cassa.
- 9) Nell'individuazione degli indicatori, le amministrazioni hanno la possibilità di indicare per ciascun indicatore, oltre ai valori attesi (*o valori target*), un valore di riferimento (*o benchmark*); è stata confermata l'esigenza di privilegiare indicatori di impatto (*Outcome*) e di limitare l'utilizzo di indicatori di realizzazione finanziaria, che rappresentano solo l'avanzamento della spesa e che possono ora essere utilizzati solo in combinazione con altri tipi di indicatori⁷.
- 10) Il completamento della riforma del bilancio e delle innovazioni apportate al decreto legislativo n. 150 del 2009, favorisce l'integrazione fra il ciclo della performance e il ciclo di bilancio e, di conseguenza, fra **Note integrative** e **PIAO – Sezione II - Performance**. In particolare, i due documenti condividono lo stesso Quadro di riferimento e discendono entrambi dalle priorità politiche e dagli obiettivi della programmazione finanziaria generale e settoriale, ma **sono nettamente distinti per finalità e, in parte, per contenuti**.
- 11) I **criteri di formulazione delle previsioni** di spesa e i principali riferimenti legislativi devono essere forniti, con riferimento ai dati di competenza e a quelli di cassa, distintamente per ciascuna azione (comprese quelle di personale e le altre azioni escluse dagli obiettivi) per tutti i programmi del bilancio.
- 12) L'articolo 10, comma 10-bis, della legge n. 196 del 2009, a seguito delle disposizioni della legge n. 163/2016, introduce nell'ambito del Documento di Economia e Finanze la misurazione degli indicatori di benessere equo e sostenibile (BES); le amministrazioni sono state invitate ad utilizzare tali indicatori preimpostati sul sistema nella predisposizione della Nota integrativa.
- 13) Infine, in considerazione di alcuni temi ricorrenti nelle attività sottostanti il programma 32.2 "Indirizzo politico" e 32.3 "Servizi e affari generali per le amministrazioni di competenza", trasversali a tutte le amministrazioni centrali dello Stato, queste ultime sono state invitate ad avvalersi di una serie di indicatori preimpostati sul sistema nella predisposizione della Nota integrativa (si veda la Nota Tecnica allegata alla Circolare RGS n. 21 dell'11 maggio 2023).

2. Struttura della Nota integrativa al DLB 2024-2026

La Nota integrativa allegata a ciascuno stato di previsione della spesa si apre con il **Quadro di riferimento**, un documento testuale nel quale l'amministrazione nel suo insieme descrive il contesto esterno e interno nel quale opera e le priorità politiche per il triennio di previsione.

⁶ È il caso delle c.d. spese per regolazioni contabili o per trasferimenti a soggetti pubblici dotati di autonomia contabile e che non sono né vigilati né controllati dall'amministrazione erogante, che non svolge alcun ruolo nell'attuazione della politica finanziata né può influenzarne i risultati, operando solo come finanziatore sulla base di specifiche disposizioni normative. Ne sono esempi i trasferimenti per il funzionamento di organi costituzionali o quelli alla Presidenza del Consiglio dei ministri sia per il suo funzionamento sia per l'attuazione di politiche di sua esclusiva competenza.

⁷ Si continua a fare riferimento alle quattro categorie di indicatori previste dal DPCM del 18/9/2012: 1) I. di **risultato**, che rappresentano l'esito più immediato del programma di spesa; 2) I. di **realizzazione fisica**, che misurano generalmente il volume di attività svolta, in termini assoluti o in percentuale rispetto alla attività da svolgere; 3) I. di **realizzazione finanziaria**, che esprimono l'avanzamento della spesa prevista per la realizzazione dell'obiettivo o dell'intervento; 4) I. di **impatto (Outcome)**, che rappresentano l'esito finale che la realizzazione dell'obiettivo intende produrre sulla collettività e sull'ambiente di riferimento (in termini ad esempio, di benefici economici, sociali e ambientali).

Seguono una serie di prospetti, organizzati per Programma di spesa:

- il **Piano degli obiettivi**, che riporta: il contenuto del programma; l'elenco degli obiettivi, con la loro denominazione, con indicazione dell'azione o delle azioni alle quali è correlato ciascuno di essi; le dotazioni finanziarie complessive di competenza e cassa per ciascuna azione, inclusa la quota di spese di personale attribuita all'azione;
- la **Scheda con gli indicatori per ciascun obiettivo**, che espone: la denominazione e la descrizione di ciascun obiettivo, con indicazione dell'azione o delle azioni correlate; gli Indicatori associati a ciascun obiettivo con i relativi dati anagrafici (denominazione, descrizione, fonte del dato, algoritmo di calcolo ecc.); i valori target per ciascun anno del triennio inseriti dall'amministrazione e l'eventuale valore di riferimento⁸;
- una **Scheda per ciascuna azione**, ivi incluse le azioni denominate "spese di personale del programma", che espone la dotazione finanziaria di competenza e di cassa dell'azione, per categoria economica di spesa, i criteri di formulazione delle previsioni e i riferimenti legislativi inseriti dall'amministrazione;
- una **Scheda con la ripartizione della spesa di personale** sulle altre azioni del programma, che espone: gli anni persona complessivamente riferiti alle azioni "spese di personale" e quelli ripartiti per ciascun anno sulle altre azioni; le dotazioni finanziarie per ciascuna azione al lordo della quota spese di personale e la quota spesa di personale attribuita a ciascuna azione.

4. Considerazioni sui contenuti della Nota integrativa al DLB 2024-2026

Le innovazioni introdotte a partire dal DLB 2018-20, quali ad esempio la focalizzazione su obiettivi rappresentativi delle politiche, l'esigenza di privilegiare indicatori di *outcome* e la necessità di descrivere i criteri di formulazione delle previsioni a livello di azione, sono state gradualmente implementate dalle amministrazioni nella compilazione delle Note integrative.

Tuttavia, nonostante lo sforzo compiuto dalle amministrazioni e il supporto fornito dalla Ragioneria Generale dello Stato, dall'analisi dei dati delle Note integrative a DLB 2024-2026 emergono ancora alcuni elementi di criticità (che non riguardano in egual misura tutte le amministrazioni), che sono di seguito sintetizzate:

- secondo quanto già anticipato (*cf. paragrafo 1, punti 1 e 2*), si può associare a ciascuna azione un unico obiettivo, che dovrebbe essere individuato in modo **selettivo**, evidenziando cioè gli scopi più rilevanti legati alle politiche perseguite dall'amministrazione attraverso le risorse finanziarie associate all'azione, scopi che non necessariamente corrispondono alla totalità di tali risorse; a tale proposito si è manifestata, invece, una tendenza in alcuni casi a costruire obiettivi generici, rappresentativi di tutte le attività e di tutta la spesa associata all'azione, limitandosi cioè a declinare l'azione in forma di obiettivo;
- le amministrazioni che trasferiscono fondi ad organismi controllati o vigilati ai quali è parzialmente demandata l'attuazione di politiche di propria competenza continuano a manifestare difficoltà a raccogliere le informazioni necessarie a costruire degli indicatori effettivamente rappresentativi dei risultati di tali politiche, diversi da quelli che rappresentano soltanto l'avanzamento della spesa per i trasferimenti erogati dal Ministero. In tali casi, che riguardano in particolare il Ministero dell'economia e delle finanze, si è temporaneamente derogato alle limitazioni sull'utilizzo degli indicatori di realizzazione finanziaria stabilite con la circolare n. 21 dell'11 maggio 2023 (*cf. punto 6 del paragrafo 1*);

⁸ E possibile omettere l'indicazione del valore target su uno o due anni del triennio, motivandolo opportunamente.

- si sono continuati ad utilizzare, in diversi casi, obiettivi e indicatori che misurano le attività svolte dagli uffici dell'amministrazione (per es. la predisposizione di atti, piani, programmi, documenti, rapporti, riparti di risorse, ecc.), più che gli effetti delle politiche finanziate; ciò è dovuto anche alla perdurante difficoltà di distinguere nettamente l'ambito di riferimento della Nota integrativa, che ha come interlocutore principale il Parlamento e non riguarda la misurazione delle prestazioni degli uffici o dei dirigenti, da quello del **PIAO – Sezione II - Performance**;
- si riscontra in alcune amministrazioni il ricorso a indicatori generici e indiretti (riferiti a stati di avanzamento di piani o attività non meglio specificate), che non consentono di comprendere e di valutare in alcun modo gli effetti e i risultati conseguiti con la spesa;
- si riscontra, seppure in misura limitata rispetto agli anni scorsi, l'utilizzo improprio della classificazione degli indicatori (indicatori qualificati come di risultato o di impatto che in realtà dovrebbero essere qualificati come di realizzazione fisica, etc.).

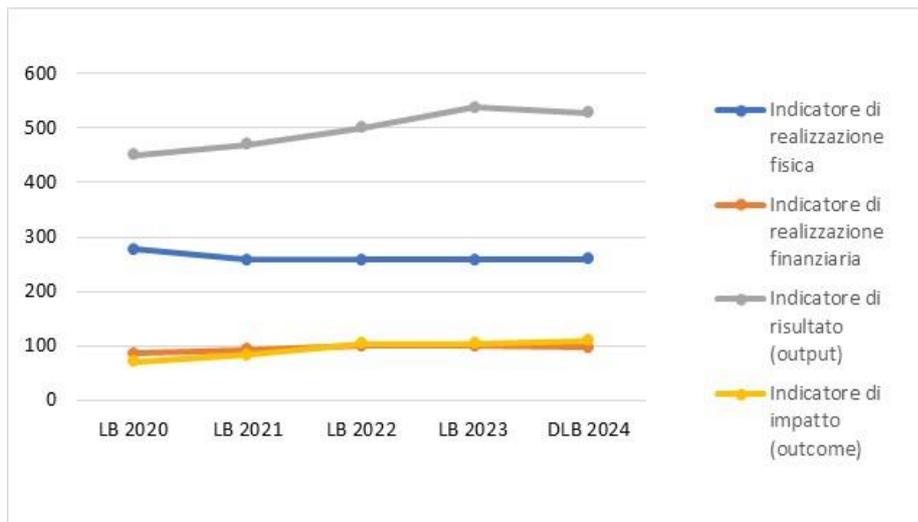
Nella tabella e nei grafici sottostanti si illustrano alcuni dati relativi alle tipologie di indicatori individuati dai ministeri. Nella tabella si evidenzia come l'utilizzo degli indicatori di impatto (*Outcome*) sia ancora limitato: sono circa l'11% del totale e, pur tenendo conto delle oggettive difficoltà di calcolo che questo tipo di indicatori presenta, si riscontra che la percentuale di utilizzo è rimasta invariata rispetto alla legge di bilancio 2023-25. Si differenziano il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, in cui si riscontrano 27 indicatori di *outcome*, il 44,26% del totale degli indicatori, anche se in misura minore rispetto alla legge di bilancio (47,54%), e il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, con circa il 20% del totale, seppure, anche in questo caso, inferiore rispetto alla fase precedente (21,92%). Di contro si nota un miglioramento del Ministero dell'interno, che, sulla base di quanto raccomandato dalle linee guida contenute nella Nota tecnica allegata alla circolare di previsione 21/2023, ha classificato come di *outcome* il 21,36% degli indicatori, rispetto al 16% della fase precedente.

Tabella – Tipologie di indicatori e confronto tra fasi

MINISTERI	DLB 2024				LB 2023			
	Indicatori di realizzazione fisica	Indicatori di realizzazione finanziaria	Indicatori di risultato (output)	Indicatori di impatto (outcome)	Indicatori di realizzazione fisica	Indicatori di realizzazione finanziaria	Indicatori di risultato (output)	Indicatori di impatto (outcome)
MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE	21,21%	26,06%	47,27%	5,45%	23,78%	26,22%	45,73%	4,27%
MINISTERO DELLE IMPRESE E DEL MADE IN ITALY	5,77%		75,00%	19,23%	5,88%		72,55%	21,57%
MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI	21,57%	3,92%	64,71%	9,80%	22,00%	4,00%	64,00%	10,00%
MINISTERO DELLA GIUSTIZIA	36,21%	3,45%	53,45%	6,90%	36,07%	3,28%	59,02%	1,64%
MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI E DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE	36,36%	5,19%	58,44%		34,62%	5,13%	60,26%	
MINISTERO DELL'ISTRUZIONE E DEL MERITO	18,03%	9,84%	68,85%	3,28%	16,67%	10,00%	70,00%	3,33%
MINISTERO DELL'INTERNO	2,91%	3,88%	71,84%	21,36%	3,00%	4,00%	77,00%	16,00%
MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA SICUREZZA ENERGETICA	18,03%	11,48%	26,23%	44,26%	14,75%	11,48%	26,23%	47,54%
MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE E DEI TRASPORTI	26,76%	21,13%	32,39%	19,72%	24,66%	20,55%	32,88%	21,92%
MINISTERO DELL'UNIVERSITA' E DELLA RICERCA	8,57%	5,71%	80,00%	5,71%	8,57%	8,57%	74,29%	8,57%
MINISTERO DELLA DIFESA	15,63%		75,00%	9,38%	13,51%		78,38%	8,11%
MINISTERO DELL'AGRICOLTURA, DELLA SOVRANITA' ALIMENTARE E DELLE FORESTE	55,10%	6,12%	32,65%	6,12%	48,98%	10,20%	34,69%	6,12%
MINISTERO DELLA CULTURA	38,37%	6,98%	47,67%	6,98%	40,00%	7,06%	45,88%	7,06%
MINISTERO DELLA SALUTE	61,02%		35,59%	3,39%	60,00%		36,67%	3,33%
MINISTERO DEL TURISMO	38,24%	8,82%	52,94%		37,14%	8,57%	54,29%	
TOTALE	26,06%	9,76%	53,22%	10,97%	25,73%	10,01%	53,85%	10,41%

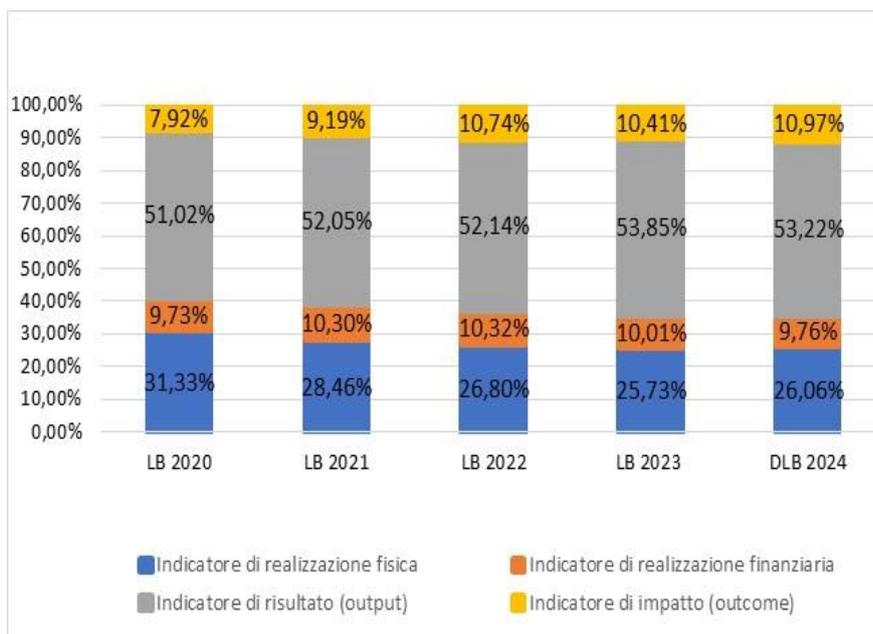
La figura di seguito rappresenta l'andamento della tipologia degli indicatori a partire dalla legge di bilancio 2020 fino ad arrivare all'attuale fase del disegno di legge di bilancio 2024-26. Si nota un andamento stabile nel tempo del numero di indicatori di realizzazione finanziaria e di realizzazione fisica e un aumento, moderato, degli indicatori di impatto e, più sostenuto, degli indicatori di risultato, seppure con una lieve flessione tra la legge di bilancio 2023 e il disegno di legge di bilancio 2024.

Figura – andamento nel tempo delle tipologie di indicatori



L'andamento nel tempo analizzato nella precedente figura può essere riassunto nel grafico successivo nel quale è rappresentata la composizione percentuale del totale degli indicatori nel confronto tra l'attuale fase e le precedenti.

Figura – composizione percentuale del numero totale di indicatori



A parziale compensazione di tali criticità, si è comunque rilevato, soprattutto in alcune amministrazioni, un netto miglioramento nella completezza delle informazioni fornite a corredo degli obiettivi e degli indicatori e una crescita complessiva della qualità dei criteri di formulazione delle previsioni.

La Ragioneria Generale dello Stato continuerà a garantire il supporto necessario alle amministrazioni per il superamento delle criticità riscontrate e per il miglioramento dei dati delle Note integrative già in occasione del loro aggiornamento previsto, ai sensi dell'art. 21 comma 11 della legge n. 196 del 2009, a seguito dell'approvazione della Legge di Bilancio 2024-2026.