

XVI legislatura

**Schema di decreto legislativo  
recante disposizioni in materia di  
adeguamento e armonizzazione dei  
sistemi contabili**  
(Atto del Governo n. 359)

Maggio 2011  
n. 47



servizio del bilancio  
del Senato



## Servizio del Bilancio

**Direttore** dott. Clemente Forte

tel. 3461

## Segreteria

tel. 5790

## Uffici

### **Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi**

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata**

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

### **Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

# INDICE

<b>PREMESSA</b> .....	<b>1</b>
<b>TITOLO I ARMONIZZAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI APPLICABILI AI DOCUMENTI CONTABILI DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE</b> .....	<b>1</b>
<i>Articolo 1 (Definizioni fondamentali)</i> .....	<i>1</i>
<i>Articolo 2 (Oggetto e destinatari)</i> .....	<i>6</i>
<i>Articolo 3 (Finalità e ambito di applicazione)</i> .....	<i>9</i>
<b>TITOLO II PIANO DEI CONTI INTEGRATO</b> .....	<b>24</b>
<i>Articolo 4 (Piano dei conti integrato)</i> .....	<i>24</i>
<i>Articolo 5 (Finalità del piano dei conti)</i> .....	<i>28</i>
<i>Articolo 6 (Sistema integrato di scritturazione contabile)</i> .....	<i>30</i>
<i>Articolo 7 (Piano dei conti e struttura dei documenti contabili)</i> .....	<i>33</i>
<i>Articolo 8 (Definizione della transazione elementare e sua codificazione)</i> .....	<i>36</i>
<b>TITOLO III CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE PER MISSIONI E PROGRAMMI</b> .....	<b>40</b>
<i>Articolo 9 (Omogeneità della classificazione delle spese)</i> .....	<i>40</i>
<i>Articolo 10 (Definizione del contenuto di missione e programma)</i> ..	<i>43</i>
<i>Articolo 11 (Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)</i> .....	<i>44</i>
<i>Articolo 12 (Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati unità locali di amministrazioni pubbliche)</i> ...	<i>50</i>
<i>Articolo 13 (Società ed enti con bilancio civilistico)</i> .....	<i>52</i>
<i>Articolo 14 (Codifica dei provvedimenti di spesa)</i> .....	<i>53</i>
<b>TITOLO IV AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE IN REGIME DI CONTABILITÀ CIVILISTICA</b> .....	<b>55</b>
<i>Articolo 15 (Destinatari e finalità)</i> .....	<i>55</i>
<i>Articolo 16 (Tassonomia degli enti in contabilità civilistica)</i> .....	<i>58</i>
<b>TITOLO V SISTEMA DI INDICATORI DI RISULTATO SEMPLICI, MISURABILI E RIFERITI AI PROGRAMMI DI BILANCIO</b> .....	<b>61</b>

<i>Articolo 17 (Principi generali)</i> .....	61
<i>Articolo 18 (Pubblicità del sistema di indicatori)</i> .....	63
<i>Articolo 19 (Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio)</i> .....	64
<i>Articolo 20 (Monitoraggio degli obiettivi e indicatori)</i> .....	66
<i>Articolo 21 (Ulteriori disposizioni)</i> .....	66
<b>TITOLO VI DISPOSIZIONI FINALI</b> .....	<b>67</b>
<i>Articolo 22 (Termini di approvazione dei bilanci)</i> .....	67

## **PREMESSA**

La relazione tecnica afferma che lo schema reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale e pertanto prive di effetti finanziari per la finanza pubblica.

Lo schema in esame, infatti, è sostanzialmente finalizzato a disciplinare i principi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42, ivi compresi gli enti del servizio sanitario nazionale, prevedendo l'adozione di un sistema di contabilità finanziaria affiancato, ai fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico-patrimoniale e stabilendo i criteri per la specificazione e la classificazione delle spese e delle entrate.

## **TITOLO I**

### **ARMONIZZAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI APPLICABILI AI DOCUMENTI CONTABILI DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE**

#### *Articolo 1*

#### *(Definizioni fondamentali)*

Il comma 1 reca le definizioni utili ai fini del presente decreto:

- a) per amministrazioni pubbliche si intendono le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale;
- b) per unità locali di amministrazioni pubbliche si intendono le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni

di cui alla lettera a) distinte dalla lista di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e ivi recepite;

- c) per soggetti utilizzatori del sistema di bilancio si intendono i cittadini, gli organi di governo dell'ente, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, le altre amministrazioni pubbliche ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici, le istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica, gli organismi internazionali competenti per materia, i dipendenti delle amministrazioni pubbliche, i finanziatori, i finanziatori e altri creditori ed altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** riferisce che il dispositivo reca elencate alcune definizioni fondamentali per l'attuazione della normativa. Tali definizioni, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono raccordabili con quelle adottate, in ambito europeo, ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

In particolare, il comma 1, lettera "a", circoscrive il concetto di "amministrazioni pubbliche" nello stesso ambito individuato dall'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, escludendo le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42.

La lettera "b" definisce, invece, come "unità locali delle amministrazioni pubbliche" le articolazioni organizzative delle amministrazioni, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, individuate con propri provvedimenti dalle amministrazioni di cui alla lett. a), distinte dalla lista di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e ivi recepite.

La lettera "c" fornisce una definizione ampia di "utilizzatori del sistema di bilancio", individuando in tale categoria i cittadini, gli organi di *governance* interna ed esterna, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, gli organismi internazionali competenti per materia ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici, ed altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

**Al riguardo**, al dispositivo è riservato il compito di circoscrivere l'ambito soggettivo per l'attuazione della armonizzazione contabile

degli enti/amministrazioni pubbliche, in cui, nella sostanza, si sovrappone, alla definizione "classica" della platea di enti/soggetti pubblici di tipo giuridico, quella riferibile, in ambito europeo, alla platea di soggetti che concorrono al consolidamento dei conti pubblici valevole per la procedura sui disavanzi "eccessivi".

In tal senso lo schema in esame circoscrive espressamente il novero degli enti e dei soggetti interessati dallo schema in esame alle sole Amministrazioni pubbliche ed enti assimilati, che siano non territoriali, essendo i profili contabili di questi ultimi soggetti disciplinati dalla delega di cui alla legge n. 42/2009 di cui allo schema di decreto già all'esame delle Camere (A.G. 339).

Nel merito, appare anzitutto necessaria una riflessione sulle conseguenze "metodologiche" e sulle ricadute organizzative che discendono dalla stessa definizione, data dalla lettera a) del comma 1, della platea dei soggetti considerati ai fini della armonizzazione contabile, così come desunta dall'articolo 1, comma 2, della legge n. 196/2009.

Il richiamo assume infatti chiaramente il riferimento della configurazione di ente/istituzione rilevante ai fini in argomento ogni qualvolta il soggetto (indipendentemente dalla forma giuridica, che sia di diritto "pubblico" o di diritto comune) risulti ricompreso in un elenco, pubblicato a tal fine dall'Autorità statistica nazionale (ISTAT), ai fini del consolidamento del Conto economico della pubblica amministrazione, nell'ambito delle unità costituenti il settore S13 dei Conti nazionali, secondo la metodologia prevista dal SEC95.

Una prima questione di cui tener conto - da cui derivano non secondarie conseguenze - è che nell'ambito delle unità S13 vi sono numerose entità che sono configurate, dal punto di vista giuridico, come enti economici, ovvero come società di capitali e che, in quanto tali, risulterebbero in regime di contabilità economica<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Per richiamarne le macro classi del settore S13 che rilevano ai fini della contabilità nazionale, basta considerare che le **Amministrazioni centrali** comprendono: Presidenza del Consiglio dei Ministri e Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Agenzie fiscali, Enti di regolazione dell'attività economica, Enti produttori di servizi economici, Autorità amministrative indipendenti, Enti a struttura associativa, Enti produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali, Enti e Istituzioni di ricerca, Istituti e stazioni sperimentali per la ricerca Istituti zooprofilattici sperimentali, Stazioni sperimentali per l'industria. A questi si aggiungono, per i fini in esame, gli **Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale**. Nell'ambito delle due macrocategorie vi sono sia enti che attualmente sono in regime di contabilità pubblica esclusiva, che enti che operano in regime di "mista", nonché soggetti che adottano un sistema di rilevazione esclusivamente civilistico (es. Anas S.p.a, Italia lavoro spa, Patrimonio dello Stato S.p.a., Coni Servizi S.p.a.). Cfr. ISTAT, *Elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3 della legge 31 dicembre 2009, n.1 96 (Legge di contabilità e di finanza pubblica)*, sul sito internet dell'istituto.

Da ciò consegue la prima conclusione secondo cui, ad oggi, per i citati organismi, il criterio di gestione del loro sistema informativo contabile risulta improntato alla disciplina cd. "civilistica" soggiacendo, pertanto, i medesimi enti, alle puntuali prescrizioni previste sia in materia di tenuta dei libri contabili che in tema di criteri di valutazione delle poste iscritte nei loro bilanci, in conseguenza degli obblighi informativi dettati dalla disciplina societaria verso i soci e verso i terzi.

Tale circostanza fa in modo che se, per gli enti in regime di diritto "amministrativo", il processo di armonizzazione e integrazione del sistema di contabilità pubblica dovrà prevedere aggiunte alle scritture di norma ispirate alla contabilità pubblica, relative alla contabilità economico-patrimoniale, per le unità in regime di diritto "comune" tale processo dovrà invece operare nel senso inverso, secondo le linee di attuazione contenute nel titolo II.

In altri termini, senza per questo anticipare argomenti che saranno trattati più approfonditamente negli articoli che seguono, va osservato che nelle unità "organizzative" (enti pubblici, Amministrazioni o soggetti di diritto comune) che sono consolidate ai fini contabili quali Amministrazioni pubbliche secondo i criteri SEC, relativamente all'ambito dei soggetti considerati di diritto comune, il percorso di armonizzazione previsto dallo schema in esame dovrà seguire un *iter* sostanzialmente inverso rispetto a quello delle normali amministrazioni pubbliche, dal momento che essi già oggi sono dotati di un impianto di contabilità economico-patrimoniale, a fronte dell'esigenza di dover soddisfare, per il futuro, anche a fabbisogni informativi dettagliati, in relazione ai flussi finanziari, più tipici invece delle Amministrazioni pubbliche.

Un'altra questione relativa alla "platea", interessa invece l'estensione, stabilita dalla lettera *b*), del regime di armonizzazione contabile imposto dallo schema in esame anche alle unità "locali", ove queste ultime siano dotate di autonomia gestionale rispetto alle entità soggettive di appartenenza unitariamente intese.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> La questione, non priva di elementi di complessità per i fini che emergeranno nella rassegna allo schema in esame, attiene alla necessità che si uniformino, alla standardizzazione delle procedure contabili "integrate" finanziarie ed economico-patrimoniali, anche unità organizzative S13 che risultino titolari di gestioni contabili "separate", ove presenti per ambiti territoriali limitati. In tal senso, quanto al primo ambito, basti citare i casi previsti sia per le procedure contabili tipiche della finanza erariale ("straordinarie") mentre, per gli enti pubblici economici (es. Camere di Commercio



Il profilo implicitamente richiamato dalla norma interessa chiaramente sia l'area degli enti in regime di contabilità pubblica che quelli in regime di contabilità "civilistica", ivi presentandosi diverse realtà in cui risulta riscontrabile l'esistenza di gestioni "locali".

Anche sotto questo profilo, andrebbero fornite delucidazioni sul numero e le entità delle gestioni "locali" da considerare in tal senso, atteso che lo stesso loro regime "speciale" contabile organizzativo rispetto agli enti/amministrazioni di riferimento, determina il fatto che non siano infrequenti i casi di notevoli carenze anche nell'attuale sistema informativo contabile (sia esso finanziario o economico-patrimoniale).

Il tema della integrazione del sistema di scritture di contabilità pubblica con quelle economico-patrimoniali, rinvia, infatti, al tema cruciale del raccordo tra scritture "elementari" e al grado di operatività di una rilevazione "sistematica" presso l'unità osservata. E' chiaro, quindi, che carenze "strutturali" già presenti nell'uno o nell'altro sistema di rilevazione non potranno favorire il processo di integrazione<sup>3</sup>.

La lettera c) fornisce, infine, una definizione assai ampia di "utilizzatori del sistema di bilancio", individuando, in tale categoria, i cittadini, gli organi di *governance* interna ed esterna, gli amministratori pubblici, gli organi di controllo, gli organismi internazionali competenti per materia ed ogni altro organismo strumentale alla gestione dei servizi pubblici e gli altri soggetti che utilizzano il sistema dei bilanci per soddisfare esigenze informative al fine di sviluppare la propria attività decisoria di tipo istituzionale.

---

o Agenzie fiscali), che presentino, al loro interno, gestioni di fatto "separate" (per esempio le cd. Aziende "speciali" delle Camere di Commercio).

<sup>3</sup> Ciò valendo, in linea di principio, sia per i soggetti in regime di contabilità economico-patrimoniale che per quelli in contabilità pubblica, dal momento che anche la corretta tenuta della medesima contabilità presuppone la necessaria cura di tutti gli adempimenti amministrativi secondo la rigorosa disciplina di legge prevista (registro cronologico dei mandati, registro degli impegni etc.), sia per quanto concerne i profili "finanziari" della gestione che, soprattutto, per quelli patrimoniali (in relazione agli adempimenti connessi anche alla tenuta contabile del patrimonio mobiliare e immobiliare, specie in sedi periferiche di Amministrazioni pubbliche).

## *Articolo 2*

### *(Oggetto e destinatari)*

Il comma 1 prevede che l'oggetto dello schema è diretto a disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), in funzione della necessità di coordinamento della finanza pubblica e delle esigenze di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo.

Il comma 2 afferma che le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, che rappresenta parte integrante al presente decreto, e uniformano l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi, che costituiscono regole fondamentali, nonché ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 4, comma 3.

Il comma 3 prevede che resta fermo quanto previsto dall'articolo 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in tema di applicabilità dei principi dello schema in esame anche agli organi costituzionalmente garantiti nella loro autonomia, nella misura compatibile con la loro sfera di autonomia prevista dalla Costituzione.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** ribadisce che nell'articolo in esame vengono specificati l'oggetto ed i destinatari della normativa sulla armonizzazione contabile nel settore pubblico.

In particolare, al comma 1, si stabilisce l'obiettivo di disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.

Il comma 2 prevede, nei confronti delle pubbliche amministrazioni, l'obbligo di conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali descritti dall'Allegato 1, ed ai principi definiti con le modalità dell'art. 4, comma 3, del decreto medesimo, nonché l'obbligo di uniformare l'esercizio delle funzioni di programmazione, rilevazione, rendicontazione e controllo ai principi contabili generali, classificando questi ultimi come "regole fondamentali di carattere generale".

Al comma 3, la norma ivi indicata evidenzia che rimane inalterato quanto previsto dall'art. 52, comma 4, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in tema di applicabilità della disciplina in argomento agli organi costituzionali.

Al riguardo, l'articolo reca la definizione del contenuto e della finalità del processo di armonizzazione dei conti delle Amministrazioni pubbliche non territoriali, indicandone i profili di funzionalità sia in relazione alle generali esigenze di coordinamento della politica finanziaria del settore pubblico (articolo 1) che in relazione all'obiettivo specifico di prevenire ad un valorizzazione dei sistemi informativo contabili<sup>4</sup>.

In particolare, nello specifico del comma 1, appare di particolare significato il raccordo ivi indicato con le finalità di implementare la programmazione (gestione e rendicontazione) della finanza pubblica, ponendosi, il processo di armonizzazione, in linea con l'obiettivo di assicurare una *governance* unitaria dei conti pubblici.

In tale prospettiva viene posta, in secondo piano, la tradizionale separazione tra disciplina di contabilità pubblica e contabilità c.d. "civilistica" - che ha sempre contraddistinto il settore pubblico - in favore di un concezione unitaria, più aderente ai criteri di rilevazione della contabilità nazionale<sup>5</sup>.

Circa le indicazioni di principio richiamate al comma 2, si osserva che l'obbligo ivi stabilito, ricadente sugli enti, di conformare i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali descritti dall'Allegato 1 dello schema in esame, ed ai principi definiti con le modalità dell'art. 4, comma 3, nonché di uniformare l'esercizio delle funzioni di programmazione, rilevazione, rendicontazione e controllo ai principi contabili generali, appare ispirato al fine di

---

<sup>4</sup> La relazione illustrativa riferisce dettagliatamente in merito alle ragioni poste a monte dello schema in esame, illustrando le ragioni che anno condotto al processo di armonizzazione. Afferma infatti che le criticità manifestate dalla disciplina vigente sono individuabili nelle notevoli carenze di uniformità delle procedure contabili connesse ai sistemi contabili e di bilancio; nell'inesistente coordinamento dei principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche; nella difficoltà di verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo della Comunità europea; nella problematicità di poter ottenere in necessario grado di conoscenza e di controllo della spesa pubblica. I conti delle amministrazioni pubbliche italiane ad oggi risultano caratterizzati: dall'adozione di differenti sistemi contabile anche da parte di enti appartenenti allo stesso comparto, dall'adozione di strutture e schemi di classificazione eterogenei, sia dei bilanci di previsione che dei conti consuntivi; dall'applicazione di principi e metodologie contabili non uniformi anche quando viene adottato il medesimo sistema contabile o gli stessi schemi di classificazione. Il problema da affrontare può essere sinteticamente individuato nella pressante necessità di garantire informazioni contabili omogenee aggregabili e consolidabili riguardanti tutti i centri di spesa, in presenza di un quadro normativo carente che la nuova legge di contabilità e finanza pubblica ha avvicinato alle esigenze più volte rappresentate in sede europea.

<sup>5</sup> Se, infatti, il sistema di rilevazione contabile era sino ad oggi riconducibile, nella sostanza, alla natura giuridico-soggettiva degli enti a cui tali strumenti di informazione aziendale risultavano di volta in volta riconducibili, tale approccio si configura ormai come definitivamente superato da un concezione unitaria della finanza pubblica, in cui le modalità organizzative e gestionali della PA non rilevano più di tanto, ai fini della complessivo esame delle loro risultanze, che devono essere immediatamente traducibili in termini di grandezze di contabilità nazionale.

valorizzare la portata della armonizzazione senza pregiudicare l'autonomia statutaria e regolamentare dei singoli enti.

In proposito, si evidenzia tuttavia che l'ambito di applicazione dei principi di armonizzazione contenuti nel presente schema di decreto non richiama le specificità applicative riferibili ai singoli comparti di Amministrazioni/enti a cui tali principi dovranno imporsi, aldilà di una mera separazione "implicita" tra enti che oggi adottano la contabilità pubblica da quelli che sono invece in regime di contabilità "civilistica", correndosi il rischio, in tal modo, che le specificità dei sottosettori possano poi tradursi in profili di criticità nella attuazione della armonizzazione dei sistemi informativo contabili; dovendosi necessariamente tener conto, solo in sede applicativa, della appartenenza dei medesimi enti ad una specifica categoria cui corrispondono peculiari problemi gestionali che giocoforza si riflettono sulle esigenze dei sistemi informativo contabili.

Un'prima informazione integrativa, ai fini in esame, sarebbe dunque quella di fornire un quadro dettagliato di tutte le Amministrazioni pubbliche contemplate ai fini di cui si discorre, cioè di quelle comunque considerate tali, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità - richiamata al comma 1 dell'articolo in esame - con la specificazione del regime di rilevazione contabile allo stato per essi vigente, se riferibile all'area della disciplina di contabilità pubblica oppure all'area della disciplina della contabilità civilistica, ovvero a quella cd. "mista".

Un'ultima annotazione occorre riferire anche in merito al comma 3, laddove si stabilisce che l'adeguamento da parte degli organi costituzionali dovrà inevitabilmente aver luogo nei limiti della autonomia riconosciuta a detti enti.

È chiaro in proposito che la questione circa il previsto adeguamento dei sistemi contabili degli organi costituzionali sembra suscettibile di riflettersi sulla stessa possibilità di monitorarne le spese per categorie funzionali ed economiche secondo la rigorosa tassonomia del SEC95, questione, quest'ultima, che potrebbe - in qualche misura - finire per incidere sulla autonomia delle istituzioni in questione.

Sarebbe utile, in proposito, l'acquisizione di un parere da parte del Governo, atteso che lo schema in esame reca, in Allegato 2, uno schema guida che dovrebbe vincolare gli enti/amministrazioni nella esposizione delle grandezze di bilancio.

### *Articolo 3*

#### *(Finalità e ambito di applicazione)*

Il comma 1 prevede che le amministrazioni pubbliche, nel dare piena attuazione ai principi contabili generali di cui al presente titolo, perseguono gli obiettivi di:

- a) promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, connesse ai diversi sistemi contabili e di bilancio, al fine di rappresentare in maniera veritiera e corretta, attraverso il sistema dei bilanci le scelte di programmazione, di produzione amministrativa come evidenziata nel bilancio di rendiconto e di gestione istituzionale;
- b) coordinare i principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti di ogni amministrazione pubblica;
- c) consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili dei servizi finanziari, l'applicazione corretta ed efficace delle norme;
- d) coadiuvare i revisori ed i controllori nel verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi alle leggi e alle condizioni di efficienza e di efficacia ricercate;
- e) assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici ad interpretare le informazioni in essi contenute.

Il comma 2 afferma che il regolamento di contabilità di ciascuna amministrazione pubblica deve essere coerente con le finalità del sistema contabile di bilancio e deve dare piena attuazione ai principi contabili ivi definiti.

La RT non considera nello specifico il dispositivo.

La relazione illustrativa riferisce che nell'articolo vengono elencati gli obiettivi perseguiti dalle pubbliche amministrazioni nel dare piena attuazione ai principi contabili generali.

A riguardo, prosegue la r.i., il dispositivo proposto intende evidenziare la necessità di promuovere l'armonizzazione delle procedure contabili, perseguendo le finalità di rappresentare in maniera veritiera e corretta le scelte di programmazione e di produzione amministrativa (lettera "a"), di coordinare i principi contabili generali con quelli per il consolidamento dei conti pubblici di ogni amministrazione pubblica (lettera "b"), di consentire ai gestori dei sistemi contabili e di bilancio, nonché ai responsabili del servizio finanziario l'applicazione corretta ed efficace delle norme (lettera "c"), di coadiuvare i revisori ed i controllori nel verificare che il sistema dei bilanci e le relative informazioni contabili pubbliche risultino conformi alle leggi ed alle condizioni di efficienza e di efficacia ricercate (lettera "d"), e di assistere gli utilizzatori del sistema dei bilanci pubblici ad interpretare le informazioni in essi contenute (lettera "e").

Al comma 2, inoltre, dispone, inoltre, che il regolamento di contabilità di ciascuna amministrazione pubblica debba essere coerente con le finalità del sistema contabile di bilancio, e debba dare piena attuazione ai principi contabili ivi definiti nell'Allegato 1<sup>6</sup>.

### **I principi contabili e di bilancio (Allegato allo schema)**

Il punto n. 1 dell'Allegato, nel descrivere il principio di *annualità*, afferma che i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, debbano essere predisposti a cadenza annuale, in relazione ad un periodo di gestione coincidente con l'anno solare. In ogni caso, questo principio non incide sulla possibilità che le amministrazioni pubbliche abbiano l'obbligo di fornire anche i documenti contabili con cadenza inferiore all'anno.

Al punto n. 2 viene descritto il principio dell'*unità*, che si riferisce sia al bilancio di previsione che al rendiconto ed al bilancio d'esercizio di ogni singola amministrazione. Secondo tale principio, il complesso unitario delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle spese realizzate durante la gestione, per cui il principio stabilisce che, di conseguenza, i documenti contabili non destinino alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione di legge.

Il punto n. 3 dell'Allegato descrive invece il principio dell'*universalità*, attraverso il quale il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e tutti gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili ad ogni singola amministrazione pubblica, in modo da fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta durante l'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. A tal fine, non sono ammesse le gestioni fuori bilancio, e le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono obbligatoriamente essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio,

Il punto n. 4 prevede il principio dell'*integrità*, la cui applicazione pratica implica che, nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione, le entrate debbano essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre spese, e le spese al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite, salvi i casi previsti espressamente dalla legge. Tale principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio.

Il punto n. 5 descrive invece il principio di *veridicità*, che fa riferimento al *true and fair view*, prevedendo che i documenti contabili di previsione, gestione e rendicontazione delle pubbliche amministrazioni debbano riportare dati esatti e veritieri, riferibili alle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il dispositivo proposto impone anche una valutazione oculata dei bilanci di previsione, dei flussi finanziari ed economici e delle singole poste, al fine di evitare sottovalutazioni o sopravvalutazioni. Nel caso in cui non siano rispettati tali presupposti si prevede l'impossibilità, per gli organi preposti al controllo ed alla revisione contabile, di procedere all'approvazione dei relativi bilanci.

---

<sup>6</sup> Il testo iniziale della r.i. alla bozza preparatoria del presente schema significava il richiamo anche alla principali prassi nazionali e internazionali in materia contabile affermando che "ivi si collega la concreta applicazione dei principi contabili generali agli indirizzi ed alle indicazioni contenute nei documenti emanati dall'*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS)*, dall'*International Accounting Standards Boards (IPSASB)*, dall'Organismo Italiano di Contabilità (O.I.C.), e dall'Osservatorio per i principi contabili degli enti locali (OEL), in quanto compatibili con le nuove norme sulla contabilità e la finanza pubblica di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, e con il Regolamento CE n. 2223 del Consiglio del 25 giugno 1996 (SEC95). Tale previsione conferisce un carattere di flessibilità all'interpretazione dei principi contabili, al fine di renderli direttamente adattabili alla loro evoluzione ermeneutica." Tale previsione è stata sostituita da una più limitata coerenza con i principi contabili definiti dallo schema nell'Allegato 1.

Il punto n. 6, nel descrivere il principio di *attendibilità*, stabilisce che le previsioni e le valutazioni contenute nei documenti contabili di previsione e di rendicontazione, nonché nei relativi documenti descrittivi ed accompagnatori, debbano essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico, oppure da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Conseguentemente, al fine di soddisfare le esigenze informative, i dati contabili non devono contenere errori o distorsioni rilevanti, e devono riportare dati affidabili e completi.

Il punto n. 7 descrive il principio di *correttezza*, e stabilisce che i documenti contabili di programmazione e previsione, e di rendicontazione debbano rispettare le norme ed i principi vigenti, sia sotto il profilo formale che sostanziale. Tale principio si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto di monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Il punto n. 8 descrive il principio di *chiarezza o comprensibilità*, prevedendo che l'intero sistema di bilancio debba essere disposto in base ad una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Il dispositivo proposto evidenzia che l'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle Istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica.

Sul punto, al fine di valutare la comprensibilità da parte degli utilizzatori delle informazioni contenute nel sistema di bilancio, si utilizza il criterio della "normale diligenza". Per quanto riguarda, invece, la classificazione delle singole operazioni gestionali, si prevede il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma. Infine, onde consentire la piena attuazione del principio di chiarezza, si vietano l'imputazione provvisoria di operazioni di partite di giro e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Al punto n. 9 viene descritto il principio della *trasparenza*. Al fine di rendere effettivo tale principio in ambito contabile, le risorse stanziare sono collegate agli obiettivi perseguiti dall'azione pubblica attraverso la classificazione funzionale per missioni e programmi. A tal fine, le missioni di cui all'art. 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, contenute nei bilanci delle amministrazioni, rappresentano le fondamentali finalità dell'azione pubblica, ed i programmi, che costituiscono aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, sono definiti da ciascuna amministrazione nel rispetto dei criteri e dei principi di base condivisi.

Il punto n. 10 descrive il principio di *significatività e rilevanza*, secondo il quale le informazioni contenute nei documenti contabili devono essere significative e funzionali alle esigenze informative. Per quanto riguarda i criteri di valutazione della correttezza dei dati nel procedimento di formazione del sistema di bilancio, si prevede la necessità di prendere in considerazione non solo la loro esattezza aritmetica, ma anche la ragionevolezza e l'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione e del rendiconto. Per quanto riguarda il principio della rilevanza viene fatto riferimento alle informazioni la cui omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema dei bilanci.

Il punto n. 11 descrive il principio della *flessibilità*, che riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come immodificabili determinando in tal modo una controproducente rigidità nella gestione. Infatti, il principio di flessibilità è volto a trovare nei documenti contabili di programmazione e previsione e di budget la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili e straordinarie che possono manifestarsi durante la gestione, modificando i valori approvati dagli organi di *governance*. Le norme di contabilità pubblica (in particolare la legge 196/2009, art. 18 e seguenti) prevedono varie modalità di intervento in coerenza al principio di flessibilità relativamente alla predisposizione di appositi fondi (di riserva) nei documenti contabili di previsione sottoposti all'approvazione degli organi di governo, a particolari modalità di intervento durante la gestione al verificarsi di eventi eccezionali per i quali non è stato approvato uno specifico fondo di riserva, alla possibilità di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma relative a capitoli in materia di spesa rimodulabile e con il bilancio di previsione anche tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione. Tale previsione si pone in linea con quanto stabilito all'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 78/2010 per il bilancio dello Stato, limitatamente al triennio 2011/2013.

Il punto n. 12, nel prevedere il principio di *congruità*, diretto a verificare l'adeguatezza dei mezzi disponibili, stabilisce che la congruità delle entrate e delle spese sia valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali, coerentemente rappresentati nel sistema dei bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e di rendicontazione.

Il punto n. 13 prevede il principio della *prudenza* che, tradotto in termini contabili, consiste nella possibilità di iscrizione, nei bilanci di previsione e nei relativi documenti finanziari ed economici, delle sole componenti positive delle entrate che risultino effettivamente disponibili nel periodo amministrativo considerato. Le componenti negative, invece, devono essere limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste. Per ciò che riguarda i documenti contabili di rendicontazione, si dispone che le componenti positive non realizzate non vadano contabilizzate e che tutte le componenti negative debbano essere contabilizzate e rendicontate, anche se non definitivamente realizzate.

Il punto n. 14 prevede il principio di *coerenza*, attraverso il quale le funzioni di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione generale devono essere coerenti, collegate e strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi, e gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale devono essere conseguenti alla relativa pianificazione dell'ente. D'altra parte, le decisioni e gli atti di gestione non possono essere in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale, e, in sede di rendicontazione, lo scostamento fra i risultati attesi e quelli ottenuti deve essere dimostrato e motivato. Completa la descrizione del principio di coerenza il necessario collegamento tra le scelte di indirizzo politico e le fasi di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica,

Il punto 15 descrive il principio della *continuità*, il cui contenuto impone la valutazione delle poste contabili nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali di ogni singola amministrazione. Il dispositivo prevede che le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci devono essere fondate su criteri tecnici e di stima che consentano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo.

Il punto n. 16 descrive il contenuto del principio della *costanza*, che impone l'applicazione costante dei principi contabili generali, onde consentire la comparabilità delle valutazioni dei bilanci di previsione e di rendicontazione, e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo. Inoltre, secondo tale principio, che completa quello della continuità, l'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione rappresenta un'eccezione e va opportunamente motivato e documentato in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio.

Il punto n. 17 prevede il principio di *comparabilità*, la cui applicazione in termini contabili si traduce nella comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei relativi documenti contabili, e richiede il costante e continuo rispetto dei principi contabili. Il principio della comparabilità si lega fortemente al principio della costanza e continuità dei criteri di valutazione del sistema dei bilanci, condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei valori riportati nei documenti dei bilanci. Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Il punto n. 18 descrive il principio di *verificabilità*, secondo il quale l'informazione patrimoniale, economica, finanziaria e tutte le altre tipologie di informazioni fornite dal sistema dei bilanci delle pubbliche amministrazioni devono essere verificabili attraverso l'analisi del procedimento valutativo adottato. In definitiva, le amministrazioni pubbliche sono tenute a custodire la documentazione probatoria relativa alle attività di programmazione, gestione e rendicontazione.

Il punto n. 19, nel prevedere il principio di *neutralità o imparzialità*, prescrive che la redazione dei documenti contabili debba fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, onde non favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. Si prevede, inoltre, che il procedimento formativo del sistema di bilancio debba svolgersi con imparzialità, anche in relazione agli elementi soggettivi. A tal fine, la norma proposta impone alle amministrazioni l'obbligo di garantire l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del



bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, con discernimento, oculatezza e giudizio per quanto riguarda la valutazione degli elementi soggettivi.

Il punto n. 20 descrive il principio di *pubblicità*, secondo cui le amministrazioni devono rendere pubblici i propri bilanci secondo la normativa vigente ed in maniera adeguata, onde consentire agli utilizzatori l'accesso alle informazioni necessarie allo svolgimento delle loro funzioni. Al fine di attuare il principio di pubblicità, il principio prevede che le amministrazioni pubbliche debbano assicurare ai cittadini, nonché ai diversi organismi sociali e di partecipazione, la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione e di rendicontazione, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Il punto n. 21 stabilisce il principio dell'*equilibrio* di bilancio, la cui applicazione pratica determina che il pareggio finanziario si applichi sia in fase di previsione che di rendicontazione. Al fine della verificabilità dei documenti contabili, la norma prevede che le singole voci del bilancio di rendicontazione debbano necessariamente essere comparabili a quelle del bilancio di previsione, quale conseguenza dell'applicazione dei principi di chiarezza e di comparabilità. Si prevede, di conseguenza, che i flussi finanziari effettuati durante l'esercizio siano oggetto di analisi degli equilibri di bilancio e di comparazione con gli equilibri definiti nella fase di programmazione. Si dispone, infine, che le amministrazioni debbano effettuare anche le operazioni di ammortamento di beni immobili e strumentali e di ogni altra voce economica, di competenza quali effettivi valori di fattori della gestione, concorrenti alla configurazione degli equilibri di bilancio. E' infatti la procedura di Ammortamento della dotazione patrimoniale dell'ente/amministrazione che costituisce il principale passaggio ai fini della transizione, dalla nozione di "equilibrio" in senso "finanziario", a quella più piena da intendersi in un'accezione "economica".

Il punto n. 22, sul principio della *competenza finanziaria*, nel prevedere l'imputazione delle spese nelle scritture contabili all'esercizio in corrispondenza al quale le obbligazioni sono giuridicamente perfezionate, stabilisce che i bilanci di previsione annuale costituiscono un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro, dei servizi per conto di terzi, e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa. Le entrate e le spese sono imputate al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno) essendo vietato di conseguenza l'accertamento attuale di entrate future. In relazione alle attività di investimento che comportino impegni di spesa con scadenze in più esercizi finanziari, le amministrazioni dovranno, al momento dell'attivazione del primo impegno, dichiarare espressamente di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa di investimento, anche laddove la relativa forma di copertura risulti indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche, ai sensi dell'art. 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006. In relazione agli incassi ed ai pagamenti, si dispone che essi debbano essere imputati all'esercizio in cui le relative operazioni siano state effettuate. Per quanto riguarda, invece, i titoli risultanti da mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica a seguito di regolazioni contabili, essi devono essere imputati all'esercizio cui fanno riferimento i relativi titoli di entrata e di spesa. Inoltre, in relazione al provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale di bilancio, la norma proposta evidenzia espressamente il necessario rispetto degli equilibri di bilancio nella gestione di competenza e dei residui, nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

Il punto n. 23 stabilisce il principio contabile della *competenza economica*, che prevede che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi vada rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. Di conseguenza, i ricavi conseguenti ad operazioni realizzate dalle pubbliche amministrazioni vanno imputati all'esercizio nel quale si sono verificate le relative operazioni ed i proventi ed i trasferimenti correnti, di natura tributaria o non tributaria, vanno imputati all'esercizio nel quale si è verificata la relativa manifestazione finanziaria. Il dispositivo proposto prevede, inoltre, che qualora le risorse siano state impiegate per la copertura dei costi sostenuti nello stesso esercizio, esse devono essere oggetto di rilevazione in termini di competenza economica, ad eccezione dei trasferimenti a destinazione vincolata, correnti o in conto capitale, i quali devono essere imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura dei quali sono destinati. Si prevede, infine, la correlazione tra i costi ed i ricavi dell'esercizio.

Il punto n. 24 descrive infine il principio di *prevalenza della sostanza sulla forma*, la cui applicazione prevede che le operazioni avvenute durante un esercizio debbano essere rilevate in conformità con la loro effettiva sostanza. Si afferma, inoltre, che la natura economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

Il comma 3 dispone, inoltre, che il regolamento di contabilità di ciascuna amministrazione pubblica, debba essere coerente con le finalità del sistema contabile di bilancio e debba dare piena attuazione ai principi contabili ivi definiti.

In proposito, la relazione illustrativa sottolinea che la lettera a) del comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevede l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato che viene disciplinato nel Titolo II del presente decreto. Il piano dei conti integrato deve consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche.

La relazione riferisce inoltre che il Gruppo per la definizione del piano dei conti integrato (classificazione economica) ha svolto le sue attività per la redazione di un piano dei conti comune a tutte le amministrazioni, finalizzato a consentire l'iscrizione delle voci di bilancio delle amministrazioni nel piano finanziario e contestualmente nel piano economico-patrimoniale e, di conseguenza, rappresentare l'esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte. Il piano dei conti consente, inoltre, la raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche di cui all'elenco ISTAT con il sistema europeo di conti, e rappresenta lo strumento di base per la rappresentazione di tutti i documenti contabili nei quali le registrazioni devono essere effettuate in applicazione di regole contabili predefinite.

Pertanto, la scelta di optare per un sistema di contabilità "integrato", che veda al suo interno una completa elaborazione sia del sistema di contabilità finanziaria sia del sistema di contabilità economico-patrimoniale che si avvalga di un unico ed integrato piano dei conti, dovrebbe di per sé consentire di avere informazioni complete e registrate automaticamente per tutti i fatti della gestione (impatto finanziario, economico e patrimoniale) e di rappresentare l'esposizione delle variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte.

Si tratta di un sistema utile anche ai fini delle analisi da parte della Commissione europea che si concentra oggi anche sul raccordo tra *stock* e flussi quale indicatore di qualità dei dati della finanza pubblica.

Tale innovazione richiede un forte impegno da parte dei soggetti interessati, per cui è stata prevista una fase di transizione con il passaggio definitivo al sistema integrato di scritturazione contabile all'esercizio finanziario 2014.

La relazione illustrativa evidenzia, poi, l'esigenza di ottemperare anche all'adeguamento e all'abrogazione delle disposizioni di rango secondario contrastanti con la nuova disciplina che sarà dettata dal decreto legislativo con particolare riferimento alla rivisitazione normativa del Regolamento concernente l'amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 (DPR 27 febbraio 2003, n. 97) che sarà effettuata ai sensi dell'articolo 4, comma 3, del presente decreto.

Il comune piano dei conti integrato, previsto dalla schema in esame, dovrà costituire lo strumento di base per la rappresentazione di tutti i documenti contabili nei quali le registrazioni devono essere effettuate con l'adozione di regole contabili uniformi. Esso dovrà consentire l'iscrizione delle voci di bilancio delle amministrazioni nel piano finanziario e contestualmente nel piano economico-patrimoniale e, di conseguenza, rappresentare l'esposizione delle variazioni

patrimoniali e il raccordo con i flussi economici e finanziari che le hanno prodotte. L'adozione di regole contabili comuni richiede, inoltre, che vi siano uniformi criteri di registrazione delle transazioni.

Questo sistema risponde, tra l'altro, alla richiesta, avanzata dagli organismi internazionali, di una maggiore trasparenza e affidabilità dei dati della finanza pubblica. Al riguardo, si ricorda che l'ufficio statistico della Commissione Europea - *Eurostat* – in base al regolamento (CE) n. 679/2010 – che modifica il regolamento (CE) n. 479/2009 per quanto riguarda la qualità dei dati statistici nel contesto della procedura per i disavanzi eccessivi, potrà richiedere l'accesso ai microdati usati per la produzione dei quadri della finanza pubblica attraverso, anche, delle visite svolte non solo presso le sedi del Ministero dell'Economia e dell'Istituto Nazionale di Statistica, ma anche di singoli enti.

L'articolato predisposto, conclude la relazione illustrativa, rappresenta il primo passo necessario alla realizzazione di un piano dei conti integrato: esso, infatti, fornisce le principali definizioni e indicazioni cui le amministrazioni pubbliche dovranno ottemperare, circoscrive l'ambito applicativo e rinvia a successivi decreti ministeriale di natura regolamentare per la definizione puntuale delle voci del piano dei conti. A tal fine è ancora attivo il gruppo di lavoro costituito in seno al Comitato principi contabili che ha il compito di redigere il piano dei conti integrato in raccordo con l'analogo gruppo nell'ambito COPAFF.

**Al riguardo**, si rileva anzitutto che il dispositivo, oltre alla sua valenza generale ai fini della armonizzazione dei conti delle Amministrazioni non territoriali - segnatamente alle lettere *a)*, *c)*, *d)* ed *e)* del comma 1 - si pone anzitutto l'obiettivo di affermare un esplicito raccordo tra il sistema informativo contabile degli enti e l'orizzonte delle scelte programmatiche e gestionali, nonché in materia di controllo contabile e di comparabilità delle informazioni di bilancio con quelle degli altri enti del settore pubblico.

La differente impostazione tecnica dei due modelli di rilevazione e la conseguente difficoltà di integrarli evidenzia però alcune possibili criticità, su cui andrebbe fatta luce sin d'ora, atteso che, in sintesi, la stessa nozione di "risultato" della gestione, ove inteso quale disavanzo/avanzo finanziario, ovvero di reddito (positivo o negativo) di esercizio, potrebbe condurre a valutazioni fuorvianti delle *performances* realizzate<sup>7</sup>.

La ricostruzione delle principali caratteristiche e metodologie dell'uno e dell'altro sistema nel *box* che segue potrà essere di ausilio nell'identificarne i vantaggi e gli svantaggi reciproci.

---

<sup>7</sup> Sul punto non appare superfluo considerare, a titolo esemplificativo, che potrebbe ben darsi il caso di una situazione di disavanzo/avanzo di competenza o cassa cui corrisponda durevolmente una situazione di risultato economico positivo.

**Generalità su principi e caratteristiche delle rilevazioni contabili degli enti della PA e sulle criticità nell'integrazione delle diverse rilevazioni:**  
***argomenti di riflessione sul sistema delle rilevazioni di contabilità pubblica e sulla integrazione con la contabilità economico-patrimoniale.***

Per il sistema di contabilità economica, in linea di principio, proprio delle aziende cd. di "produzione", il momento della rilevazione coincide con il principio di competenza.

Pertanto, dal lato del processo di acquisizione dei fattori produttivi, in linea generale, la rilevazione avviene con il ricevimento della fattura di acquisto o di altri titoli equiparabili, mentre, dal lato del processo di collocamento di beni e servizi, la rilevazione avviene con l'emissione della fattura di vendita.

Il sistema di rilevazione economico-patrimoniale al termine dell'esercizio - non prima di aver effettuato una serie di integrazioni e rettifiche - perviene, in tal modo, alla determinazione del risultato della gestione.

Per contro, nell'azienda pubblica invece - sempre in linea generale - prescindendo dalle specificità delle classi di aziende, il bilancio preventivo è formato da capitoli dove si trovano gli stanziamenti, cioè le previsioni di spesa e di entrata previsti e possono essere effettuate in termini di competenza o di cassa, risultandone al termine della gestione un avanzo o disavanzo.

Pur semplici e lineari le due impostazioni, almeno in linea teorica, è innegabile però che numerosi sembrerebbero ad un primo esame gli ostacoli e le difficoltà che si frappongono nel percorso di integrazione e armonizzazione dei due sistemi di rilevazione.

Va premesso, infatti, che l'impianto dei due sistemi contabili, coerentemente con la loro precipua finalità, presenta assai differenti "complementi" applicativi e tecniche di rilevazione, oltre che procedure, che si rendono indispensabili alla loro corretta tenuta.

Una breve digressione sulle caratteristiche essenziali dei due sistemi contabili è utile a sottolinearne le diverse implicazioni e l'impatto sulle organizzazioni amministrative.

Quanto alla contabilità pubblica, infatti, è noto che i momenti procedurali attraverso cui essa determina il suo svolgimento (previsione, accertamento/impegno etc.), si ripercuotono anche sulle modalità e tempi di realizzazione dei procedimenti amministrativi che materializzano la gestione degli enti/amministrazioni.

Emerge chiaramente, in tal senso, la natura propria del sistema di rilevazione gestionale secondo la contabilità pubblica, che è quello di assicurare *ex ante* la coerenza degli utilizzi delle risorse secondo le finalità, i tempi e le modalità prescelte dall'organo volitivo, di cui l'amministratore è da considerare un mero esecutore e di cui deve render conto.

Nella rilevazione economico-patrimoniale, invece, l'esigenza prioritaria si palesa come quella di rilevare, di norma *ex post*, per ciascun fenomeno gestionale, il riflesso che questo ha prodotto - in termini di *flusso* (reddito) e/o *stock* (patrimonio) nell'influenzare il risultato economico dell'esercizio - sul patrimonio della amministrazione.

Viene in luce, a questo punto, per la spesa, la misura del diverso criterio di imputazione dell'evento gestionale, nella contabilità pubblica rispetto a quello economico-patrimoniale, dal momento che, nel primo caso, rileva *ex post*, unicamente, o il momento del perfezionamento dell'obbligazione (cd. "impegno") o quello della erogazione ("pagamento") - a seconda che tale sistema sia declinato secondo il principio della competenza "finanziaria" o della "cassa" - mentre, nella contabilità economica, rileva la misura del concorso (o meno) dell'evento medesimo alla formazione del risultato "economico" dell'esercizio ovvero, all'aumento o al depauperamento della sostanza patrimoniale dell'ente o amministrazione.

In altri termini, ai fini della rilevanza rispetto al risultato dell'esercizio, nella rilevazione economica assume un ruolo centrale unicamente il momento della imputazione economico-patrimoniale, ossia la attribuzione dell'impatto di un dato costo/ricavo alla competenza economica di un dato esercizio, dovendosi ritenere, tutto ciò che non influisce sul cd. conto economico dell'anno, come "rimanenza" di valori da evidenziare nello stato patrimoniale e riportare a nuovo.

Già emergono così in tutta la sua evidenza, per un verso, la potenzialità del sistema economico-patrimoniale, nel valutare e misurare il valore prodotto in un dato esercizio, ma,

al tempo stesso anche i forti elementi valutativi "discrezionali" che l'adozione di tale metodo comporta.

Si ribadisce, infatti, che la problematicità dell'impianto di un sistema di contabilità economica in soggetti di diritto amministrativo non è infatti riconducibile al mero tema della classificazione dei dati di bilancio, ma attiene, più in generale, al momento e al criterio su cui impostare la registrazione contabile nel corso della gestione.

Difatti, in un sistema di rilevazione ispirato ai principi di contabilità pubblica, il momento della registrazione contabile assume valenza di un aspetto "specifico" della stessa procedura amministrativa, a cui corrispondono rigorosi canoni di formalità e di evidenziazione dell'effetto "giuridico" che emergono dall'evento gestionale. Nella rilevazione economica, invece, ciò che rileva è invece la dimensione "informativa" dell'evento medesimo, consistendo nella separazione "contabile" tra misura dell'atto gestionale che impatta sul reddito (costi/proventi dell'esercizio), da quella invece che si riflette sul conto del patrimonio.

Ne emerge il ruolo cruciale che, nella contabilità economica, riveste la funzione amministrativo-contabile nella cura del rapporto tra sistema delle scritture cd. "elementari", distintamente da quello delle rilevazioni cd. "complesse" o "sistematiche" le quali sono di norma tenute secondo il sistema del reddito, con il metodo della partita doppia.

Una esemplificazione può essere assai utile a illustrare i contorni dei due modelli di contabilità ed i rispettivi diversi profili applicativi, allorché si consideri il caso degli acquisti di beni e il tema della rilevazione delle cd. "rimanenze" finali di esercizio, considerati secondo l'uno o l'altro sistema contabile.

Nell'impianto di contabilità pubblica, infatti, l'acquisizione di *input* (es. beni) rileva essenzialmente nel momento della transizione/pagamento, entrando il bene nella dotazione patrimoniale della unità organizzativa e ivi venendo disciplinata la relativa cura e tenuta - secondo la disciplina vigente - di volta in volta, secondo la natura dell'ente, per la tenuta dei cd. "carichi" inventariali. Ciò, tuttavia, avviene, di norma, in maniera sostanzialmente separata dalla rilevazione del "fatto" finanziario, che ne ha originato l'acquisto, il quale si esaurisce rimanendo a "carico" dell'esercizio in cui si è finalizzato.

Per quanto concerne il sistema economico-patrimoniale, tale evento (l'acquisto di un bene) si raccorda invece, per un verso, almeno inizialmente, alla imputazione integrale al reddito di esercizio dei costi sostenuti per l'acquisto, ma, in sede di scritturazione delle movimentazioni di fine esercizio (cd. scritture di "assestamento") - anche con la rilevazione di quanta parte dei detti beni, non è stata "consumata" nell'anno di acquisizione.

Ne deriva, sotto il profilo contabile, l'individuazione di una quota di costo che viene "sospeso" dal conto economico, concorrendo, il medesimo, al reddito di esercizio, ma appunto quale "minore costo" (cd. rimanenze "finali" come componenti positive del conto economico).

E' chiaro, come è di agevole intuizione, che la diversa valutazione e quantificazione di quanta parte dei costi sostenuti nell'esercizio rientri ancora nei "valori" presenti nella gestione, è in grado di alterare sensibilmente la determinazione dell'utile o della perdita annuale.

In proposito, *mutatis mutandis* almeno in linea teorica, la logica della attribuzione per quota parte o "integrale", ma con "correzione" a fine anno, per gli altri acquisiti (immobili, mobili durevoli etc. etc.), tramite la procedura di cd. ammortamento economico, conferma l'importanza del nesso tra rilevazioni cd. "elementari" (tenuta delle scritture di magazzino, aggiornamento del valore delle scritture inventariali) e quelle cd. "complesse" (libro giornale) ai fini della corretta individuazione del risultato economico dell'esercizio.

Un analogo effetto di "correzione" impropria delle risultanze economiche rispetto ai flussi finanziari - assai più calzante alla peculiarità delle Amministrazioni pubbliche - potrebbe venire dalla non congrua svalutazione annuale delle partite di credito che usa realizzarsi in sede di rilevazione economica (per i profili di interesse, basti pensare agli enormi avanzi di talune categorie di enti pubblici, alimentati da crediti in realtà non più riscuotibili...), dal momento che, anche dalla sola "parziale" svalutazione delle suddette partite, rispetto all'ammontare dell'effettiva insolvenza, potrebbe derivare una "compressione" dei costi d'esercizio, tale da far emergere un reddito positivo di fatto inesistente.

In generale, la questione, lungi dall'assumere una significatività a sé stante e astratta rispetto ai profili in discorso, impone una attenta riflessione sull'impatto che potrà

avere l'avvio di un sistema di contabilità economica negli enti e Amministrazioni pubbliche con contabilità finanziaria, allorché si consideri che la tenuta delle sistema delle scritture inventariali ed, in genere, "elementari", é stata condotta sinora, al più nelle PA, come un mero adempimento formale, non rilevando, di fatto, per la parifica del proprio bilancio di previsione "finanziario".

In altri termini, la adozione anche di una contabilità economico-patrimoniale impone un deciso cambio "culturale" nelle Amministrazioni in regime di contabilità pubblica, per cui, oltre ai profili giuridico-amministrativi della spesa, rileveranno in futuro soprattutto aspetti "interpretativi" sulla loro natura di *flusso o stock*.

Un altro profilo di interesse richiamato dalla norma in esame è quello indicato alla lettera *b*), laddove si prevede, espressamente, la finalità della armonizzazione e integrazione di coordinare i principi contabili generali, con i principi di consolidamento per le amministrazioni pubbliche.

In proposito, rinviando per gli altri principi alle argomentazioni già sviluppate in relazione ai principi previsti dall'analogo schema A.G. n. 339<sup>8</sup>, recante norme di armonizzazione dei bilanci degli enti e amministrazioni pubbliche territoriali e loro controllate, emergono alcune riflessioni specificamente riferibili ai punti 21-24 dell'Allegato.

In particolare, quanto al principio dell'*equilibrio* di bilancio (punto 21), la formulazione della norma stabilisce che essa determini l'obbligo del pareggio finanziario sia in fase di previsione che di rendicontazione, ma prevede anche che le amministrazioni debbano effettuare le operazioni di ammortamento di beni immobili e strumentali e di ogni altra voce economica di competenza, al fine di trarne gli effettivi valori dei fattori della gestione, concorrenti alla configurazione degli equilibri di bilancio.

E' chiaro, in proposito, in termini innovativi, che il suddetto principio si intende quindi sia in chiave finanziaria (e di cassa) che, soprattutto, in chiave economico - patrimoniale, sia in sede di preventivo che di consuntivo. Ragion per cui dovrà essere predisposto da parte degli enti/amministrazioni ogni accorgimento affinché i flussi economico-patrimoniali risultino non meno prevedibili di quelli finanziari: il che, a rigore, impone che dovrà adottarsi d'ora innanzi anche una attenta programmazione di *budgeting* in chiave di costi/ricavi per ciascun esercizio del piano finanziario pluriennale.

Quanto al principio della *competenza finanziaria* (punto 22), la definizione indicata nell'Allegato, nel prevedere l'imputazione delle spese nelle scritture contabili all'esercizio in corrispondenza al quale

---

<sup>8</sup> ED n. 46 del maggio 2011.

le obbligazioni sono "giuridicamente" perfezionate, stabilisce anche che i bilanci di previsione annuale costituiscano un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro, dei servizi per conto di terzi, e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa, definendo altresì uno dei criteri di imputazione secondo cui "le entrate e le spese sono imputate al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno)".

In proposito, non si può non sottolineare la validità della previsione per cui sarà comunque vietato l'accertamento "attuale" di entrate future, così come, in relazione alle attività di investimento che comportino impegni di spesa con scadenze in più esercizi finanziari, l'obbligo per le amministrazioni, sin dal momento dell'attivazione del primo impegno, di dichiarare espressamente di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della sua spesa complessiva, anche laddove la relativa forma di copertura risulti indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche, ai sensi dell'art. 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.

Entrambe, quelle citate, costituiscono regole inderogabili affinché i principi della contabilità finanziaria non alterino la rilevazione economico-patrimoniale, e viceversa.

Ulteriori prime notazioni emergono anche in merito al principio contabile della *competenza economica* (punto 23), in cui si prevede che gli eventi gestionali vadano rilevati contabilmente imputandoli all'esercizio al quale essi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

Sul punto, si rileva che appare di sicuro affidamento, ai fini della correttezza dell'adozione del detto sistema, anche la specifica previsione per cui i ricavi conseguenti ad operazioni realizzate dalle pubbliche amministrazioni vadano sempre imputati all'esercizio nel quale si sono verificate le relative operazioni, così come i proventi ed i trasferimenti correnti, di natura tributaria o non tributaria, vadano imputati sempre all'esercizio nel quale si è verificata la relativa manifestazione finanziaria (accertamento).

In termini analoghi, in presenza di risorse che siano state impiegate per la copertura dei costi sostenuti nello stesso esercizio, viene inoltre previsto che le medesime devono essere oggetto di rilevazione in termini di competenza economica, ad eccezione dei trasferimenti a destinazione vincolata, correnti o in conto capitale, i quali devono essere imputati in ragione del costo o dell'onere di

competenza economica alla copertura dei quali sono destinati, ivi stabilendosi, in tal modo, un principio di "inerenza " contabile anche per il settore pubblico, che è alla base della corretta imputazione per competenza economica.

Il tema affrontato dal principio n. 23 é dunque, implicitamente, quello del raccordo che, di volta in volta, dovrà essere instaurato tra imputazione dell'evento gestionale e il relativo impatto gestionale, ossia la contabilizzazione della fase in cui esso impatta sul sistema dei valori "economici", che potrà essere precedente o successivo al momento "finanziario".

E' chiaro, in proposito - al di là delle argomentazioni formulate sull'articolo 3 sulla differenza dei due sistemi di rilevazione - che una gamma che non appare considerata implicitamente nel dispositivo è quella riferibile agli eventi che o manifestano il loro impatto gestionale in chiave "economica", al più in termini cronologicamente assai "distanti" dalla loro dinamica "finanziaria" (svalutazioni, insussistenze etc.), oppure non presentino affatto una evidenza finanziaria dal registrare contabilmente.

In merito al principio di prevalenza della sostanza sulla forma (punto n. 24), merita sottolineatura la circostanza per cui ivi si prevede che la natura economica, finanziaria e patrimoniale della gestione dell'amministrazione pubblica rappresenti sempre l'elemento finalistico prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

In tal senso, appare utile fornire alcune indicazioni generali circa i principi contabili internazionali generalmente accettati, elaborati proprio per la Amministrazioni pubbliche (IPSAS), come riportati nel *box* che segue.

### **I principi contabili internazionali per gli enti del settore pubblico: gli IPSAS.**

Nell'ambito degli organismi associativi internazionali deputati alla elaborazione degli standard contabili, un ruolo di primaria importanza è infatti assolto dall'Associazione Internazionale delle Professioni Contabili, il cui acronimo è IFAC.

In detto organismo, opera dal 1986 un Comitato permanente per la contabilità, il bilancio e la revisione nel settore pubblico, il *Public Sector Committee* (PSC), rinominato *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) nel 2004.

Dal 2000 ad oggi quest'organo ha emanato ben 31 principi contabili internazionali specificamente dedicati agli enti del settore pubblico (*International public sector accounting standard IPSAS*), l'ultimo dei quali a gennaio del 2010.



Oggi, dopo ormai alcuni anni dalla pubblicazione dei primi *IPSAS (International public sector accounting standard)* nel 2006 e nonostante le prime e comprensibili perplessità sulle possibilità di successo di tale iniziativa, si deve riconoscere che il livello di adesione al progetto è oggi piuttosto elevato, non mancando numerosi organismi e Stati in cui l'adozione di tali principi è avanzata.

Tracciandone le linee essenziali, occorre sottolineare che gli IPSAS distinguono fra la contabilità a base finanziaria (*cash basis*) e quelle economico-patrimoniale (*accrual basis*), ma supportano, in linea prevalente, proprio quest'ultima, rispetto alla finalità di determinare il valore prodotto o "impiegato" nel corso della gestione di un determinato esercizio.

In definitiva, nel suo principio essenziale, gli IPSAS riflettono i principi IAS /IFRS emanati dallo IASB, nell'agosto del 1997 e successive modifiche, tant'è che numerose sono le similitudini che è agevole constatare, sebbene si adotti una diversa terminologia e una differente gamma di definizioni, trattandosi, per l'uno, degli enti del settore pubblico, e, per l'altro, delle imprese.

Anzitutto, rispetto alle finalità che riflettono i principi in parola, occorre rilevare che l'impianto di base degli IPSAS fa riferimento alla finalità propria dei documenti contabili, distinguendo i bilanci destinati agli utilizzatori che non hanno la possibilità di ricevere informazioni contabili per soddisfare le specifiche esigenze informative - e che sono ritenuti bilanci redatti per scopi generali (*general purpose*)-, da quelli miranti alla rendicontazione di attività rivolti ad altri organismi pubblici in connessione con la realtà economica osservata.

Esempi della prima categoria di utilizzatori sono i cittadini, gli elettori, i loro rappresentanti e altri esponenti del settore pubblico. Nel contempo, come accennato, gli stessi principi sottolineano infatti che un'entità economica può redigere i bilanci particolari per altri soggetti (come organi di governo, l'assemblea legislativa ed altri soggetti che assolvono funzioni di controllo) che necessitano di bilanci redatti per scopi specifici (*special purpose*).

Il comitato (*Board*) che presiede alla elaborazione dei principi IPSAS, se per un verso ha registrato la diffusa adozione dei principi a fini di trasparenza, ha sinora anche incoraggiato, ove necessario, l'applicazione dei principi nella redazione dei documenti contabili con scopi specifici: ma allo stato attuale l'IPSASB non ha il potere di richiederne il rispetto (*compliance*).

Rispetto alle sue finalità principali, l'obiettivo degli IPSAS è di migliorare la qualità (trasparenza e quindi *accountability*) e la comparabilità delle informazioni contabili ed assistere gli organismi nazionali che definiscono i principi contabili, al fine di creare un linguaggio contabile comune transnazionale.

Al fine di realizzare il proprio obiettivo, il Comitato (Board) sta sviluppando un insieme di principi contabili per le entità economiche del settore pubblico di tutto il mondo.

Nella stesura degli IPSAS il Comitato tiene conto ed utilizza i documenti elaborati:

• dallo IASB, organismo che sovrintende alla elaborazione dei principi contabili IAS/IFRS;

• da autorità nazionali preposte a disciplinare la materia;

• da organismi tecnico-professionali;

• da altre organizzazioni interessate alla comunicazione d'azienda, alla contabilità e alla revisione nell'ambito del settore pubblico.

Il processo di formazione dei principi IPSAS, definito *due process*, è del tutto simile a quello dei principi IAS per la contabilità delle imprese, prevedendosi una istruttoria con la richiesta di parere ed una consultazione tra tutti i componenti del board.

Dal punto di vista del suo ambito applicativo, gli IPSAS possono a ben vedere trovare applicazione a tutte le entità economiche del settore pubblico e in particolare:

- Stati nazionali;
- Enti territoriali subordinati (ad esempio Stati Federali, Regioni, Circoscrizioni);
- Enti locali (ad esempio Comuni e Province) e le relative entità governative (ad esempio dipartimenti, agenzie, organi, commissioni).

Dal loro ambito applicativo restano escluse, invece, le imprese a controllo pubblico, che devono applicare gli IAS/IFRS.

Allo stato attuale, i Governi nazionali che hanno intenzione di modificare il loro sistema contabile introducendo la contabilità a base economica (*accrual basis*) hanno

espressamente consultato gli IPSAS, mentre altri Paesi già adottano un sistema contabile a base economica, in linea con la maggior parte dei requisiti previsti da tali standard.

Nell'ambito europeo, trovano applicazione i principi IPSAS in Gran Bretagna, Olanda, Svezia e Francia.

In ambito UE il Consiglio europeo ha poi approvato all'unanimità una direttiva che definisce per la stessa Commissione europea l'adozione di una contabilità economica in linea con gli IPSAS.

La Commissione UE, invero, già realizza una doppia contabilità: una previsionale, basata su criteri di cassa, ed una consuntiva, già parzialmente fondata su criteri di competenza economica.

La Commissione Europea, ormai dal 2005, redige il proprio bilancio d'esercizio secondo i principi IPSAS. Altri organismi che adottano tali principi sono l'OCSE dal 2000 e la NATO dal 2006.

Nell'ambito dell'oggetto del bilancio (*Scope*) i principi IPSAS prevedono che i prospetti contabili (*Financial Statements*) costituiscano il "nocciolo" del *financial reporting*, imponendo che quest'ultimo debba includere anche una precisa gamma di informazioni riguardanti:

- Programmi e previsioni finanziarie per i futuri esercizi;
- *Performance* dei servizi;
- Conformità del consuntivo con il *budget*;
- Parti descrittive e informazione qualitativa sulla gestione;
- altro (contenuti in evoluzione secondo i bisogni degli utilizzatori)

Quanto ai soggetti tenuti alla redazione del bilancio (*Reporting Entity*) essi sono definiti in:

- Qualunque organizzazione, attività o programma, governativo o pubblico dotato o meno di personalità giuridica per il quale sia individuabile un utilizzatore principale (utente dei servizi o fornitore di risorse) che deve indirizzarsi verso specifici fabbisogni informativi, per scopi di accountability o decisionali.

- La *reporting entity* costituisce un "gruppo" quando un'entità pubblica ha l'autorità o la capacità di indirizzare le attività di una o più altre entità, in modo da beneficiare di tali attività da essere esposta a perdite o oneri finanziari aggiuntivi a quelli ad essa immediatamente riconducibili.

In ordine ai documenti che costituiscono l'ambito di interesse "applicativo" degli IPSAS, esso è essenzialmente il Rendiconto annuale, di una singola entità o di un gruppo, nel quale l'informazione contabile assume un ruolo centrale, ma non esclusivo, per fornire un "minimo di informazione comune" ad un universo di utilizzatori (prevalentemente esterni) che non hanno l'autorità di richiedere la produzione di informazioni finanziarie specifiche per i loro bisogni.

In tal senso, sebbene gli IPSAS dedichino molta attenzione anche al principio della "cassa", la finalità essenziale degli *standard* è invece quella della di rafforzare l'*accountability* della entità osservata, per cui risulta più "utile" l'assunzione di una base contabile di tipo "*accrual*" (competenza economica) piuttosto che "cash" *General Purpose Financial Reporting*, come di norma è per gli enti del settore pubblico.

Pertanto, la prima coordinata essenziale dell'impianto degli IPSAS è la definizione propria di logica *accrual* (*accrual basis of accounting*).

In tal senso, perché un sistema contabile sia definito "*accrual*" occorre, secondo i principi IPSAS, verificare la compresenza di tre caratteri fondamentali:

1. operazioni di gestione che siano rilevate in contabilità in un momento diverso dalla riscossione o dal pagamento del denaro (momento della rilevazione);
2. attribuzione dei valori all'esercizio sulla base di un criterio diverso dalla riscossione / pagamento (criterio di competenza);
3. oggetto dell'informazione di bilancio avente un obiettivo più ampio dei flussi di cassa dell'esercizio e del fondo cassa a fine periodo (oggetto del bilancio).

A fianco dell'analisi dei "flussi" monetari, propria di ogni sistema contabile pubblico, secondo le coordinate proprie delle cd. aziende di "erogazione", v'è nell'impianto IPSAS, anche la valutazione della posizione finanziaria complessiva della entità osservata.

In tal senso gli Elementi essenziali dei *Financial Statements* sono la quantificazione delle:

- Attività (*Assets*)

- Passività (*Liabilities*)
- Ricavi o proventi dell'esercizio (*Revenues / Income*)
- Costi dell'esercizio (*Expenses*)

Per le Attività (*Assets*), si intendono le risorse controllate da un'entità per effetto di eventi passati e dalle quali sono attesi futuri benefici economici o flussi di servizi.

Gli elementi essenziali per la definizione di attività (tipologia e caratteri dei benefici attesi) sono:

- La pertinenza all'entità che redige il bilancio;
- L'esistenza alla data di riferimento del bilancio

Quanto alle Passività (*Liabilities*), si può dire che esse si definiscono come le obbligazioni esistenti alla data del bilancio in conseguenza di eventi passati, il cui regolamento richiede futuri flussi di risorse in uscita.

Anche gli elementi essenziali per la definizione di passività sono quelli necessari per identificarne l'esistenza, la natura, le condizioni e data dei futuri flussi di risorse; ovvero la pertinenza all'entità che redige il bilancio e l'esistenza alla data di riferimento del bilancio.

In tale prospettiva si inserisce la logica di determinazione del risultato economico (*Financial Performance*) dell'esercizio, come valore risultante dall'incremento o decremento della posizione finanziaria esistente all'inizio dell'esercizio.

Tali standard si riferiscono a sistemi contabili basati sulla contabilità economico-patrimoniale e s'ispirano ai principi contabili sviluppati per le imprese private (IAS/IFRS). Anche la Commissione Europea ha ufficialmente adottato gli IPSAS dando una chiara indicazione nel senso dell'armonizzazione in ambito europeo e legittimando di fatto l'adozione degli IPSAS da parte di altri paesi dell'Unione. Il processo di progressiva adozione di sistemi contabili pubblici basati sulla contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*) da parte dei Paesi europei è confermato da una recente indagine condotta dalla Ernst & Young. Su 16 Stati oggetto dell'indagine, 3 - Lituania, Svezia e Svizzera - adottano già gli IPSAS e altri 2 - Olanda e Norvegia - hanno previsto la loro futura adozione; l'Olanda e la Svizzera, inoltre, hanno disposto l'utilizzo degli standard internazionali anche per i livelli locali di governo. Nei restanti 11 Stati, ben 9 - Austria, Danimarca, Finlandia, Francia, Italia, Portogallo, Spagna e Regno Unito - adotteranno sistemi di contabilità economico-patrimoniale per gli enti pubblici e solo 2 - Germania e Grecia - utilizzano sistema basati sulla contabilità finanziaria.

Nulla da segnalare in merito al comma 2, dal momento che ivi si prevede che, in sede applicativa, per l'attuazione dei regolamenti di contabilità di ciascuna Amministrazione, la cornice di riferimento sarà costituita dai n. 24 principi esposti nell'Allegato 1 allo schema in esame.

Le ulteriori differenze tra di due sistemi di rilevazione contabile, per quanto concerne il momento della registrazione, si rinvia alle valutazioni a margine dell'articolo 6.

## TITOLO II

### PIANO DEI CONTI INTEGRATO

#### *Articolo 4*

#### *(Piano dei conti integrato)*

Il comma 1 stabilisce che, al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto che adottano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune *piano dei conti integrato*, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali ispirato a comuni criteri di contabilizzazione.

Il comma 2 prevede che le voci del piano dei conti devono essere definite in coerenza con il sistema delle regole contabili di cui all'articolo 2, comma 2, del presente decreto, nonché, con le regole definite in ambito internazionale dai principali organismi competenti in materia, con modalità finalizzate a garantire il rispetto del regolamento comunitario in materia di qualità dei dati statistici nell'ambito della procedura sui *deficit* eccessivi, n. 479/2009 e successive modificazioni.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo provvede alla definizione del piano dei conti integrato. Al comma 1, in particolare, si richiamano le finalità che si intendono perseguire con l'adozione del piano dei conti, in particolare qualità, trasparenza e miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche. Si specifica, inoltre, che le amministrazioni definite coerentemente con l'ambito applicativo della legge 196/2009, art. 1, comma 2, dovranno adottare un "comune piano dei conti integrato", attraverso un sistema di contabilità integrato che consenta di rilevare entrate e spese contestualmente, sia in termini di contabilità finanziaria sia di contabilità economico-patrimoniale, consentendo alle amministrazioni di classificare le operazioni sulla base di regole comuni di contabilizzazione.

Il comma 2 specifica che le voci del piano dei conti verranno definite sulla base dei principi generali di cui al titolo I del presente decreto legislativo, nonché degli standard internazionali e che garantiranno il rispetto del Regolamento n. 479/2009 e successive

modifiche in materia di qualità dei dati statistici nell'ambito della procedura sui deficit eccessivi.

Al riguardo, occorre evidenziare il dispositivo definisce il piano dei conti come un elenco di conti di natura economica, patrimoniale e d'ordine, gestiti in modo da permettere un'analisi dettagliata e contestuale di ogni fatto amministrativo dell'ente e l'aggregazione della totalità dei fatti economici.

La costruzione di un piano di conti in genere è preceduta di norma da una preventiva identificazione delle esigenze informative da soddisfare mediante i dati contabili.

In genere, quindi, l'ente utilizzatore, più che un predefinito piano dei conti, ha bisogno di un piano dei conti strutturato sulle proprie caratteristiche e sulle esigenze informative di cui necessita. Più dettagliate saranno le esigenze informative, maggiore sarà il grado di analiticità ovvero il numero dei conti al livello più basso.

Dal punto di vista metodologico, una volta definito il numero dei conti di dettaglio occorrerà strutturare le informazioni di dettaglio su differenti livelli di aggregazione in modo da rendere agevole la consultazione dei dati. Attraverso l'aggregazione di conti analitici si riesce così a fornire una data rappresentazione dei fatti contabili.

Il presente articolo segue, in linea di massima, la logica ora indicata. Infatti, si prevede, accanto al piano dei conti comune, la possibilità per gli enti interessati di integrarlo con un piano dei conti di comparto, aumentando il livello di dettaglio delle informazioni rilevate attraverso la creazione di sottoconti che meglio rappresentano le specifiche esigenze informative e le peculiarità gestionali di ciascun ente. Ovviamente, l'ulteriore articolazione del piano dei conti può essere realizzata a condizione che sia possibile ricondurre le successive articolazioni al piano dei conti comune.

Il comma 3 prevede, che con decreti di natura regolamentare da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministero dell'economia e delle finanze definisca:

- a) gli schemi di bilancio;
- b) le voci del piano dei conti;
- c) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97;
- d) i principi contabili applicati riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore che illustra le definizioni degli

istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto tipologia di enti a cui si conformano i relativi regolamenti di contabilità;

e) il contenuto di ciascuna voce in conformità a quanto stabilito nel comma 2.

Il comma 4 prevede che la disciplina di cui alla lettera a) del comma 3 tiene conto di quanto previsto dal presente decreto in materia di classificazione delle spese, di cui al Titolo III. La disciplina di cui alle lettere b) e d) del comma 3 è redatta in conformità a quanto previsto al comma 2. I successivi aggiornamenti del piano dei conti, predisposti dal Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e resi disponibili sul sito *internet* del medesimo Dipartimento. Ai sensi dell'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono definite le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti di cui al presente comma.

Il comma 5 afferma che il piano dei conti di cui al comma 1, strutturato gerarchicamente secondo vari livelli di dettaglio, deve individuare - ai fini del consolidamento e monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), ed in conformità a quanto stabilito nel comma 3, l'elemento minimo comune secondo cui articolare la rilevazione contabile che le suddette amministrazioni, sono tenute ad assicurare.

Il comma 6 prevede che, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentite le amministrazioni vigilanti, siano definiti, per gruppi omogenei di enti che svolgono attività simile, ulteriori livelli gerarchici di dettaglio del comune piano dei conti, utili alla rilevazione delle operazioni tipiche svolte dagli stessi, comuni a tutti gli enti del gruppo. Le strutture delle codifiche dei vari comparti devono essere tra loro coerenti allo scopo di assicurare le informazioni necessarie al consolidamento dei conti di cui al comma 5.

Il comma 7 prevede infine che le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, in relazione alla specificità della propria attività istituzionale, definiscano in maniera opportuna ulteriori livelli gerarchici utili alla rilevazione di ciascuna risorsa ottimizzandone la struttura in funzione delle proprie finalità, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti di cui ai commi 3 e 5.

**La RT** non si sofferma nello specifico sul dispositivo.

**La relazione illustrativa** segnala che al comma 3 si rinvia a decreti di natura regolamentare del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) l'individuazione puntuale di comuni schemi di bilancio, delle voci del piano dei conti e del loro contenuto, nonché la definizione di regole contabili uniformi. Eventuali e successivi aggiornamenti del piano dei conti saranno sempre approvati con decreti di natura regolamentare del MEF e, in quanto predisposti dal Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, verranno pubblicati sul suo sito *internet*. Il comma si chiude ricordando che ai sensi dell'art. 14, comma 8 della legge 196/2009 anche le codifiche della banca dati SIOPE saranno definite sulla base della struttura del piano dei conti.

Il comma 4 si specifica che verranno definiti i livelli di dettaglio sulla base di una struttura gerarchica che sia in grado di garantire per tutte le amministrazioni incluse nell'ambito applicativo del decreto una compagine minima comune. Sarà, tuttavia, possibile dettagliare maggiormente il piano dei conti: al comma 5, si prevede, infatti, che con decreto MEF di natura regolamentare si definiscano, per gruppi di enti, omogenei per tipologia di attività, e sentite le amministrazioni vigilanti, la possibilità di definire ulteriori livelli gerarchici di dettaglio attraverso cui rilevare operazioni specifiche dell'attività svolta dagli enti e comuni agli enti medesimi. Nel definire questi ulteriori livelli di dettaglio si dovrà sempre garantire coerenza e uniformità nelle codifiche dei vari comparti. Analogamente, il comma 6 stabilisce che anche le amministrazioni pubbliche incluse nell'ambito applicativo del presente decreto potranno provvedere a dettagliare maggiormente il piano dei conti al fine di rendere le rilevazioni contabili rispondenti a specificità della propria attività istituzionale. Tuttavia, le voci di dettaglio individuate dalle amministrazioni devono essere sempre riconducibili alle aggregazioni previste dal comune piano dei conti.

**Al riguardo**, pur considerando che i commi in esame recano di fatto disposizioni procedurali relative alle modalità di attuazione dei piani dei conti comuni ai fini della armonizzazione contabile, appare opportuno formulare alcune osservazioni.

In primo luogo, sul comma 3, è chiaro che a causa del rinvio ivi previsto a successivi decreti regolamentari ai fini della individuazione degli schemi di bilancio del piano dei conti e del relativo contenuto, non è possibile formulare alcuna osservazione o rilievo sulle modalità di armonizzazione di cui trattasi, dal punto di vista tecnico contabile.

In tal senso, in termini analoghi, valgono anche le previsioni di cui al comma 4 (livelli di dettaglio).

## *Articolo 5*

### *(Finalità del piano dei conti)*

Il comma 1 riferisce che il piano dei conti, mediante un sistema integrato di scritturazione contabile, che permetta di classificare tutte le operazioni effettuate dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), nonché l'adozione del sistema di regole contabili comuni di cui all'articolo 4, comma 2, deve consentire:

a) l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 15 e 16 del presente decreto;

b) l'integrazione e la coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria con quelle di natura economica;

c) il consolidamento nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione delle entrate, delle spese, dei costi e dei ricavi, nonché il monitoraggio in corso d'anno degli andamenti di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, anche secondo l'articolazione nei sottosettori delle amministrazioni centrali, degli enti di previdenza e delle amministrazioni locali in coordinamento con quanto previsto all'articolo 2, comma 2, lettera h), dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni;

d) una maggiore tracciabilità delle informazioni nelle varie fasi di rappresentazione della manifestazione contabile in termini di competenza finanziaria, economica, cassa e patrimonio;

e) una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili valutabile anche in sede di gestione dei bilanci pubblici attraverso l'analisi delle scritturazioni contabili rilevate con le modalità di cui all'articolo 4, comma 1.

Il comma 2 prevede che coerentemente alla struttura del piano dei conti devono essere determinati i macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi di cui agli articoli 10 e 11 del presente decreto secondo la natura economica della spesa.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo individua le finalità della armonizzazione dei sistemi contabili.

In primo luogo, la relazione afferma che il piano risponde all'esigenza di armonizzazione dei sistemi contabili che rappresenta l'obiettivo principale cui tende il presente decreto legislativo e che impernia tutti i titoli che lo compongono (comma 1, lettera a)). Successivamente, si fa riferimento all'integrazione e coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria con quelle di natura economico-patrimoniale garantite dal sistema integrato di scritturazione contabile (lettera b)); alla garanzia del consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche, anche per sottosettore, nelle



fasi previsive, di gestione e rendicontazione di entrate e spese, di costi e ricavi, nonché del monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica di cui all'art. 14, comma 1 della legge 196/2009 (*lettera c*)); a una maggiore tracciabilità delle informazioni contabili che possono essere colte sotto diversi profili, quello finanziario, economico e patrimoniale, nonché di cassa (*lettera d*). L'impianto contabile, così come prefigurato dovrebbe, infine, garantire una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili (*lettera e*). Come illustrato nella relazione al titolo III, articolo 3, punto c), vi è la necessità di creare un collegamento tra piano dei conti e i bilanci delle amministrazioni. Tale collegamento verrà garantito, in base al comma 2, mediante i macroaggregati (così come definiti per il bilancio dello stato all'articolo 25, comma 2, lettera b) della legge 196/2009) attraverso cui si espone la dimensione economica della spesa associata ai programmi del bilancio e che dovranno essere determinati dalle amministrazioni coerentemente rispetto alle voci del piano dei conti.

**Al riguardo**, pur considerando la portata generale del dispositivo in esame, appare necessario soffermarsi su alcune norme di specifica valenza procedurale, da cui emergono aspetti da considerare nella transizione al nuovo modello informativo contabile integrato e armonizzato, per le Amministrazioni pubbliche non territoriali.

Se infatti, in relazione alle lettere *b*) e *c*) è possibile fare rinvio alle indicazioni metodologiche sulla criticità dell'integrazione di scritture di contabilità pubblica con rilevazioni di carattere economico-patrimoniale, già riportate all'articolo 3, appare invece utile soffermarsi nello specifico indicato alla lettera *e*), laddove si prevede che l'integrazione delle informazioni dovrà garantire una maggiore attendibilità e trasparenza dei dati contabili.

Sul punto, senza per questo riprendere le articolate questioni metodologiche e i rischi già accennati a margine dell'articolo 3, circa l'inevitabile "prudenza" che le risultanze di una contabilità economica devono imporre al lettore dei dati di bilancio, è noto che, pur a fronte della maggiore completezza delle informazioni contabili in un sistema economico-patrimoniale, quest'ultimo richiede particolari cautele nella tenuta delle registrazioni.

In proposito, va ribadito che l'adozione di un sistema di rilevazione economico-patrimoniale non si esaurisce nella riclassificazione di aggregati o macroaggregati o poste contabili,

secondo categorie economiche, ma attiene invece alla differente imputazione e rilevazione dei fatti gestionali nei loro vari aspetti, secondo criteri sostanzialmente differenti rispetto alla contabilità pubblica e fortemente condizionati dall'obiettivo principale di pervenire dalla definizione di un risultato economico d'esercizio (il reddito).

È chiaro, in tal senso, che la sottovalutazione delle componenti economiche negative (costi, svalutazioni crediti etc.) del reddito, ovvero la contestuale sopravvalutazione dei ricavi "non monetari" (si pensi alla valutazione delle rimanenze materiali e "contabili" contestuale) può infatti condurre agevolmente alla determinazione di un reddito positivo a fronte di una gestione sostanzialmente deficitaria.

## *Articolo 6*

### *(Sistema integrato di scritturazione contabile)*

Il comma 1 prevede che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), del presente decreto, con esclusione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, lettera *b*), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, disciplinate dagli articoli 15 e 16 del presente decreto, adottino un sistema integrato di scritturazione contabile, che consente la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante nei termini di cui all'articolo 5, comma 1, lettera *c*), e che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.

Il comma 2 afferma che il piano dei conti economico-patrimoniale, di cui all'articolo 4, comma 1, comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

Il comma 3 stabilisce che il sistema integrato di scritture contabili di cui al comma 1 consente di: *a*) rendere disponibili e facilmente fruibili da ciascun amministrazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), le informazioni contabili necessarie per la valutazione dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità della propria attività mediante la rilevazione dei fatti amministrativi connessi all'impiego delle risorse umane e strumentali; *b*) semplificare il monitoraggio a livello nazionale della finanza pubblica e consentire di soddisfare le complessive esigenze di informazione degli organismi internazionali, nonché il rispetto degli impegni assunti in sede di Unione europea.

Il comma 4 prevede che, al fine di permettere a tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), di adeguare i propri sistemi informativi e contabili, le disposizioni di cui al presente articolo si applicano solo a partire dall'esercizio finanziario 2014.

La RT non considera nello specifico il dispositivo.

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo presenta i criteri fondamentali su cui si costruisce un sistema di scritturazione contabile definito "integrato" in quanto, come specificato al comma 1, consente di registrare automaticamente per ciascuna operazione gestionale gli effetti finanziari, economici e di variazione della consistenza patrimoniale. In tal modo si garantisce integrità e coerenza tra le rilevazioni di natura finanziaria con quelle di carattere economico. Per tutte quelle operazioni economico-patrimoniali che non hanno immediata corrispondenza nei conti finanziari (come è il caso, per esempio, dell'ammortamento degli investimenti), il comma 2 prevede il ricorso a tutte le operazioni di registrazione tipiche della contabilità economico-patrimoniale, ovvero di integrazione, rettifica e ammortamento da redigere sulla base delle modalità e dei tempi stabiliti dalla finanza pubblica. Il sistema integrato così concepito risponde non solo alle esigenze delineate all'art. 2, comma 1, lettere c) e d), ma anche alla specifica necessità di dotare ciascuna amministrazione di un *set* informativo contabile esaustivo che rappresenti uno strumento valido anche per le valutazioni di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività amministrativa oramai richieste, su più fronti, dal quadro legislativo vigente (comma 3, lettera a)). Dal punto di vista della finanza pubblica, un sistema integrato di scritture contabili facilita il consolidamento dei conti e il monitoraggio in corso d'anno in vista degli impegni assunti in sede europea e consente di rispondere prontamente alle molteplici richieste di informazione da parte di organismi europei e internazionali (lettera b)). L'implementazione di un sistema di contabilità integrata richiede per ciascun ente una fase di adeguamento, anche informatico, del proprio sistema contabile al disegno della nuova struttura e pertanto, il comma 4 stabilisce che le disposizioni del presente articolo si applicano a partire dal 2014.

Al riguardo, occorre premettere che il dispositivo è chiaramente volto a fornire le prime indicazioni tecniche e metodologiche ai fini della integrazione e armonizzazione dei sistemi di rilevazione contabile per le Amministrazioni pubbliche non territoriali.

In primo luogo, è necessario soffermarsi sulla previsione indicata al comma 1, che stabilisce l'automatica e contestuale

registrazione di ciascun evento gestionale nei suoi riflessi finanziari, economici e patrimoniali.

E' appena il caso di segnalare che, nel modello contabile economico-patrimoniale - tenuto conto del sistema di rilevazione cd. del "reddito", - le operazioni di storno ed integrazione delle scritture al fine di depurare i valori economici rispetto alla dinamica numeraria degli eventi gestionali, operano in sede di chiusura dell'esercizio mediante il cd. sistema delle scritture di "assestamento".

In proposito, considerato che la norma imporrebbe la contestuale rilevazione del fatto gestionale nei tre aspetti, andrebbe anzitutto meglio specificato il canone attraverso cui, a titolo esemplificativo, per la definizione del risultato economico dell'anno, andranno contabilizzati eventi che, pur avendo manifestato appieno nell'esercizio la loro dinamica "finanziaria", non abbiano ancora espresso invece il loro impatto in termini economico-patrimoniali (fenomeno dei cd. risconti o cd "rimanenze" di valori) e, viceversa, cioè quegli eventi che invece abbiano manifestato integralmente la loro dinamica "economica", ma che non abbiano ancora evidenziato appieno la loro evidenza "finanziaria" (fenomeno dei cd. "ratei").

Nel particolare, appare senz'altro residuale l'eventualità del formarsi di fattispecie di eventi che evidenzino il manifestarsi anticipatamente della dinamica finanziaria, rispetto a quella economico-patrimoniale (del tipo "risconti") nelle Amministrazioni pubbliche: essendo di norma l'aspetto giuridico autorizzatorio quello che regola l'insorgere e la misura di fatto economicamente rilevante (un costo o ricavo, per esempio).

Di converso, appare però innegabile che assai più diffusa risulterà, nelle Amministrazioni pubbliche, la casistica dei "ratei", ovvero gli eventi gestionali che, evidenziando in un primo momento il loro impatto economico-patrimoniale, mostreranno solo a distanza di tempo, integralmente, anche la loro dinamica finanziaria.

In particolare, a titolo esemplificativo, appare di notevole interesse metodologico il tema della contabilizzazione dei lavori pubblici in relazione allo stato di avanzamento dei medesimi, da rapportarsi, a seconda del criterio, al momento dell'impegno della somma complessiva (competenza finanziaria), ovvero della parte dei pagamenti da corrispondere (cassa), ovvero rispetto alla graduale "patrimonializzazione" dell'opera pubblica che sia in fase costruzione (economico-patrimoniale).

Al riguardo, se il comma 2 prevede espressamente il ricorso a tutte le operazioni di registrazione tipiche della contabilità economico-patrimoniale, ovvero di integrazione, rettifica e ammortamento da redigere sulla base delle modalità e dei tempi stabiliti dalla finanza pubblica, occorre inoltre sottolineare ancora una volta il limite di significatività delle più volte richiamate valutazioni "discrezionali" proprie della contabilità "economica"; in specie, ove le medesime risultanze siano poi utilizzate ai fini di valutazione delle politiche di finanza pubblica.

Un'ultima annotazione d'obbligo interessa il prevedibile impatto che l'adozione di un sistema di rilevazione così articolato potrà avere sulla organizzazione e sui fabbisogni degli enti interessati.

In proposito, sebbene la RT affermi che le norme in esame non recano di per sé alcun effetto d'impatto in termini di maggiori oneri, non si può non rilevare come l'avvio della armonizzazione contabile, così come si prefigura a seguito dell'approvazione dello schema in esame e della tassonomia di atti e procedure, nonché di adempimenti che ivi si prevedono, non sembrerebbe privo di effetti, innanzitutto connessi alla necessità di provvedere a un tempestivo adeguamento degli stanziamenti sia alle spese di formazione che per l'adeguamento delle dotazioni informatiche per *hardware* e *software* delle Amministrazioni, ciò senza considerare i beni ipotizzabili oneri per consulenze per l'avvio del nuovo ordinamento contabile.

## *Articolo 7*

### *(Piano dei conti e struttura dei documenti contabili)*

Il comma 1 afferma che il livello del piano dei conti, individuato ai sensi dell'articolo 4, commi 3, 5 e 6, rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a).

Il comma 2 prevede che ciascuna voce del piano dei conti deve corrispondere in maniera univoca ad una unità elementare di bilancio finanziario. Nel caso in cui non sia corrispondente all'articolazione minima del piano, l'unità elementare di bilancio deve essere strutturata secondo l'articolazione che consenta la costruzione degli allegati e degli schemi di cui ai commi 3 e 4, con il dettaglio richiesto per il monitoraggio e il consolidamento dei dati di finanza pubblica.

Il comma 3 stabilisce che, al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti tra dati di previsione e di consuntivo, il bilancio annuale di previsione

e il rendiconto dell'esercizio presentano, in un apposito allegato conoscitivo, la disaggregazione delle voci del piano dei conti conformemente a quanto previsto all'articolo 4, commi 3, 5 e 6, secondo la rappresentazione sia della contabilità finanziaria, sia della contabilità economica.

Il comma 4 afferma che le informazioni, e gli schemi contabili resi disponibili dalle amministrazioni pubbliche per il monitoraggio e il consolidamento dei dati in corso d'anno, devono essere redatti secondo lo schema di articolazione del piano dei conti predisposto ai sensi del presente articolo.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo esordisce sancendo il ruolo cardine del piano dei conti. Il piano dei conti diviene il punto di riferimento per la struttura dei documenti contabili delle amministrazioni pubbliche e di conseguenza, per la predisposizione dei documenti di finanza pubblica (comma 1). Il piano si compone di "voci" e ciascuna voce corrisponde a sua volta a un'unità elementare di bilancio finanziario. Qualora non vi sia una corrispondenza univoca tra voce e unità elementare, quest'ultima dovrà essere rappresentata in modo tale da consentire comunque l'elaborazione degli allegati (di cui al comma 2) ai documenti contabili e degli stessi schemi contabili con il dettaglio necessario ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica (comma 1, secondo capoverso). Il piano dei conti, disaggregato per voci, diviene il contenuto essenziale anche di un apposito allegato conoscitivo sia del bilancio annuale di previsione sia del rendiconto annuale al fine di contribuire all'evidenziazione e all'analisi degli scostamenti rilevati tra le previsioni elaborate e i dati di consuntivo (comma 2). Al di là dei documenti ufficiali predisposti dalle amministrazioni, tutte le altre informazioni e gli schemi contabili messi a punto dalle amministrazioni ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica, dovranno essere strutturati sulla base dell'articolazione del piano dei conti (comma 3).

**Al riguardo**, sotto il profilo metodologico, occorre soffermarsi sulla prevista corrispondenza univoca tra la struttura del piano per la predisposizione dei documenti di finanza pubblica, e l'unità elementare di bilancio costituita dalle "voci", riunite e indicate nel piano dei conti.

A tal riguardo *nulla quaestio* nel presupposto che nell'ambito delle voci di bilancio, come stabilito al comma 2, risultino comunque

agevolmente individuabili anche le informazioni circa le caratteristiche economiche della spesa ivi prevista, così come stabilito per il bilancio dello Stato (interventi, oneri comuni di parte corrente, investimenti), anche se occorre non di meno soffermarsi su alcune questioni metodologiche che, invero, appaiono di un certo rilievo.

In tal senso, premesso che le esatta corrispondenza tra voci di bilancio e piano dei conti debba essere sempre garantita, occorre infatti formulare alcune riflessioni in merito alla concreta riferibilità di ciascun evento/transizione ad un'unica voce di bilancio, atteso che, sebbene in linea di principio ciò costituisca esigenza senz'altro da condividere, sembrerebbero prefigurarsi non poche difficoltà sul concreto piano applicativo, in presenza di un sistema di rilevazione integrato.

E' chiaro, infatti, che la vastità degli eventi che possono occorrere nel corso della gestione, soprattutto in un modello "integrato" di rilevazione finanziaria ed economico-patrimoniale, può ben presentare l'occorrenza di scritturazioni, ad esempio in chiave economico-patrimoniale, cui non corrispondano necessariamente movimentazioni o un impatto immediato in termini "finanziari"<sup>9</sup>.

Il riferimento implicito, in altri termini, va anzitutto a tutti quei fenomeni gestionali "straordinari" (sopravvenienze, plusvalenze, rivalutazione di cespiti, svalutazione di crediti etc.) che non necessariamente mostrano anche una evidenza in chiave finanziaria o di cassa contestuale al loro manifestarsi, ragion per cui non si vede come la ricerca della assoluta e univoca corrispondenza tra voci del bilancio finanziario e scritturazioni sistematiche (piano di conti) possa in concreto essere perseguita in presenza di un sistema "misto" che tenda ad evidenziare gli aspetti finanziari della gestione (contabilità pubblica) unitamente a quelli riflessi dal punto di vista economico-patrimoniale.

Ulteriori riflessioni di tenore analogo verranno rilevate a margine dell'articolo che segue.

---

<sup>9</sup> E' bene precisare, in tal senso, che la rilevazione cd. "economica" presenta una intrinseca "duplicità" di rilevazione, in riferimento anche alla dimensione cd. "patrimoniale" della medesima, che non necessariamente è "numeraria" ("finanziaria" in senso stretto), dovendo considerarsi tali anche gli eventi che "impattano" direttamente sui conti cd. del "capitale".

## *Articolo 8*

### *(Definizione della transazione elementare e sua codificazione)*

Il comma 1 prevede che ogni atto gestionale posto in essere dal funzionario responsabile per realizzare le finalità nell'ambito del programma, definito secondo gli articoli 10 e 11, genera una transazione elementare.

Il comma 2 afferma che ciascuna transazione elementare deve essere caratterizzata da un codice e deve consentire di tracciare le operazioni contabili movimentando allo stesso tempo i piani dei conti finanziario, economico e patrimoniale.

Il comma 3 riferisce che, in mancanza di una codifica univoca e completa che identifichi la transazione elementare nelle varie fasi dell'entrata e della spesa, i sistemi contabili non possono dare esecuzione alle relative transazioni.

Il comma 4 stabilisce che le transazioni elementari devono consentire di tracciare tutte le operazioni contabili e movimentare le relative voci elementari di bilancio, come definite nel precedente articolo 7, comma 2; la movimentazione delle unità elementari di bilancio, per la parte della spesa, deve essere contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie ivi appostate.

Il comma 5 prevede che ciascuna transazione elementare deve contenere le seguenti informazioni: *a)* Codice identificativo della missione, per le spese; *b)* Codice identificativo del programma, per le spese; *c)* Codice identificativo della classificazione COFOG al secondo livello, per le spese; *d)* Codice identificativo del centro di responsabilità; *e)* Codice identificativo del centro di costo cui la transazione fa riferimento, per le spese; *f)* Codice della voce del piano dei conti, rispettivamente per entrate e spese, costi e oneri e ricavi e proventi; *g)* Codici identificativi del soggetto erogatore e del destinatario del trasferimento (transazione) ove la transazione intervenga tra due amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; *h)* Codice che identifica le entrate ricorrenti e non ricorrenti; *i)* Codice identificativo delle transazioni con l'Unione europea; *l)* Codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione.

Il comma 6 prevede che in mancanza di uno dei codici di cui al comma 5, le relative transazioni non possono essere eseguite.

Il comma 7 stabilisce che le disposizioni di cui ai commi 5 e 6 entrano in vigore a partire dal 2014. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, sono stabiliti criteri e modalità per l'attuazione del presente articolo.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo detta i criteri di base della registrazione e codificazione delle transazioni elementari. Al primo comma si specifica come si genera una transazione elementare: ciascuna operazione gestionale/contabile realizzata dal funzionario responsabile al fine di attuare uno specifico programma o finalità rappresenta una transazione elementare. La transazione, al momento della rilevazione e registrazione contabile, deve essere



individuata con un apposito codice (comma 2). E' attraverso la codifica della transazione che è possibile consentire la tracciabilità delle informazioni, nonché la loro rappresentazione in termini di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. La codifica rende altresì possibile richiedere all'operatore di inserire ulteriori informazioni necessarie al perseguimento delle finalità del piano, come descritte all'articolo 2. Le informazioni (i codici) contenute nella codifica e relative a ciascuna transazione sono specificate al comma 5. Il comma 3 prevede, inoltre, che la mancanza di un codifica univoca e in grado di consentire una registrazione esaustiva della transazione nelle varie fasi dell'entrata e della spesa, in termini di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, rende ineseguibile, da parte del funzionario responsabile, la relativa transazione. Il comma 6 pone un vincolo ancora più stringente in quanto specifica che la sola mancanza di uno dei codici/informazioni contenute nella codifica complessiva può non dar luogo all'esecuzione della transazione stessa. Le transazioni elementari consentono non solo la tracciabilità delle informazioni, ma consentono anche di movimentare le relative unità elementari di bilancio entro i limiti, per la parte relativa alla spesa, delle risorse finanziarie ivi stanziare. L'articolo si chiude con indicazione al 2014 dell'entrata in vigore del sistema della codifica (comma 7).

La lettera *c*) del comma 2 dell'articolo 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedendo l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi pone un particolare accento sulla necessità di fornire un'adeguata rappresentazione della spesa attraverso schemi che riflettano le finalità delle politiche pubbliche, mettendo l'attenzione sulla dimensione della spesa stessa secondo le finalità e le funzioni, anche in coerenza con le analoghe rappresentazioni, sia economica che funzionale, adottate nelle statistiche comunitarie.

La stesura dell'articolato relativo al Titolo III si è basata su una sperimentazione con le amministrazioni della Difesa, del Lavoro, dell'Istruzione, Università e ricerca e con le agenzie fiscali rappresentate in seno al Comitato per i principi contabili volta ad approfondire le modalità con cui applicare all'universo dei soggetti destinatari della normativa in questione la fattibilità dei richiesti schemi di bilancio articolati per missioni e programmi. Il lavoro svolto in collaborazione con le amministrazioni vigilanti ha permesso di individuare gli enti e/o gli organismi da esse vigilati che rientrano

nell'ambito di applicazione del presente decreto legislativo. Attraverso l'analisi dell'attività di questi enti, dei loro statuti e atti organizzativi, della tipologia di vigilanza esercitata dalle amministrazioni vigilanti, nonché delle missioni e dei programmi delle stesse, il gruppo di lavoro è pervenuto all'individuazione delle informazioni rilevanti all'individuazione delle missioni e dei programmi di loro pertinenza. La procedura seguita ha utilizzato lo schema per missioni e programmi adottato per il bilancio dello Stato, corredato dall'indicazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione vigilante, prevedendo la concreta possibilità di individuare specifici e nuovi programmi rappresentativi dell'attività degli enti e/o organismi oggetto di approfondimento.

A tal fine, prosegue la relazione illustrativa, è stata predisposta una scheda per raccogliere le informazioni rilevanti per l'individuazione delle missioni, dei programmi e della corrispondente classificazione COFOG, contenente, inoltre, elementi utili anche per la classificazione degli enti stessi all'interno del settore che costituisce l'ambito di riferimento della legge 31 dicembre 2009, n. 196. La scheda informativa e la guida alla sua compilazione sono allegate alla presente relazione illustrativa.

L'articolato predisposto presenta una serie di regole e schemi di riferimenti per l'adozione della rappresentazione per missioni e programmi, in coerenza con quanto già avviene per il bilancio dello Stato, in maniera distinta per quanto concerne le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria da quelle che adottano, invece, la contabilità di tipo civilistico con il fine di assicurare per entrambe le tipologie una rappresentazione utile al consolidamento della spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 2, comma 1, secondo le finalità della spesa stessa in coerenza con gli schemi adottati in ambito comunitario.

**Al riguardo**, l'articolo reca, ai commi 1, 2 e 3, la definizione di transazione elementare, che rappresenta un elemento di assoluta novità nell'attuale ordinamento contabile, imprescindibile ai fini della effettiva esecuzione delle transazioni contabili.

Nella disciplina vigente, infatti, le operazioni sono infatti rilevate sostanzialmente, perlopiù, per competenza e per cassa, fatta salva la codifica aggiuntiva prevista dall'articolo 28 della legge finanziaria 2003 (SIOPE).

In generale, si può affermare che la esatta e uniforme codifica delle unità elementari di bilancio dovrebbe, a rigore, imporre una omogeneità dei medesimi, con la redazione di bilanci gestionali estremamente analitici, articolati su unità elementari di bilancio corrispondenti agli schemi della codificazione uniforme indicata la comma 5.

In definitiva, secondo la norma in esame, ad ogni atto di gestione dovrebbe essere associata una transazione elementare che deve essere codificata, per consentire di tracciare le operazioni contabili e movimentare il piano dei conti integrato.

Il comma 4 prevede infatti espressamente che, per le componenti di spesa, la relativa movimentazione delle unità elementari di bilancio debba essere individuabile e, per la spesa, contenuta entro i limiti delle risorse finanziarie.

Il comma 5 definisce la struttura ed il contenuto della codifica della transazione elementare. I commi 6 e 7 recano infine la previsione del divieto di dare esito alle transizioni in assenza dei relativi codici e la prevista possibilità di provvedere a modifiche dei contenuti stabiliti dal comma 5, con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

E' chiaro che la perfetta simmetria tra codifica predisposta per il singolo evento gestionale e fattispecie considerata, se rappresenta, almeno in linea di principio, la corretta pianificazione degli accadimenti che possono contraddistinguere una data gestione, presuppone la "classificazione" *ex ante* di tutti gli eventi gestionali in una serie di codici che identifichino gli aspetti contabilmente rilevanti di ciascun fatto.

**TITOLO III**  
**CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE PER MISSIONI E**  
**PROGRAMMI**

*Articolo 9*

*(Omogeneità della classificazione delle spese)*

L'articolo prevede che al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dal regolamento (CE) n. 2223/96 del Consiglio del 25 giugno 1996, e successive modificazioni, nonché allo scopo di assicurare una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche evidenziando le modalità di destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, le amministrazioni pubbliche sono tenute ad adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa secondo l'articolazione per missioni e programmi.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** riferisce in merito al titolo in esame, asserendo che la stesura dell'articolato si è basata su una sperimentazione con le amministrazioni della Difesa, del Lavoro, dell'Istruzione, Università e ricerca e con le agenzie fiscali rappresentate in seno al Comitato per i principi contabili volta ad approfondire le modalità con cui applicare all'universo dei soggetti destinatari della normativa in questione la fattibilità dei richiesti schemi di bilancio articolati per missioni e programmi. Il lavoro svolto in collaborazione con le amministrazioni vigilanti ha permesso di individuare gli enti e/o gli organismi da esse vigilati che rientrano nell'ambito di applicazione del presente decreto legislativo. Attraverso l'analisi dell'attività di questi enti, dei loro statuti e atti organizzativi, della tipologia di vigilanza esercitata dalle amministrazioni vigilanti, nonché delle missioni e dei programmi delle stesse, il gruppo di lavoro è pervenuto all'individuazione delle informazioni rilevanti all'individuazione delle missioni e dei programmi di loro pertinenza.

La procedura seguita, prosegue la r.i., ha utilizzato lo schema per missioni e programmi adottato per il bilancio dello Stato, corredato dall'indicazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione vigilante, prevedendo la concreta possibilità di

individuare specifici e nuovi programmi rappresentativi dell'attività degli enti e/o organismi oggetto di approfondimento. A tal fine è stata predisposta una scheda per raccogliere le informazioni rilevanti per l'individuazione delle missioni, dei programmi e della corrispondente classificazione COFOG, contenente, inoltre, elementi utili anche per la classificazione degli enti stessi all'interno del settore che costituisce l'ambito di riferimento della legge 31 dicembre 2009, n.196. La scheda informativa e la guida alla sm compilazione sono allegate alla presente relazione illustrativa,

L'articolato predisposto presenta una serie di regole e schemi di riferimenti per l'adozione della rappresentazione per missioni e programmi, in coerenza con quanto già avviene per il bilancio dello Stato, in maniera distinta per quanto concerne le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria da quelle che adottano, invece, la contabilità di tipo civilistico con il fine di assicurare per entrambe le tipologie una rappresentazione utile al consolidamento della spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 2, comma 1, secondo le finalità della spesa stessa in coerenza con gli schemi adottati in ambito comunitario.

In merito all'articolo 9 afferma che ivi si prevede l'obbligo per le amministrazioni pubbliche di adottare un sistema di bilanci che esponga i valori contabili secondo missioni e programmi, teso ad assicurare una maggiore trasparenza del processo di allocazione delle risorse pubbliche alle politiche pubbliche di settore attraverso l'adozione di una omogenea classificazione delle stesse, precisando, al comma 2, che sono escluse dall'ambito di applicazione di questa norma le regioni, gli enti locali e gli enti del servizio sanitario nazionale – peraltro regolati da un analogo decreto sviluppato in ambito COPAFF. La lettera b) del comma 2, richiama la definizione delle unità locali delle amministrazioni pubbliche definite come le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, in coerenza con l'ambito applicativo della legge 196/2009, come definito all'articolo 1, comma 2.

**Al riguardo**, occorre premettere che, tra i contenuti essenziali della analoga delega contenuta all'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 196, si fa riferimento proprio all' "adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi

regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite”.

Si tratta, nella sostanza, dell'individuazione, per tutte le amministrazioni pubbliche, di una classificazione che ricalca quella già adottata per il bilancio dello Stato, prevedendone l'eventuale integrazione in relazione alle finalità istituzionali di tali enti che non trovassero adeguata rappresentazione.

La coerenza con i principi comunitari sotto l'aspetto funzionale riguarda, oltre alla classificazione COFOG, anche le classificazioni utilizzate nei conti satellite. Si tratta di conti che affiancano il nucleo centrale dei conti del SEC, esponendo in modo più analitico le informazioni relative ad alcune particolari funzioni (ad esempio protezione sociale, protezione dell'ambiente, turismo, ecc.) o fornendo informazioni supplementari su flussi e *stock* non monetari.

Il riferimento alle classificazioni dei conti satellite assicura dunque – sempre secondo modalità armonizzate – la possibilità di esporre sia in fase di bilancio di previsione, sia in fase di consuntivo, informazioni focalizzate su specifiche funzioni, garantendone la coerenza e la comparabilità con i conti costruiti *a latere* del SEC sulle funzioni stesse.

Tra l'altro, ciò consente di disporre, in modo integrato rispetto al bilancio e al rendiconto, di informazioni che sono normalmente oggetto di documenti separati e indipendenti, spesso non ben raccordabili allo stesso bilancio e rendiconto.

La classificazione del bilancio dello Stato attuata con il disegno di legge di bilancio di previsione dello Stato per il 2008 ha infatti operato una revisione in senso funzionale della struttura delle voci di bilancio riferita in particolare al lato della spesa che, ponendo al centro le funzioni che le Amministrazioni sono chiamate a svolgere (cioè, sostanzialmente, ciò che viene realizzato con le risorse pubbliche), ha modificato l'impostazione precedente.

A tale scopo, sono state individuate le grandi finalità delle politiche perseguite nel lungo periodo con la spesa pubblica (le Missioni) e le attività omogenee volte alla realizzazione delle stesse mediante determinati programmi (di spesa).

Con la norma in esame viene estesa la riforma del bilancio per grandi aggregati funzionali (le Missioni fondamentali dello Stato) alle Amministrazioni pubbliche non territoriali e un numero limitato di programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili, e che da

tempo era stato ritenuto condizione fondamentale per rendere trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica, restituendo alle Assemblee il ruolo di indirizzo e di controllo che ad esse compete e introducendo nelle Amministrazioni Pubbliche la cultura della valutazione, dei risultati e delle responsabilità.

In proposito, anche considerando l'avvenuta sperimentazione dell'avvio di tale impianto presso alcune amministrazioni centrali dello Stato, come riferito dalla relazione illustrativa, sarebbero utili indicazioni anche in merito a problematicità e difficoltà applicative che potrebbero sorgere nella estensione del suddetto schema di classificazione anche alla platea degli altri enti istituzionali non territoriali diversi dalle amministrazioni statali.

### *Articolo 10*

#### *(Definizione del contenuto di missione e programma)*

L'articolo stabilisce che la rappresentazione della spesa per missioni e programmi, definiti ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, integra il sistema di regole contabili di cui al presente decreto. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo prevede la definizione del contenuto di missione e programma, derivata da quella adottata per il bilancio dello Stato e, secondo l'articolo 21 della legge 196/2009, definisce la dimensione funzionale, cioè la classificazione secondo la finalità della spesa per missioni e programmi, del sistema di rappresentazione contabile individuato attraverso i principi contabili generali e il piano dei conti, definiti rispettivamente ai Titoli I e II del presente decreto.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate; i

programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.

Al riguardo, si osserva che l'articolo reca l'esatta definizione delle principali ripartizioni in cui dovranno essere classificati i bilanci delle Amministrazioni pubbliche interessate dalla armonizzazione in esame: le Missioni e i Programmi.

In proposito, va segnalato che, per le Missioni, la definizione riportata è analoga a quella fornita per il bilancio dello Stato, indicata dall'articolo 21, comma 2, della legge di contabilità, in cui si definiscono le missioni "le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa".

L'articolo 14, lettera a), della medesima legge stabilisce le procedure di definizione delle Missioni per i bilanci degli enti dei comparti decentrati.

Quanto ai Programmi, la definizione data dalla norma è sostanzialmente analoga a quella data dall'articolo 21, comma 2, della legge di contabilità quali aggregati diretti al perseguimento degli "obiettivi definiti nell'ambito delle missioni".

### *Articolo 11*

#### *(Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)*

Il comma 1 prevede che unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi di cui al presente decreto, in attuazione dell'articolo 10, ripartiscono le spese, sulla base dello schema di cui all'allegato 2, in: a) missioni, definite in base allo scopo istituzionale dell'amministrazione pubblica, così come individuato sulla base della legge e dello statuto, in modo da fornire la rappresentazione delle singole funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse finanziarie, umane e strumentali a disposizione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite sulla base di indirizzi adottati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i ministeri vigilanti, assumendo come termine di riferimento le missioni individuate nel bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196; b) programmi, configurati come le unità di rappresentazione del bilancio che identificano in modo sintetico aggregati omogenei di attività realizzate dall'amministrazione pubblica per il perseguimento delle finalità individuate nell'ambito di ciascuna missione; c) macroaggregati, costituiscono un'articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa. Al fine di garantire la coerenza della rappresentazione delle



risorse, anche secondo l'aspetto economico, l'omogeneità è assicurata assumendo quali regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio per missioni e programmi, i macroaggregati come definiti per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. L'integrazione e la modifica dei predetti macroaggregati, nonché l'ulteriore livello di disaggregazione, è definita con riferimento al comune piano dei conti integrato, ed è individuata ai sensi di quanto previsto al titolo II del presente decreto, fatto salvo quanto previsto dalla delega dell'articolo 40, comma 2, lettera e), della legge 31 dicembre 2009, n. 196; d) spese non rimodulabili e spese rimodulabili, per le quali si applicano le disposizioni in materia di flessibilità di bilancio previste dall'Allegato 1.

Il comma 2 afferma che la realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa individuata in conformità con i regolamenti di organizzazione nonché con altri idonei provvedimenti adottati delle singole amministrazioni pubbliche.

Il comma 3 prevede che ferma restando l'autonomia delle amministrazioni pubbliche nell'individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere un'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, la coerenza della registrazione delle operazioni è assicurata mediante la determinazione di regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio.

A tal fine, il programma è corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello, secondo la struttura di corrispondenza desumibile dall'allegato al disegno di legge di bilancio annuale contenente il riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi funzionale, ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

Il comma 4 riferisce che il decreto di cui al comma 1, lettera a), è adottato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Il relativo schema è trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti, per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

Il comma 5 afferma che le amministrazioni pubbliche, entro centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, adottano una specifica regolamentazione interna adeguando, ove necessario, i regolamenti di amministrazione e contabilità e conformano gli schemi di bilancio, relativi alla previsione, all'assestamento e al rendiconto consuntivo, a quanto previsto dal comma 1.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** riferisce che ivi sono presentati i criteri per la specificazione e classificazione delle spese che devono essere rappresentati nei documenti di bilancio previsivi e consuntivi. A tal fine viene fornito uno schema, allegato A, che presenta una rappresentazione del bilancio secondo l'articolazione per missioni,

programmi (a cui è associata la corrispondente classificazione COFOG di secondo livello), centri di responsabilità, macroaggregati, distinguendo le spese tra non rimodulabili e rimodulabili. Il punto a) del comma 1 espone i principali riferimenti che devono servire da guida alle amministrazioni per individuare le missioni e i programmi di propria pertinenza, costituiti dalle specifiche funzioni politico-istituzionali perseguite con le risorse a disposizione. Per assicurare il raggiungimento di un risultato coerente tra tutte le amministrazioni tenute all'obbligo di cui alla presente disposizione, tale da assicurare il consolidamento dei conti pubblici dal punto di vista delle finalità della spesa, è prevista la definizione di linee-guida per le missioni attraverso un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti i ministeri vigilanti. Il quadro di riferimento per l'individuazione delle missioni stesse è rappresentato dalle missioni individuate per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 21, comma 2, della legge 196/2009. Il punto b) del comma 1 espone i programmi quali articolazioni delle missioni e unità di rappresentazione del bilancio, che raccolgono le risorse dedicate al perseguimento delle finalità individuate dalle singole missioni. Il punto c) successivo, attraverso i macroaggregati, espone la dimensione economica della spesa che fornisce la chiave attraverso cui operare il collegamento con il piano dei conti di cui al Titolo II del presente decreto. Come per le missioni e i programmi, anche per i macroaggregati il riferimento è costituito dalla definizione adottata per il bilancio dello Stato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, lettera b) della legge 196/2009. La prosecuzione dei lavori relativi al Piano dei conti, di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a), la necessità di assicurare la coerenza con il Piano dei conti da applicarsi alle regioni, agli enti locali e agli enti del servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 2, comma 6, nonché l'esercizio della delega di cui all'articolo 40, comma 2, lettera e), potrebbero determinare in un prossimo futuro la revisione dei macroaggregati per assicurare la coerenza con il quadro contabile complessivo per l'intero settore delle Amministrazioni pubbliche. Il punto d), infine, richiama la flessibilità di bilancio attraverso le spese non rimodulabili e spese rimodulabili, definita nell'ambito dei principi generali indicati nell'allegato previsto nel titolo I del presente provvedimento. Il comma 2, dello stesso articolo 3, prevede, in analogia a quanto stabilito per il bilancio dello Stato dall'articolo 21 della legge 196/2009, l'attribuzione di ciascun

programma ad un unico centro di responsabilità amministrativa, che viene individuato in conformità con i regolamenti di organizzazione, nonché con altri idonei provvedimenti adottati delle singole amministrazioni pubbliche. Il comma 3 individua nella corrispondenza tra i programmi e il secondo livello della classificazione COFOG, la modalità attraverso cui ottenere dati contabili consolidabili secondo l'aspetto funzionale, dato che è nella scelte delle amministrazioni individuare i programmi più idonei a rappresentare le proprie attività per cui non sarebbe possibile effettuare il consolidamento attraverso la struttura per programmi. Al fine del consolidamento nella rappresentazione delle spese di bilancio per finalità è previsto che, accanto all'indicazione del programma, sia indicato, nello schema di bilancio, anche il secondo livello della classificazione COFOG corrispondente, secondo una struttura di corrispondenza a fini conoscitivi, il cui aggiornamento è disposto con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato da pubblicare nel sito internet del medesimo Ministero. Il comma 4 prevede la modalità con cui viene adottato il decreto per l'individuazione delle missioni: entro sessanta giorni dalla data in vigore del presente decreto, previo parere delle commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione, decorsi i quali, il decreto può comunque essere adottato. Il comma 5 finale stabilisce in centottanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo i termini entro cui le amministrazioni pubbliche devono adottare la propria regolamentazione interna e, se necessario i regolamenti di amministrazione e di contabilità allo scopo di assicurare la rappresentazione in bilancio secondo le missioni, i programmi e i macroaggregati, per il bilancio di previsione, per l'assestamento e per il rendiconto consuntivo.

Al riguardo, si osserva preliminarmente che il dispositivo in esame si presenta in tutto coerente con l'impianto normativo di finanza pubblica vigente per lo Stato che scaturisce da un modello di bilancio di tipo previsionale ed è fondato sul sistema della contabilità finanziaria, in cui rilevano cioè, tutte le entrate e tutte le spese sia nella fase della competenza (accertamento o impegno) che nella fase della cassa (incasso o pagamento).

In proposito, posto che la classificazione per Missioni e Programmi così come prevista dall'articolo in esame, è in tutto analoga a quella prevista all'articolo 25 comma 2 della legge di contabilità per il bilancio dello Stato, occorre però rilevare come ivi si aggiunga la previsione dei macroaggregati quali articolazioni all'interno dei programmi, al fine di definirne meglio la natura economica delle componenti che ne definiscono il valore.

La ripartizione infine per capitoli ed articoli riflette l'ordinamento contabile vigente per la contabilità generale dello Stato.

Lo schema per Missioni e Programmi deve essere comunque raccordabile con la classificazione COFOG allo scopo di favorire riclassificazioni statistiche e comparazioni internazionali.

### **La classificazione delle funzioni delle amministrazioni pubbliche COFOG (Classification Of Functions Of Government)<sup>10</sup>**

La COFOG rappresenta una delle nomenclature usate dalla contabilità nazionale, basata sul Sec95 (Sistema europeo dei conti nazionali e regionali), per classificare la spesa dei settori istituzionali. Nello specifico la COFOG è relativa alla spesa delle Amministrazioni pubbliche, e permette di avere una chiave di lettura dell'attività dell'operatore pubblico, secondo le funzioni che tale spesa concorre a soddisfare, attraverso le spese sostenute per la produzione di servizi pubblici, per la redistribuzione attraverso i trasferimenti e per la fase dell'accumulazione del capitale. Si presenta come una categorizzazione esaustiva delle voci di spesa dell'operatore pubblico articolata in tre livelli di analisi:

- le divisioni o funzioni di 1° livello, che rappresentano i fini primari perseguiti dalle Amministrazioni (Servizi generali delle pubbliche amministrazioni, Difesa, Ordine pubblico e sicurezza, Affari economici, Protezione dell'ambiente, Abitazioni e assetto territoriale, Sanità, Attività ricreative, culturali e di culto, Istruzione, Protezione sociale);

- i gruppi o funzioni di 2° livello, che riguardano le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche;

- le classi o funzioni di 3° livello, che individuano singoli obiettivi in cui si articolano le aree di intervento, distinguendo i servizi a carattere collettivo da quelli a carattere individuale.

Il gruppo COFOG relativo alle spese per la Ricerca e lo Sviluppo (R&S) e quello contenente le spese di tipo residuale, che non trovano una collocazione nei gruppi specifici ("n.a.c." = non altrove classificato), sono presenti in ciascuna delle dieci divisioni.

La necessità di ricorrere per il bilancio dello Stato a una classificazione funzionale standardizzata secondo criteri di contabilità nazionale in materia di finanza pubblica non costituisce un elemento di novità. Già la riforma del 1997 (legge n. 94/1997) stabiliva il principio generale secondo cui le funzioni obiettivo della spesa dovessero adottare classificazioni economiche e funzionali conformi ai criteri della contabilità nazionale per i conti del settore della pubblica amministrazione. Lo stesso principio veniva esteso alle altre amministrazioni regionali nel decreto legislativo n. 76/2000, per assicurare il coordinamento tra bilancio dello Stato e bilanci regionali.

Tuttavia, la classificazione funzionale che, a differenza della classificazione relativa alla natura economica della spesa, non ha ripercussioni dirette sulla gestione, ha scontato un trattamento disomogeneo tra le amministrazioni nel corso del tempo, soprattutto nel

<sup>10</sup> Cfr. MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Dipartimento della R.G.S, "La riforma della contabilità pubblica e della finanza pubblica, novità, riflessioni e prospettive", op. cit., pagg. 11-12.

caso di capitoli di bilancio comprensivi di varie finalità in cui si tende a privilegiare l'unitarietà gestionale delle spese. La classificazione COFOG è infatti particolarmente adatta per confronti a livello internazionale, ma non sempre riesce a cogliere le specificità delle singole realtà nazionali in termini delle caratteristiche dei beneficiari di determinati servizi o di modalità di intervento della pubblica amministrazione, a meno che non si faccia ricorso al suo massimo livello di dettaglio.

La *ratio* sottesa al nuovo impianto parte nuovamente dalla constatazione che la preesistente struttura del bilancio dello Stato, impostata per centri di responsabilità e capitoli di spesa, non consentiva una chiara identificazione delle azioni svolte attraverso l'impiego delle risorse pubbliche privilegiando una prospettazione di carattere amministrativo anziché finalistico.

Tale indicazione è stata colta dal comma 2 dello schema in esame, in cui è stabilito che la realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa individuata in conformità con i regolamenti di organizzazione nonché con altri idonei provvedimenti adottati delle singole amministrazioni pubbliche.

Per contro, il comma 3 dell'articolo prevede invece che, ferma restando l'autonomia delle amministrazioni pubbliche nell'individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere comunque un'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, sia sempre assicurata la coerenza della registrazione delle operazioni mediante la determinazione di regole univoche di ripartizione delle voci di bilancio<sup>11</sup>.

A tal proposito, appare di particolare valore informativo la possibilità di distinguere, nell'ambito della codifica indicata in Allegato, non solo informazioni particolareggiate sulla natura "soggettiva" dell'ente e sulla dipendenza o meno da trasferimenti

---

<sup>11</sup> A tal fine appare di particolare valore metodologico la previsione per cui si stabilisce esplicitamente che il programma debba essere corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello, secondo la struttura di corrispondenza desumibile dall'allegato al disegno di legge di bilancio annuale contenente il riepilogo delle dotazioni secondo l'analisi funzionale, ai sensi dell'articolo 21, comma 11, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e che, in caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vadano espressamente individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

Tale ultimo dispositivo consente di assicurare la massima trasparenza nella riconoscibilità immediata dei programmi di spesa, secondo le coordinate riferite alla classificazione per funzioni-obiettivo, secondo le coordinate metodologiche riportate nell'Allegato 2 allo schema in esame, attraverso le quali si determina un quadro conoscitivo dettagliato e specifico in relazione alle varie tipologie di enti pubblici/Amministrazioni coinvolti nel processo di armonizzazione previsto dallo schema in esame.

erariali, ma distinzioni anche sul tipo di contabilità che esso è tenuto ad adottare ai sensi di legge, oltre che l'indicazione del sottosettore di appartenenza ai fini della contabilità nazionale.

Una specifica annotazione occorre infine formulare in merito al comma 1, lettera *d*), laddove è stabilito l'obbligo di classificare le spese non rimodulabili e rimodulabili, analogamente a quanto stabilito per il bilancio dello Stato all'articolo 21, comma 5, della legge di contabilità, ivi precisandosi che debbano applicarsi le disposizioni in materia di *flessibilità* di bilancio previste dall'Allegato 1, al punto 21, laddove è espressamente stabilita la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze imprevedibili e straordinarie che possono manifestarsi durante la gestione, modificandosi i valori approvati dagli organi di *governance* - ove non siano predisposti fondi di riserva *ad hoc* in bilancio - con la possibilità di effettuare variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ogni programma relative a capitoli in materia di spesa rimodulabile e con il bilancio di previsione anche tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione.

Tale passaggio incide, a ben vedere, sulla stessa leggibilità "a specchio" tra il piano finanziario preventivo e le risultanze di consuntivo, con le conseguenti alterazioni anche in chiave economico-patrimoniale rispetto al *budget* iniziale, che renderebbero oltremodo difficoltosa la possibilità di riconciliarne i risultati.

## *Articolo 12*

### *(Classificazione delle spese del bilancio degli organismi qualificati unità locali di amministrazioni pubbliche)*

L'articolo prevede che, per le unità locali delle amministrazioni pubbliche, le amministrazioni vigilanti assicurano il raggiungimento degli obiettivi di cui all'articolo 9, con modalità stabilite con proprio decreto, adottato di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze. Gli schemi di decreto, da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono trasmessi alle Camere per l'espressione del parere da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, da rendere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, i decreti possono comunque essere adottati.

La RT non considera nello specifico il dispositivo.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo fornisce indicazioni affinché la classificazione per missioni e programmi sia adottata anche dagli organismi qualificati come unità locali delle amministrazioni pubbliche attraverso un decreto, adottato di concerto tra le amministrazioni interessate e il Ministero dell'economia e delle finanze, da trasmettere alle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari per l'espressione del parere da rendere entro i termini di legge. Le prescrizioni di tale articolo mirano ad assicurare la piena esaustività all'universo delle amministrazioni pubbliche nell'applicazione del dettato dell'articolo 2, comma 2 della legge 196/2009, garantendo allo stesso tempo che, nel caso degli organismi che sono qualificati come unità istituzionali, l'applicazione della norma venga di fatto demandata all'amministrazione che costituisce l'unità istituzionale, cui le unità locali fanno capo. Il decreto di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze mira a garantire la confrontabilità degli schemi di bilancio con il resto delle amministrazioni pubbliche.

La presenza, all'interno del settore delle amministrazioni pubbliche, di unità istituzionali che adottano il bilancio civilistico ha richiesto che venisse effettuata una specifica previsione per l'applicazione ad esse di schemi articolati per missioni e programmi.

Al riguardo, il contenuto dell'articolo riflette quanto previsto all'articolo precedente per le Amministrazioni interessate dal processo di armonizzazione contabile. Resta comunque da specificare la natura e l'entità delle unità locali rispetto alle Amministrazioni pubbliche coinvolte nell'armonizzazione dei sistemi contabili.

Quanto ai profili metodologici relativi alla integrazione dei sistemi contabili, si rinvia alle osservazioni formulate agli articoli 3-6.

## *Articolo 13*

### *(Società ed enti con bilancio civilistico)*

Il comma 1 stabilisce che le società e gli altri enti ed organismi di cui all'articolo 2, comma 2, lettera *b*), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che adottano la contabilità di tipo civilistico, si conformano a quanto previsto dall'articolo 11 del presente decreto attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

Il comma 2 prevede che tale rappresentazione vada assicurata in sede di redazione del *budget*, o altro documento contabile previsionale, ove previsto da disposizioni di legge o statutarie, conformemente alla riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 16 del presente decreto.

Il comma 3 afferma che la relazione sulla gestione attesta, nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione, le attività riferite a ciascun programma di spesa.

Il comma 4 riferisce che gli organi di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal presente articolo, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo fornisce indicazioni affinché, attraverso un apposito documento, le società ed enti in regime di contabilità civilistica presentino d'ora innanzi un prospetto che riporta la spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte secondo un'aggregazione per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

Il comma 2, in particolare, specifica che tale rappresentazione va assicurata nei documenti contabili previsionali - siano essi rappresentati dal *budget*, ove previsto, o altri documenti secondo le specifiche disposizioni di legge o statutarie delle società e degli enti in oggetto - e che essa deve essere conforme con la rappresentazione di tipo economico, che mira ad assicurare l'effettiva del consolidamento dei dati contabili, con la riclassificazione effettuata attraverso la tassonomia individuata ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera *b*), della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

I successivi commi 3 e 4, prosegue la relazione illustrativa, stabiliscono le regole che mirano ad assicurare la correttezza



dell'applicazione di tali schemi per missioni e programmi individuando, al comma 3, nella relazione sulla gestione il documento contabile che attesta le attività riferite a ciascun programma di spesa e, nel comma 4, affidando agli organi di controllo la vigilanza sull'attuazione della corretta applicazione delle prescrizioni di questo articolo 5, attraverso attestazione nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

**Al riguardo**, si segnala che il dispositivo prevede l'estensione agli enti in contabilità civilistica degli obblighi connessi alla armonizzazione dei sistemi di classificazione dei propri bilanci, consuntivi quanto di previsione, in termini omogenei, per Missioni e Programmi - nonché tramite l'adozione della classificazione COFOG di secondo livello - alla stregua di quanto stabilito per le Amministrazioni in regime di contabilità pubblica.

Ne emerge la necessità di rendere omogenei e trasparenti le risultanze dei bilanci pur "economici" di tali enti, in coerenza con i criteri di classificazione adottati per i documenti degli enti in regime di contabilità pubblica, anche a ragione delle esigenze di comparazione e costruzione dei documenti di contabilità pubblica, oramai elaborati in termini di contabilità nazionale.

Il dettaglio dei passaggi tecnici per l'adozione dei relativi criteri di classificazione per Missioni e Programmi verranno più diffusamente trattati al successivo articolo 16.

#### ***Articolo 14***

##### ***(Codifica dei provvedimenti di spesa)***

Il comma 1 afferma che, al fine di consentire la riferibilità delle singole decisioni di spesa alle articolazioni dei documenti di bilancio indicate all'articolo 11, le amministrazioni pubbliche sono tenute a codificare, con criteri uniformi, i provvedimenti di spesa assunti nella fase di gestione del bilancio.

Il comma 2 stabilisce che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti criteri e modalità per l'attuazione della disposizione di cui al comma 1.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

La relazione illustrativa precisa che l'articolo fornisce indicazioni in merito alla codifica dei provvedimenti di spesa delle amministrazioni pubbliche, stabilendo che esse devono apporre in maniera uniforme un codice ai provvedimenti di spesa assunti durante la fase di gestione del bilancio. Il comma 1, in questo senso, cala nella realtà gestionale del bilancio le indicazioni dell'articolo 3 sulla rappresentazione del bilancio secondo le missioni e i programmi di spesa, rendendo la dimensione della finalità della spesa stessa una caratteristica gestionale e non semplicemente una rappresentazione *extra-contabile* da allegare al bilancio di previsione e a quello consuntivo. Lo strumento attraverso cui individuare i criteri e le modalità per attuare quanto sopra è individuato, al comma 2, in un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottare entro novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto legislativo complessivo sull'armonizzazione dei sistemi contabili.

La lettera b) del comma 2 dell' articolo 2 della legge n. 196/09, richiede la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi stabilite per l'intero settore. In particolare deve essere garantito il raccordo con il piano dei conti integrato che la lettera a) del medesimo comma introduce per la totalità delle amministrazioni pubbliche.

Gli obiettivi sopra citati, ai sensi della legge n. 196/09, devono essere perseguiti in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche. L'articolato proposto introduce pertanto strumenti e regole contabili che consentano il raggiungimento di tali obiettivi con un percorso che prevede una fase transitoria e una situazione a regime.

Il Gruppo per la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati delle amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ha elaborato un modello già sottoposto a sperimentazione, che consente di riconciliare i dati economici a quelli finanziari. Nel testo, peraltro, si prevede, in linea con disposizioni analoghe contenute nello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e loro organismi, un passaggio alle rilevazioni di tali dati con le modalità

SIOPE al momento della sua realizzazione. Ciò posto, tenuto conto della necessità di usufruire in ogni caso nel più breve termine anche dei dati contabili concernenti soggetti a contabilità civilistica e del fatto che la rilevazione SIOPE non è ancora stata estesa a tutte le amministrazioni pubbliche, si adotta un sistema transitorio da parte degli enti ancora non oggetto della rilevazione SIOPE, in grado di fornire le informazioni complessive necessarie per il consolidamento dei conti dei tre sottosettori – centrale, locale e previdenziale – per i quali la stessa legge n. 196/2009 ha previsto l'indicazione dei livelli di deficit, fabbisogno e debito.

Al riguardo, posto che il dispositivo in esame determina semplicemente l'uniformazione delle codifiche "gestionali" ai principi stabiliti all'articolo 8, comma 5, dello schema in esame, ivi compresi gli enti in regime di contabilità civilistica, relativamente alla rappresentazione contabile degli eventi gestionali, in maniera univoca e predeterminata, non vi sono osservazioni.

Si rinvia alle osservazioni formulate sugli articoli 3, 4, 5 e 6.

## TITOLO IV

### AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE IN REGIME DI CONTABILITÀ CIVILISTICA

#### *Articolo 15* *(Destinatari e finalità)*

Il comma 1 prevede che le società e gli altri enti ed organismi di cui all'articolo 2, comma 2, lettera *b*), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che adottano la contabilità di tipo civilistico sono tenuti alla predisposizione di un *budget economico*.

Il comma 2 afferma che per assicurare il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottarsi entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i criteri e le modalità di predisposizione del predetto documento ai fini della raccordabilità con gli equivalenti documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, nonché i termini di trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze per la confluenza nella

banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 3 stabilisce che i soggetti di cui al comma 1, sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità.

**La RT** non considera nello specifico il dispositivo.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo prevede, al comma 1, l'obbligo per le società e gli altri enti ed organismi inseriti nell'elenco delle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità di tipo civilistico della redazione di un *budget* previsionale, avente natura conoscitiva e non autorizzatoria.

Il comma 2 prevede che tale documento sia compilato secondo criteri che saranno definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da adottarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. Tali criteri dovranno consentire di disporre, per quelle amministrazioni pubbliche tenute alla contabilità civilistica, che non sono sottoposte all'obbligo di redazione di un "bilancio preventivo" (o anche "budget"), di informazioni in fase di previsione, raccordabili con quelle prodotte dalle altre amministrazioni pubbliche in sede di redazione del proprio bilancio di previsione.

Il medesimo articolo prevede, altresì, al comma 3, la redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC). La finalità dell'introduzione di tale obbligo è quella di consentire alle amministrazioni di disporre di uno strumento informativo sulla gestione di cassa che fornisca informazioni pienamente coerenti con quelle riportate nel proprio bilancio di esercizio. Tale strumento rappresenta un riferimento essenziale per la verifica della affidabilità delle informazioni fornite con gli strumenti introdotti nell'articolo successivo, in attuazione della lettera b) del citato articolo 2, comma 2, della legge 196/09.

**Al riguardo**, si segnala anzitutto che l'articolo in esame affronta, per gli enti di cui all'articolo 12, cioè gli enti che adottano la contabilità economico-patrimoniale, la questione del passaggio dai dati di contabilità civilistica a quelli propri della contabilità finanziaria ed,

in genere, a quelli utili e "classici" a fini di contabilità pubblica (dati di competenza e di cassa).

In particolare, se, in tal senso, il comma 1 prevede l'obbligo per gli enti in questione di elaborare un *budget* economico secondo le coordinate proprie costi/ricavi, nella accezione ragioneristica del termine, il comma 3 prevede che gli stessi enti siano tenuti anche alla elaborazione annuale di un rendiconto finanziario, in ossequio all'articolo 2428 del codice civile e secondo le indicazioni della situazione di liquidità sulla base delle coordinate formulate dall'O.I.C.<sup>12</sup>.

Il comma 2, poi, prevede che, per assicurare il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze vengano stabiliti i criteri e le modalità di predisposizione del predetto documento predisposto ai fini della raccordabilità con gli equivalenti documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, nonché i termini di trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze per la relativa confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

La particolare enfasi riposta nella elaborazione di dati in chiave finanziaria anche per gli enti in regime di contabilità "civilistica" è chiaramente tesa a favorire l'uniformazione con i documenti previsionali previsti per gli enti "amministrativi" in regime di contabilità finanziaria.

Il tutto risponde all'evidente esigenza di rendere trasparenti e confrontabili le relative risultanze di bilancio in sede di previsione, anche per gli effetti che tali previsioni producono in sede di elaborazione dei documenti di programmazione della finanza pubblica.

È chiaro, infatti, che i dati di bilancio dovranno rendersi confrontabili con le previsioni dei flussi di contabilità nazionale, a seguito delle elaborazioni che verranno effettuate dall'ISTAT, i quali si raccordano con il principio dell'*accrual*, per le componenti gestionali ordinarie o di "funzionamento" della spesa, e con il criterio della "cassa", per le componenti "straordinarie" della gestione, nonché per la spesa in conto capitale.

---

<sup>12</sup> *Organismo Italiano di Contabilità* (O.I.C.) documento n. 14 "Disponibilità liquide".

## *Articolo 16*

### *(Tassonomia degli enti in contabilità civilistica)*

Il comma 1 prevede che, al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), in raccordo con le regole contabili di cui al presente decreto, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 2, comma 2, lettera b), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 15, comma 1, del presente decreto, assicurano, in sede di bilancio d'esercizio la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria, predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria con le regole di riclassificazione di cui al comma 2, in coerenza con quanto stabilito in materia di piano dei conti dal Titolo II del presente decreto.

Il comma 2 prevede che fino all'adozione delle codifiche SIOPE di cui al comma 3, le predette amministrazioni sono tenute a redigere il suddetto documento conformandosi alle regole di riclassificazione ed in termini di cassa stabilite in materia di piano dei conti nel Titolo II, articolo 1, comma 3, del presente decreto. Il conto consuntivo dovrà essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3. Il conto consuntivo, unitamente alle note di commento, è trasmesso, con modalità definite con decreto dirigenziale del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, al Ministero dell'economia e delle finanze per la confluenza nella banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 3 stabilisce che in relazione alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, le società e gli enti di cui all'articolo 15 riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Con l'estensione della rilevazione SIOPE ai soggetti di cui all'articolo 15, non sono tenuti agli adempimenti relativi alla trasmissione dei conti consuntivi, secondo le modalità di cui al comma 2. Ai sensi del comma 11 dell'articolo 77-quater del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, i prospetti dei dati SIOPE costituiscono un allegato obbligatorio del bilancio di esercizio. I soggetti di cui all'articolo 15 assicurano la coerenza dei dati SIOPE con le risultanze del rendiconto finanziario di cui all'articolo 15, comma 3, anche attraverso operazioni di riconciliazione.

Il comma 4 riferisce che i collegi sindacali e di revisione vigilano sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2 attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo reca la tassonomia delle procedure di rielaborazione dei dati contabili in sede di consuntivo, per gli enti in regime di "civilistica", prevedendo, al comma 1, la compilazione, da parte delle singole amministrazioni, di un conto finanziario coerente con l'articolazione del piano dei conti

integrato comune a tutte le amministrazioni prevista dal Titolo II del presente decreto.

Il conto finanziario è costruito da ciascuna amministrazione sulla base delle informazioni riportate nel bilancio di esercizio, in quanto il ricorso al bilancio consolidato avrebbe potuto dare origine a duplicazioni di poste, ed è redatto imputando le operazioni secondo la manifestazione numeraria (cassa). La scelta del solo riferimento alla cassa, deriva dalla oggettiva impossibilità della ricostruzione dei flussi degli enti secondo i concetti di accertamento e impegno previsti, nell'ambito della contabilità finanziaria, dalla registrazione secondo la competenza giuridica. A ciò si aggiunge il fatto che la rappresentazione più adeguata ai fini dell'applicazione del criterio "accrual" adottato dai regolamenti internazionali di contabilità nazionale, è quella riportata dal bilancio di esercizio.

La soluzione a regime, ripresa nel comma 3, consiste nell'adozione del sistema SIOPE da parte della totalità delle amministrazioni tenute al sistema di contabilità civilistica. Tale sistema consente la rilevazione telematica in tempo reale degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери delle amministrazioni pubbliche e la rappresentazione degli stessi secondo codifiche per categoria economica uniformi per gruppi di enti. Tale sistema permette quindi di registrare i flussi finanziari generati dagli enti non solo in fase di rendicontazione ma anche in fase di gestione. La coerenza delle classificazioni SIOPE con i sistemi e gli schemi contabili uniformi introdotti dalla legge n. 196/2009 è assicurata dal previsto adeguamento delle stesse alla struttura del piano dei conti integrato, introdotta dal Titolo II del presente decreto.

Nelle more dell'adozione generalizzata del sistema SIOPE, il comma 2 affida la costruzione del conto finanziario alla applicazione, da parte di ciascun ente, di un sistema di regole di riclassificazione volte a specificare le modalità di trasformazione dei dati del bilancio di esercizio in dati di natura finanziaria coerenti con le modalità previste dal piano dei conti integrato di cui al Titolo II del presente decreto. Le regole di riclassificazione, essendo applicate al bilancio di esercizio, sono attuate esclusivamente in fase di consuntivo. Tali regole saranno stabilite in sede di definizione puntuale della struttura del piano dei conti integrato.

Il comma 4 prevede infine che i collegi sindacali e di revisione vigilino sull'attuazione di quanto previsto dal comma 2 attestando tale

adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all'articolo 47 del D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97.

Al riguardo, si segnala anzitutto che l'articolo in esame affronta, per gli enti interessati in regime di contabilità civilistica, la questione del passaggio dai dati di contabilità civilistica a quelli propri della contabilità finanziaria ed, in genere, a quelli utili e "classici" a fini dell'utilizzo della contabilità pubblica (es. dati di cassa).

In particolare, i commi 1 e 2 prevedono l'obbligo per gli enti in questione della elaborazione annuale di un rendiconto finanziario, in ossequio all'articolo 2428 del codice civile, adottando un sistema di classificazione coerente con quello richiamato al titolo II dello schema in esame.

Il comma 3, poi, stabilisce che gli enti in questione provvedano a riclassificare i dati di bilancio secondo le coordinate indicate dal sistema S.I.O.P.E., come stabilito all'articolo 14, comma 6, della legge di contabilità inoltrando i detti elaborati alla Ragioneria generale dello Stato, e che allorché la rilevazione S.I.O.P.E. sia estesa anche a loro, questi non dovranno più operare l'invio dei consuntivi di cassa al Ministero dell'economia e delle finanze.

La particolare enfasi riposta nelle elaborazioni di dati in chiave finanziaria è chiaramente volta all'estensione di un obbligo strumentale, per gli enti e Amministrazioni in regime contabile civilistico, in termini analoghi a quanto stabilito, invece, per il bilancio dello Stato, dall'articolo 42, comma 1, lettera h), della legge n. 196/2009, ai fini del consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni.

Il tutto per l'evidente esigenza di rendere trasparenti le risultanze di bilancio, già in sede di elaborazione dei documenti di previsione contabilità pubblica, nei riflessi che ne potranno derivare dai relativi flussi, in termini di contabilità nazionale, i quali, come noto si raccordano con il principio della competenza economica (*accrual*), per le componenti gestionali ordinarie o di "funzionamento", mentre con il criterio della "cassa" per le componenti "straordinarie" della gestione, e per la spesa in conto capitale.

Il comma 4 prevede che sia fatto preciso obbligo di sorveglianza, nella materia indicata al comma 2, da parte degli organi di controllo societari, che dovranno tenerne conto nell'ambito della redazione della relazione annuale prevista ai sensi dell'articolo 2429 del codice civile.



**TITOLO V**  
**SISTEMA DI INDICATORI DI RISULTATO SEMPLICI,**  
**MISURABILI E RIFERITI AI PROGRAMMI DI BILANCIO**

*Articolo 17*  
*(Principi generali)*

Il comma 1 prevede che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente decreto, contestualmente al bilancio di previsione e al bilancio consuntivo, presentano un documento denominato '*Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio*', d'ora in avanti denominato '*Piano*', al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati.

Il comma 2 afferma che il *Piano* illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti.

Il comma 3 prevede che il *Piano* è coerente e si raccorda al sistema di obiettivi e indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi della legge 4 marzo 2009, n. 15, e dei successivi decreti attuativi e, nel caso delle amministrazioni centrali dello Stato, corrisponde alle note integrative disciplinate dall'articolo 21, comma 11, lettera a), e dall'articolo 35, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 4 riferisce che, al fine di assicurare il consolidamento e la confrontabilità degli indicatori di risultato, le amministrazioni vigilanti definiscono, per le amministrazioni pubbliche di loro competenza, comprese le unità locali di cui all'articolo 1, il sistema minimo di indicatori di risultato che ciascuna amministrazione ed unità locale deve inserire nel proprio *Piano*; tale sistema minimo è individuato con decreto del Ministro competente d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo reca la descrizione del principale documento denominato "Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio" e ne stabilisce il raccordo con i sistemi di misurazione delle performance previsti dalla legge 4 marzo 2009, n. 15, e dei successivi decreti attuativi (D.leg.vo n. 150/2009).

In proposito, rileva che l'articolo 2, comma 2 alla *f*), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevede la definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi dei bilanci delle pubbliche amministrazioni.

Seguendo un approccio riconducibile alle pratiche di performance *budgeting* in uso in diversi altri paesi, sono stati specificati gli usi del sistema di indicatori adottato e i requisiti minimi a cui si deve rispondere tenendo in conto le seguenti considerazioni:

- la definizione di obiettivi misurabili e il monitoraggio del loro andamento nel corso del tempo serve a chiarire le finalità ultime perseguite con la spesa di ciascuna amministrazione e il livello di intervento previsto e poi effettivamente raggiunto. In tal senso, il sistema di indicatori non è direttamente desumibile dalle attività di controllo di gestione (né utilizzabile per tale scopo) e deve riferirsi ad aggregazioni funzionali (i programmi o altre aggregazioni nel caso in cui i programmi non siano ancora stati definiti);

- numerose disposizioni legislative susseguitesesi nel corso degli anni nello stesso ambito sono state nella maggiore parte dei casi disattese o attuate in maniera insoddisfacente e appare utile, nel caso delle amministrazioni centrali, semplificare e coordinare la mole di adempimenti sovrapposti;

- si rende necessario un coordinamento con le disposizioni che derivano dall'attuazione del piano delle performance per tutte le amministrazioni pubbliche e del monitoraggio della convergenza agli obiettivi di servizio previsti nell'ambito del federalismo fiscale nel caso delle amministrazioni regionali, provinciali e comunali;

- i requisiti minimi imposti dovrebbero essere coerenti con la metodologia già indicata per la compilazione delle Note Integrative al bilancio dello Stato delle Amministrazioni.

**Al riguardo**, occorre sottolineare che il tema degli indicatori di risultato, oltre ad essere espressamente previsto dalla legge delega n. 196/2009, all'articolo 1, comma 2, lettera *f*) per i profili in esame, costituisce uno dei profili innovativi della nuova legge di contabilità anche per la riforma del bilancio dello Stato, oltre che per la nuova disciplina dei documenti di analisi, revisione e controllo della spesa pubblica e delle politiche pubbliche ivi stabilita.

Si rammentano, in proposito, gli articoli 21, comma 11, nonché le indicazioni di cui agli articoli 35, 39 40 e 41 della legge di contabilità.

In proposito, occorre aggiungere che anche la riforma del pubblico impiego di cui al decreto legislativo n. 150/2009 prevede nell'ambito della nuova disciplina della valutazione delle

*performances* delle amministrazioni, la definizione di puntuali indicatori che ne misurino i risultati raggiunti<sup>13</sup>.

Sulla materia, sembrerebbe sin d'ora necessario un supplemento informativo che delinei il quadro metodologico di massima entro cui dovrà realizzarsi l'obbligo della previsione di indicatori di risultato anche per la disciplina contabile e di bilancio, con il chiarimento in merito alla specifica adattabilità di tale modello di misurazione in rapporto ai diversi comparti amministrativi che saranno contemplati dal decreto in esame<sup>14</sup>.

## *Articolo 18*

### *(Pubblicità del sistema di indicatori)*

Il comma 1 prevede che il piano è parte integrante dei documenti di bilancio di ciascuna amministrazione. Esso viene divulgato attraverso pubblicazione sul sito *internet* istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione accessibile dalla pagina principale (*home page*): trasparenza, valutazione e merito.

Il comma 2 afferma che gli enti vigilati e le unità locali di cui all'articolo 17, comma 4, trasmettono il Piano annualmente, unitamente al documento di previsione e al bilancio consuntivo, al Ministero vigilante per il consolidamento ed il monitoraggio degli obiettivi connessi all'azione pubblica, nonché alla Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche ai fini del coordinamento con il piano delle *performance* previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

**La RT** non considera il dispositivo nello specifico.

**La relazione illustrativa** dichiara che l'articolo indica le modalità relative alla pubblicità del Piano nonché i soggetti istituzionali ai quali tale Piano deve essere trasmesso ai fini del consolidamento e del monitoraggio degli obiettivi.

---

<sup>13</sup> CIVIT, "Definizione dei sistemi di misurazione e valutazione della performance", delibera n. 104/2010.

<sup>14</sup> In proposito, basti considerare che la platea delle Amministrazioni pubbliche non territoriali comprende sia le Amministrazioni centrali che i grandi enti del parastato, così come una serie di soggetti che invece operano in regime di mercato. E' chiaro, in proposito, che l'esercizio di attività nell'ambito dei servizi cd. "indivisibili" o pubblici "puri", presenterà implicazioni assai diverse rispetto all'utilizzo del metodo degli indicatori per quelle "Amministrazioni" (S13) che si trovino ad operare invece in settori contraddistinti dall'offerta di beni e servizi "divisibili" forniti in regime di concorrenza con altri operatori.

Al riguardo, l'articolo reca la mera indicazione di un obbligo connesso alla trasparenza e alla pubblicità. Pertanto, non vi sono osservazioni.

## *Articolo 19*

### *(Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio)*

Il comma 1 riferisce che il *Piano* illustra le principali finalità perseguite attraverso i programmi di spesa del bilancio in termini di livello, copertura e qualità dei servizi erogati, ovvero, l'impatto che i programmi di spesa, unitamente a fattori esogeni, intendono produrre sulla collettività, sul sistema economico e sul contesto di riferimento.

Il comma 2 afferma che ciascuna finalità è caratterizzata da uno o più obiettivi significativi che concorrono alla sua realizzazione.

Per ciascun programma, il Piano fornisce: *a)* una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti che consente di individuare i potenziali destinatari o beneficiari del servizio/intervento e la sua significatività; *b)* il triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione; *c)* uno o più indicatori che consentono di misurare l'obiettivo e monitorare la sua realizzazione.

Il comma 3 prevede che per ciascun indicatore, il Piano fornisce: *a)* una definizione tecnica che consenta di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento; *b)* 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; *c)* il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore; *d)* il valore 'obiettivo' ossia il risultato atteso dell'indicatore con riferimento alla tempistica di realizzazione; *e)* l'ultimo valore effettivamente osservato dell'indicatore.

Il comma 4 stabilisce che il Piano individua, inoltre, specifiche azioni avviate dall'amministrazione per consolidare il sistema di indicatori di risultato disponibili.

La RT non considera il dispositivo nello specifico.

La relazione illustrativa segnala che l'articolo provvede alla elencazione dei requisiti minimi necessari per la redazione del Piano, con particolare in riferimento alle informazioni essenziali che il Piano deve illustrare per ciascun programma e per ciascun indicatore utilizzato.

Al riguardo, appare utile un breve riflessione sul tema degli indicatori, che sia mirata a porre in luce le rilevanti questioni metodologiche che sorgono per la loro costruzione.

A tal fine, appare di peculiare valore metodologico l'esperienza già avviata in tal senso per il bilancio dello Stato.

In proposito, al fine di agevolare la compilazione delle note integrative che lo accompagnano, il bilancio di previsione per l'anno 2011 e per il triennio 2011-2013 fornisce alcuni esempi di indicatori di bilancio, in linea con quanto già predisposto nell'allegato A alla circolare RGS n. 28/2010 in merito a "Previsioni di bilancio per l'anno 2011 e per il triennio 2011-2013".

Per le Missioni e i Programmi del bilancio dello Stato previsti nel 2011 ivi sono infatti previsti indicatori che illustrano il grado di realizzazione fisica degli obiettivi, di risultato (*output*) e di impatto (*outcome*) corredati da informazioni relative alla descrizione dell'indicatore, al metodo di calcolo, all'unità di misura e alla fonte del dato.

Il comma 2 in esame prevede che, per ciascun programma, il Piano debba fornire anzitutto una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti che consenta di individuare i potenziali destinatari o beneficiari del servizio/intervento nonché la sua significatività e l'indicazione del triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione, nonché uno o più indicatori che consentano di misurare l'obiettivo e monitorare la sua realizzazione.

Per contro, il comma 3 si sofferma sull'articolazione del piano riferendo che, per ciascun indicatore, il Piano debba illustrare anzitutto una definizione tecnica che consenta di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento, oltre ad ogni informazione indispensabile al calcolo e al raffronto con parametri idonei a verificarne la qualità della misurazione<sup>15</sup>.

Nel complesso, ferma restando la validità delle indicazioni metodologiche, sostanzialmente analoghe a quelle formulate anche agli articoli 5, 9, 10 e 11 del decreto legislativo n. 150/2009 in tema di Piano delle *performance* per la misurazione delle prestazioni dei dipendenti pubblici, non vi è nulla da osservare.

---

<sup>15</sup> In tal senso, è stabilito che debba essere illustrato il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore e il valore 'obiettivo' ossia il risultato atteso dell'indicatore con riferimento alla tempistica di realizzazione, nonché l'ultimo valore effettivamente osservato dell'indicatore.

## *Articolo 20*

### *(Monitoraggio degli obiettivi e indicatori)*

Il comma 1 prevede che alla fine di ciascun esercizio finanziario e in accompagnamento al bilancio consuntivo, il Piano sia integrato con le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati attesi e le motivazioni degli eventuali scostamenti. I destinatari e le modalità di divulgazione sono disciplinate secondo i criteri stabiliti dall'articolo 18.

Il comma 2 stabilisce che, ai fini del monitoraggio del Piano, gli obiettivi e gli indicatori selezionati, nonché i valori 'obiettivo' ossia i risultati attesi, per l'esercizio finanziario di riferimento e per l'arco temporale pluriennale sono i medesimi di quelli indicati nella fase di previsione. Il Piano viene aggiornato in corrispondenza di ogni nuovo esercizio di bilancio sia tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori, sia tramite l'aggiornamento dei valori 'obiettivo', sia tramite la soppressione di obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.

La RT non considera il dispositivo nello specifico.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo stabilisce le modalità per il monitoraggio degli obiettivi e dei relativi indicatori nonché quelle per il loro aggiornamento.

Al riguardo, si rinvia alle riflessioni riportate a margine dell'articolo 19.

## *Articolo 21*

### *(Ulteriori disposizioni)*

L'articolo prevede che, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottare entro il 31 dicembre 2011, siano definite le linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori ai fini della misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio. Con il medesimo decreto sono individuate le modalità per gli eventuali aggiornamenti delle stesse linee guida generali.

La RT non considera il dispositivo nello specifico.

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo 21 rinvia all'adozione di un successivo Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare entro il 31 dicembre 2011, che dovrà definire le

Linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione del Piano.

Al riguardo, considerato il tenore procedurale del dispositivo, non vi sono osservazioni.

Ad ogni modo, andrebbe valutata l'opportunità di stabilire che le Linee guida per la definizione degli indicatori debbano prevedere il diretto coinvolgimento del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

## TITOLO VI DISPOSIZIONI FINALI

### *Articolo 22*

#### *(Termini di approvazione dei bilanci)*

Il comma 1 afferma che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *a*), del presente decreto approvano: *a*) il bilancio di previsione o il *budget* economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente; *b*) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo, fatto salvo il termine stabilito per il rendiconto generale dello Stato all'articolo 35, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 2 riferisce che le amministrazioni pubbliche di cui al presente decreto trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'articolo 12, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 3 afferma che gli enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti ad approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante, deliberano il bilancio di previsione entro il termine del 31 ottobre dell'anno precedente. Il rendiconto o il bilancio di esercizi degli enti di cui al presente comma, viene deliberato entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo ed approvato dall'Amministrazione vigilante competente entro il termine del 30 giugno.

La RT non considera il dispositivo nello specifico.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo individua i termini per l'approvazione del bilancio.

Al riguardo, considerando il tenore meramente procedurale del dispositivo in esame, nulla da osservare.



Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url  
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>