

XVI legislatura

**Schema di decreto legislativo  
recante disposizioni in materia di  
armonizzazione dei sistemi  
contabili e degli schemi di bilancio  
delle Regioni, degli enti locali e  
dei loro enti ed organismi  
(Atto del Governo n. 339)**

Maggio 2011  
n. 46



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 PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER LE REGIONI A STATUTO ORDINARIO E GLI ENTI LOCALI</b> .....	<b>1</b>
<i>Articolo 1 (Oggetto e ambito di applicazione)</i> .....	1
<i>Articolo 2 (Adozione di sistemi contabili omogenei)</i> .....	3
<i>Articolo 3 (Principi contabili generali e applicati)</i> .....	6
<i>Articolo 4 (Piano dei conti integrato)</i> .....	15
<i>Articolo 5 (Definizione della transazione elementare)</i> .....	18
<i>Articolo 6 (Struttura della codifica della transazione elementare)</i> ..	19
<i>Articolo 7 (Modalità di codificazione delle transazioni elementari)</i> .	19
<i>Articolo 8 (Adeguamento SIOPE)</i> .....	21
<i>Articolo 9 (Il sistema di bilancio)</i> .....	22
<i>Articolo 10 (Bilanci di previsione finanziari)</i> .....	24
<i>Articolo 11 (Schemi di bilancio)</i> .....	30
<i>Articolo 12 (Omogeneità della classificazione delle spese)</i> .....	33
<i>Articolo 13 (Definizione del contenuto di missione e programma)</i> ...	36
<i>Articolo 14 (Criteri per la specificazione e classificazione delle     spese)</i> .....	38
<i>Articolo 15 (Criteri per la specificazione e la classificazione delle     entrate)</i> .....	40
<i>Articolo 16 (Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)</i> .....	41
<i>Articolo 17 (Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)</i> .....	42
<i>Articolo 18 (Termini di approvazione dei bilanci)</i> .....	45
<b>TITOLO II PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER IL SETTORE SANITARIO</b> .....	<b>46</b>
<i>Articolo 19 (Oggetto e ambito di applicazione)</i> .....	46
<i>Articolo 20 (Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle     risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali)</i> .....	48
<i>Articolo 21 (Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità)</i> ..	51

<i>Articolo 22 (Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni a statuto ordinario nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione).....</i>	<i>52</i>
<i>Articolo 23 (Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale) .....</i>	<i>54</i>
<i>Articolo 24 (Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione) .....</i>	<i>55</i>
<i>Articolo 25 (Bilancio preventivo economico annuale) .....</i>	<i>56</i>
<i>Articolo 26 (Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN) .....</i>	<i>57</i>
<i>Articolo 27 (Piano dei conti) .....</i>	<i>62</i>
<i>Articolo 28 (Norme generali di riferimento) .....</i>	<i>62</i>
<i>Articolo 29 (Principi di valutazione specifici del settore sanitario) .</i>	<i>63</i>
<i>Articolo 30 (Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN) .....</i>	<i>71</i>
<i>Articolo 31 (Adozione del bilancio d'esercizio).....</i>	<i>72</i>
<i>Articolo 32 (Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale)</i>	<i>73</i>
<i>Articolo 33 (Tassonomia per gli enti in contabilità civilista).....</i>	<i>76</i>
<i>Articolo 34 (Aggiornamento schemi tecnici).....</i>	<i>77</i>
<b>TITOLO III DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE .....</b>	<b>78</b>
<i>Articolo 35 (Sperimentazione).....</i>	<i>78</i>
<i>Articolo 35-bis (Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano) .....</i>	<i>81</i>
<i>Articolo 36 (Disposizioni finali ed entrata in vigore) .....</i>	<i>82</i>

## **PREMESSA**

La RT afferma che lo schema di decreto legislativo in esame reca esclusivamente norme di carattere ordinamentale prive di effetti finanziari per la finanza pubblica.

Tale provvedimento, aggiunge la RT, è sostanzialmente finalizzato a disciplinare i principi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro enti ed organismi strumentali, nonché del settore sanitario, 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.

La ricognizione che segue, assume pertanto che, per ciascun articolo, non è riportata alcuna valutazione, né stima di "massima" del prevedibile impatto finanziario, certificata da parte della Ragioneria Generale dello Stato.

## **TITOLO I**

### **PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER LE REGIONI A STATUTO ORDINARIO E GLI ENTI LOCALI**

#### *Articolo 1*

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

Il comma 1 qualifica le norme contenute nel presente schema di decreto come principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione.

Il comma 2 stabilisce che le regioni a statuto ordinario con legge adeguino i propri ordinamenti alle disposizioni del presente schema di decreto.

Il comma 3 determina l'oggetto e l'ambito di applicazione del Titolo I del presente schema di decreto che contiene principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni a statuto ordinario, degli enti locali di cui all'articolo 2, del decreto legislativo n. 267 del 2000 (comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni) e dei loro enti ed organismi strumentali, esclusi gli enti del settore sanitario disciplinati al Titolo II del presente schema di decreto.

Il comma 4 rimette ai decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009 l'identificazione delle tipologie di soggetti giuridici rientranti tra gli enti ed organismi strumentali cui applicare le disposizioni in esame in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio.

Il comma 5 rimanda alle disposizioni del Titolo II la disciplina degli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo individua l'oggetto e l'ambito di applicazione del titolo I stabilendo che i principi di armonizzazione ivi contenuti si applicano ai sistemi contabili e agli schemi di bilancio delle Regioni e delle Province autonome, degli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti del settore sanitario cui si applicano le disposizioni di cui al titolo II. Si prevede, poi, che le Regioni adeguano con legge i propri ordinamenti contabili ai predetti principi.

**Al riguardo**, si evidenzia che l'ambito di applicazione dei principi di armonizzazione contenuti nel presente schema di decreto risulta in parte indefinito. Infatti, tali principi oltre ad applicarsi alle regioni a statuto ordinario, ai comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate e unioni di comuni, dovranno estendersi anche in favore degli enti ed organismi strumentali dei citati enti, la cui individuazione è rimessa alla successiva emanazione di uno o più decreti legislativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009. L'obiettivo di consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche e la soddisfazione dell'esigenza di informazione connessa all'attuazione del federalismo fiscale sembra, quindi, in parte dipendere dal grado di estensione dell'applicazione dei principi di armonizzazione agli enti ed organismi strumentali degli enti territoriali.

Si segnala che gli attuali sistemi contabili delle regioni e degli enti locali sono disciplinati, rispettivamente, dal decreto legislativo n. 76 del 2000 e dal decreto legislativo n. 267 del 2000.

## *Articolo 2*

### *(Adozione di sistemi contabili omogenei)*

I commi 1 e 2 stabiliscono che le Regioni a statuto ordinario e i loro enti strumentali che adottano la contabilità finanziaria, gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (ora innanzi TUEL) e i loro enti strumentali che adottano la contabilità finanziaria, accanto alla contabilità finanziaria adottano, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale. Entrambi i sistemi devono garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il comma 3 stabilisce che le aziende speciali e le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del TUEL e gli altri organismi strumentali delle Regioni a statuto ordinario e degli enti locali di cui all'articolo 2 del TUEL debbano adottare il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

Il comma 4 prevede, in prospettiva del passaggio al bilancio di sola cassa per il bilancio dello Stato, anche per le regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali la graduale introduzione, previa apposita sperimentazione, dell'applicazione del bilancio finanziario anche di cassa.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** evidenzia che l'articolo pone norme in materia di sistemi contabili omogenei prevedendo che le Regioni, gli enti locali e i relativi enti strumentali in contabilità finanziaria adottino la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Si procederà alla graduale estensione dell'applicazione del bilancio finanziario di sola cassa alle predette amministrazioni a seguito degli esiti della sperimentazione del passaggio al bilancio di sola cassa per il bilancio dello Stato.

**Al riguardo**, occorre rilevare che le norme del TUEL relative agli enti locali già prevedono accanto al sistema di contabilità finanziaria, la graduale introduzione di un sistema di contabilità economica, da affiancare al primo. La considerazione di entrambi gli aspetti

economico e finanziario della gestione porta anche alla rilevazione dell'aspetto patrimoniale della gestione. Si rammenta in proposito che la osservazione dell'aspetto finanziario della gestione porta a rilevare le variazioni intervenute nel denaro, nei crediti e nei debiti, mentre l'osservazione dell'aspetto economico conduce alla rilevazione dei ricavi e dei costi misurati da variazioni finanziarie ma anche da variazioni intervenute nel patrimonio.

Peculiarità dell'aspetto economico è la rilevazione dei componenti positivi e negativi di reddito non misurati da variazioni finanziarie dell'esercizio e dei componenti positivi e negativi di reddito sospesi, al fine di determinare i costi e i ricavi di competenza economica di un dato esercizio finanziario.

Occorre evidenziare che l'articolo 232 del TUEL non impone agli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, un sistema di contabilità specifico ma lascia liberi gli enti di adottare quello che ritengono più idoneo per le proprie esigenze. Al fine di facilitare gli operatori degli enti locali nella procedura di ricostruzione dei valori economici e patrimoniali, l'articolo 229 del TUEL ha introdotto il cd. "prospetto di conciliazione" che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, consente il raggiungimento del risultato finale economico.

In sintesi, gli enti locali nella scelta del modello contabile da adottare possono optare fra tre possibili soluzioni: un sistema di contabilità finanziaria estesa che attua la dimensione economico/patrimoniale dal conto del bilancio, attraverso l'elaborazione del prospetto di conciliazione; un sistema integrato in cui i dati della contabilità finanziaria alimentano quelli della contabilità economica; un sistema di contabilità parallele, in cui i tipi di rilevazioni sono autonomi e privi di collegamenti formali. In tale ultimo caso la contabilità economico/patrimoniale è tenuta attraverso il metodo della partita doppia.

Le regioni rispetto agli enti locali, godendo di una maggiore autonomia, sono pervenute, relativamente ai propri sistemi contabili, ad una minore integrazione ed omogeneizzazione. Lo stesso legislatore (art. 34 del decreto legislativo n. 76 del 2000) lascia libere le regioni di determinare mediante legge regionale la disciplina per la formazione e la struttura del bilancio regionale e le procedure di gestione del bilancio medesimo.



Con riferimento all'adozione, da parte degli enti ed organismi strumentali degli enti territoriali, del medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte, si rileva che la disposizione sembra finalizzata a rendere più facile il procedimento di consolidamento dei conti del "gruppo ente territoriale". Infatti, ciò che attualmente impedisce una lettura sia analitica che complessiva delle gestioni, nonché una rendicontazione efficace e un'appropriata confrontabilità, è la coesistenza nel gruppo di sistemi contabili differenti. Nessuna informazione però sulle modalità, i tempi e i costi con cui tale adeguamento dovrà avvenire è fornita dalla norma e dai relativi allegati. Sul punto si rammenta che in genere tali enti e organismi strumentali, se costituiti in forma societaria, adottano un modello di contabilità generale. Pur non disconoscendo che l'estensione a tali enti di sistemi contabili finanziari facilita la tracciabilità dei flussi finanziari e la verifica del rispetto dei vincoli finanziari imposti alla finanza pubblica, appare però utile fornire ulteriori informazioni relativamente alla procedura che sarà adottata e ai relativi risvolti finanziari.

Relativamente alla graduale introduzione per le regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali, dell'applicazione del bilancio finanziario anche di cassa, andrebbe chiarito se la norma sia da interpretare nel senso evidenziato dalla relazione illustrativa come graduale estensione dell'adozione del bilancio finanziario di sola cassa o, diversamente, consenta la permanenza del doppio criterio di competenza giuridica/cassa. Si evidenzia che il comma 4 del presente articolo è stato oggetto di modifiche nei vari passaggi istituzionali prima dell'esame in Parlamento e l'iniziale riferimento al "bilancio finanziario di sola cassa" è stato sostituito con quello del "bilancio finanziario anche di cassa".

In proposito, con riferimento al bilancio dello Stato, si rammenta che la legge n. 39 del 2011 dispone tra l'altro il mantenimento del bilancio di competenza e la delega al Governo ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa. A tale scopo è prevista la previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria, nonché la previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase

temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese<sup>1</sup>.

### *Articolo 3*

#### *(Principi contabili generali e applicati)*

Il comma 1 dispone che le regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali conformino la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai principi contabili definiti in seguito alla sperimentazione di cui all'articolo 35.

L'allegato 1 elenca i seguenti 18 principi generali o postulati:

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Inoltre l'allegato 1 procede ad una breve definizione di ciascuno dei suddetti principi.

Il comma 2 stabilisce che gli enti strumentali delle regioni a statuto ordinario e degli enti locali che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai principi del codice civile.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

---

<sup>1</sup> Cfr. audizione della Corte dei Conti presso l'apposita Commissione bicamerale del 17 maggio u.s., laddove si fa rilevare che "va rivista, invece, l'ulteriore apposita sperimentazione, da condurre sulla base di quella previamente realizzata per il bilancio dello Stato, relativa alla graduale estensione del bilancio di sola cassa alle Amministrazioni territoriali. La relativa prescrizione, contenuta nell'art. 2, comma 4, deve intendersi, infatti, caducata per effetto dell'intervenuta conferma, ad opera della recente legge di adeguamento della riforma contabile ai nuovi vincoli europei, del doppio bilancio, di competenza e di cassa, quest'ultimo da potenziare".

La relazione illustrativa sottolinea che la norma prevede che le Regioni, le Province autonome, gli enti locali e i relativi enti strumentali conformino la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 al presente decreto, concernenti, tra l'altro, la definizione dei postulati di competenza finanziaria ed economica, oltre che ai principi contabili applicati che verranno definiti con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009. Per gli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale si applicano i principi contabili generali di cui all'allegato 1 e i principi del codice civile.

Al riguardo, preliminarmente si rammenta che i principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che stabiliscono l'individuazione dei fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori nel sistema di bilancio, funzionale allo svolgimento dei processi di programmazione e controllo.

I principi contabili si distinguono in principi contabili generali o postulati e principi contabili applicati. I primi costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio. I principi contabili applicati specificano i singoli istituti definiti nell'ordinamento ed identificano i corretti adempimenti in coerenza con le indicazioni generali dei postulati. La finalità dei principi contabili, generali ed applicati, è quella di consentire a tutti gli operatori coinvolti, sia di governo che di amministrazione, di ottemperare con professionalità alle proprie responsabilità.

Attualmente i postulati di bilancio in parte si ricavano dalla normativa (art. 162 del TUEL) in parte si desumono dall'ordinamento.

Rispetto a quelli già presenti nell'ordinamento l'allegato 1 rende espliciti ulteriori principi.

Il principio della **annualità** impone anzitutto che i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, siano predisposti con cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare.

Quello della **unità**, così come proposto dalla schema in esame, statuisce che la singola amministrazione pubblica è una entità

giuridica unica e unitaria. E' unico e unitario il suo bilancio di previsione, il suo rendiconto e bilancio d'esercizio. Il complesso unitario delle entrate finanzia l'amministrazione pubblica ed ha la funzione di sostenere la totalità delle sue spese durante la gestione. E' stabilito infine che i documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa.

Tale definizione ricalca quella già prevista dal n. 31 dei principi contabilità elaborati dall' Osservatorio sulla contabilità e la finanza degli enti locali del Ministero dell'Interno, in cui si prevede, similmente, che l'ente locale è una entità giuridica unitaria, così come unitario deve essere il suo bilancio di previsione ed il rendiconto. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa e il complesso delle entrate è destinato a finanziare l'ente pubblico e serve a far fronte al complesso delle sue spese<sup>2</sup>.

Altro principi che merita segnalazione è quello della **universalità**, per cui si prevede che il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio. Viene inoltre stabilito che sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative - che non abbiano autonomia gestionale - che non transitano nel bilancio. E' previsto infine che le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, sono ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

La definizione è analoga nel contenuto dispositivo a quella prevista dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità del Ministero dell'Interno, in cui si prevede che é necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili

---

<sup>2</sup> MINISTERO DELL'INTERNO, Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, *Finalità e postulati dei principi contabili per gli enti locali*, testo approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008, disponibile sul sito *internet* del dicastero.

all'ente (locale), al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente. Il principio già vigente prevede infatti che sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dall'ente locale o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio e che le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'ente entro i termini dell'esercizio<sup>3</sup>.

Altro principio essenziale è quello della **integrità**, per cui l'Allegato prevede che nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate siano iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese sono iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite. Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, ivi compresi i valori economici e le grandezze patrimoniali contenute nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Per contro, pur analogo nella sostanza, appare invece più puntuale, almeno sotto il profilo contabile, la definizione datane dall'Osservatorio, allorché si prevede espressamente che il principio dell'Integrità debba rappresentare un rafforzamento, in chiave formale, di quanto dettato dal principio dell'universalità. In merito, si stabilisce che nel bilancio di previsione e nel conto del bilancio non vi debbano essere compensazioni di partite, ponendo il divieto di iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate<sup>4</sup>.

Un'annotazione a sé va riferita in merito anche il principio della **veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità**, per cui l'Allegato 1 allo schema in esame prevede che:

a) quanto alla veridicità, esso principio trova fondamento nella regola secondo cui la ricerca dei dati di bilancio deve essere ispirata alla rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. La definizione prevede che il principio della veridicità si applica ai documenti di rendicontazione e alla gestione, nonché ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (eventualmente anche economici) generati dalle

---

<sup>3</sup> *Ibidem.*

<sup>4</sup> *Ibidem.*

operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Sono da evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che sono valutate, invece, secondo una rigorosa analisi di controllo. E' previsto che, al fine di una corretta interpretazione del principio della veridicità, ci si debba attenere all'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità), per cui il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono gli altri postulati e i principi contabili generali del bilancio<sup>5</sup>;

b) quanto al principio dell'attendibilità, detto principio è applicabile ai documenti contabili di programmazione e previsione nonché al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione. E' previsto inoltre che il principio sia esteso ai documenti descrittivi ed accompagnatori, per cui un'informazione contabile è da ritenersi attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa<sup>6</sup>;

c) quanto al principio della correttezza, esso viene esteso anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui è informato l'intero sistema di bilancio, anche se non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni amministrazione pubblica. E' stabilito che il principio della correttezza sia applicato altresì alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica;

d) quanto alla chiarezza, è stabilito che il sistema di bilancio deve essere improntato alla chiarezza e perciò presenta una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (principio della chiarezza e comprensibilità). È espressamente previsto che i principi della chiarezza o della comprensibilità siano rafforzativi del principio base della veridicità<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Il principio di veridicità postula che le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario e patrimoniale, sono sostenute, inoltre, da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti.

<sup>6</sup> L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme consente di effettuare razionali e significative comparazioni nei tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

<sup>7</sup> In proposito, costituisce una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio l'essere le medesime prontamente comprensibili dagli utilizzatori ed essere in grado di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori

L'Allegato 1 conclude affermando che i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e gli altri principi allo stesso collegati, non acquisiscono il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

Nel complesso, alla luce delle definizioni date e del quadro delle indicazioni di metodo per il raccordo del principio di veridicità con i principi della chiarezza e comprensibilità fornite dallo schema in esame, le definizioni fornite appaiono più complete ed esaustive di quelle rinvenienti nella elaborazione dei principi predisposta dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali<sup>8</sup>, ivi fornendosi infatti indicazioni più chiare e circoscritte, oltre che più incisive, in ordine ai canoni operativi con cui declinare il tema della veridicità nell'esercizio della funzione contabile e di bilancio.

Ciò è dimostrato dalla espressa previsione conclusiva riportata in Allegato 1, per cui i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e gli altri principi allo stesso collegati non dovranno acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile

Per contro, i principi contabili vigenti per gli enti locali prevedono che il legislatore, ricorrendo al termine «veridicità», abbia fatto mero riferimento al principio internazionale del *true and fair view*, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la prescrizione di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e il risultato economico dell'esercizio, limitandosi a prevedere che il principio della veridicità non si debba applicare solo ai documenti di rendicontazione, ma anche a quelli di previsione nei quali è da intendersi come indicazione circa la "rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento".

Inoltre, si segnalano per la loro pregnanza anche il principio della continuità e della costanza, il principio dell'equilibrio di bilancio

---

possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio, tra l'altro, mira a facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio è corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

<sup>8</sup> MINISTERO DELL'INTERNO, op. cit.

(che ingloba quello già presente del pareggio finanziario) e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

**Il principio della continuità e costanza** si fonda sul presupposto della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. In particolare, il sistema contabile deve fondarsi su criteri tecnici e di stima in grado di continuare ad essere valido nel tempo. Né si può prescindere dalla costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari. Il suddetto principio se correttamente applicato garantisce la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione e della rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali.

**Il principio dell'equilibrio di bilancio** ha una portata applicativa più ampia rispetto al principio del pareggio finanziario contemplato dalle norme di contabilità pubblica. Secondo quanto riportato nell'allegato 1 il rispetto del principio di pareggio finanziario non è sufficiente a soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione, in quanto esso riguarda solamente il pareggio complessivo di competenza e di cassa mentre occorre perseguire anche il pareggio economico e patrimoniale sia nella fase previsionale, sia in quella gestionale che nella fase di rendicontazione.

**Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma** fa emergere la necessità che i fatti contabili siano rilevati in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

Tra i principi generali o postulati considerati dalla norma si segnala inoltre **il principio della competenza finanziaria**, che sembra suscettibile di recare notevoli innovazioni rispetto a quanto finora stabilito nell'ordinamento contabile.

Infatti, si afferma che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Precisamente l'accertamento è imputato contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza; analogamente l'impegno viene imputato all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva



viene a scadenza. Tale circostanza, in particolare sul fronte delle entrate, dovrebbe escludere che in un determinato esercizio finanziario si possa procedere all'accertamento di entrate future in quanto ciò potrebbe dare luogo ad un'anticipazione di impieghi e dei relativi oneri senza che si sia verificato la condizione giuridica per l'accertamento dell'entrata. In tal modo dovrebbe quindi essere scongiurato il pericolo di creare squilibri finanziari nel corso dell'esercizio.

Analogamente anche per l'impegno sembra profilarsi una innovazione rispetto a quanto sancito dal TUEL (art. 183) e dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, che individuano l'impegno di spesa nella fase in cui, nascendo una obbligazione giuridicamente perfezionata, viene determinata la somma da pagare o l'obbligo a pagare. Anche in questo caso per alcune tipologie di spesa (a pagamento differito) l'impegno, secondo il nuovo principio, potrebbe essere assunto non nell'esercizio finanziario in cui sorgerà il titolo giuridico (aggiudicazione di fornitura di beni e servizi), ma in quello successivo quando il debito dell'amministrazione viene a scadere (fattura con dilazione del pagamento)<sup>9</sup>.

Sul punto appare necessario un qualche chiarimento preliminare, sia per le implicazioni che tale innovazione potrebbe avere sulla costruzione dei bilanci sia sulle conseguenze sulla gestione delle fasi delle entrate e della spesa. Si pensi ad esempio per alcune tipologie di spesa alla successione temporale della fase dell'impegno con quella della liquidazione. Non di meno andrebbe assicurato che dalla modifica non derivi una riduzione di garanzie nei confronti dei contraenti degli enti il cui credito in alcuni casi, finché non giunge a scadenza, sembra non creare un vincolo su eventuali stanziamenti di bilancio a loro favore e quindi la certezza della disponibilità di risorse finanziarie nei loro confronti. Tale circostanza potrebbe portare ad un peggioramento delle condizioni contrattuali nei confronti della pubblica amministrazione e, di conseguenza, a parità di condizioni, ad una maggiore onerosità dei contratti in esame.

Si evidenzia inoltre che dall'introduzione dei suddetti principi potrebbero derivare una serie di adeguamenti alle procedure contabili

---

<sup>9</sup> Si pensi ad una fornitura di cancelleria effettuata nel mese di dicembre con la contestuale emissione di una fattura da pagare a 60 gg.. L'assunzione dell'impegno dovrà avvenire nell'esercizio successivo a quello di fornitura, quando l'obbligazione giuridica (la fattura) giunge a scadenza. Inoltre, in una tale situazione potrebbe anche verificarsi che a fronte di una fornitura e in presenza dell'emissione di una fattura non risulti ancora predisposto il bilancio di previsione contenente lo stanziamento di bilancio idoneo a impegnare e pagare la fornitura in esame.

degli enti, nonché una qualche forma di aggiornamento professionale nei confronti degli operatori interessati. Sul punto appare opportuno chiarire se potranno insorgere oneri aggiuntivi rispetto a quanto previsto a legislazione vigente e con quali risorse potranno essere assunti tali impegni.

Data la notevole portata sistematica della innovazione, appare opportuno svolgere qualche approfondimento ulteriore.

Si ricorda che nella citata audizione del 17 maggio u.s. presso l'apposita Commissione bicamerale della Corte dei Conti è stato evidenziato che: "tuttavia, proprio la formulazione di tale fondamentale principio suscita forti riserve... quest'ultima imputazione, infatti, non può che essere riferita all'erogazione o all'incasso di mezzi finanziari (profilo della cassa), a nulla rilevando sotto il profilo della competenza giuridica, che rimane incisa nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante per il suo intero importo. L'incoerenza appare tanto più rilevante, ove si consideri il principio contabile generale n. 22 dello schema di decreto legislativo concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli altri Enti pubblici, nella formulazione risultante dall'allegato n. 1 del testo varato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 15 aprile scorso, che, invece, conferma la consolidata definizione della competenza finanziaria voluta dal legislatore della riforma per il bilancio dello Stato. Trattasi, pertanto, di problematica di decisiva rilevanza per la buona riuscita dell'intero processo di armonizzazione."

Va inoltre osservato che il sistema prefigurato dalla innovazione si discosta da quello dello Stato e degli altri enti pubblici, il che costituisce un motivo di disarmonicità, che quindi sembra contrastare con le finalità della delega nel senso della armonizzazione dei sistemi contabili. Esso prefigura poi un sistema simile a quello del bilancio di sola cassa, anche perché il momento di registrazione per cassa si sposta - come si evince dalla relazione - alla fase di operatività che riguarda il cassiere/tesoriere.

Probabilmente l'innovazione nasce dall'intento di rendere trasparente il bilancio di previsione dell'ente che non riporta ora i residui se non indirettamente come posta che entra nella composizione dell'avanzo di cassa, comparando i residui a livello di struttura del bilancio solo in sede consuntiva. Ma, se è questa la lodevole finalità, l'innovazione non appare tale da risolvere del tutto il problema, perché

si rischia di creare delle poste transitorie - ad esempio per la spesa in conto capitale finanziata con operazioni di indebitamento effettuate prima della scadenza necessariamente dilazionata nel tempo delle operazioni contabili di spesa - la cui trasparenza in bilancio non appare superiore all'attuale sistema per come esso si è assestato in via di fatto. I problemi più rilevanti l'innovazione li potrebbe presentare quindi proprio per le spese a carattere pluriennale e quindi a scadenza dilazionata nel tempo. Va poi affrontato il problema se questo nuovo eventuale sistema sia del tutto coerente o meno con i vincoli del patto di stabilità interno così come attualmente costruito, e inoltre se sia allineato con le rilevazioni dell'ISTAT.

Andrebbe in definitiva effettuata una riflessione sul se la esigenza di trasparenza alla base della modifica proposta non possa essere invece meglio soddisfatta allineando la prospettazione del bilancio di previsione degli enti interessati a quella del bilancio dello Stato e facendo quindi emergere chiaramente l'ammontare dei residui in riferimento ai singoli titoli sottostanti sia l'entrata che la spesa<sup>10</sup>.

#### *Articolo 4*

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

Il comma 1 prevede l'adozione da parte delle regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali di un comune piano dei conti integrato definito secondo le modalità previste dal successivo articolo 35, comma 4.

Il comma 2 esplicita che il piano dei conti integrato è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. Il piano dei conti integrato è definito in moto da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il comma 3 specifica che l'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento.

---

<sup>10</sup> Si segnalano, infine, alcuni interrogativi posti dalla stampa specializzata: "La scelta, che era sempre stata contrastata dalla dottrina contabile pubblica... pare convincente sul piano sostanziale. Ci domandiamo però se si sia attentamente riflettuto sul fatto che essa porterà, con ogni probabilità, ad un pesante taglio delle entrate ordinarie di competenza e che rappresenta quindi una manovra 'implicita' su Regioni ed enti locali. E che cosa accadrà per quanto riguarda gli importi contabilizzati in precedenza seguendo i vecchi criteri (ovvero se un Comune ha accertato 100 nel 2010, pur sapendo che lo incasserà tra due o tre anni, come accade per i ruoli delle sanzioni al codice della strada o delle entrate tributarie, tanto per fare un esempio)? Su questi elementi sarebbe meglio immaginare una disciplina transitoria e sarebbe auspicabile che il Parlamento rifletta con grande attenzione" (Cfr. Il Sole-24 ore del 4 aprile 2011, "Ma nei bilanci la politica pesa più della tecnica", di Stefano Pozzoli).

Il comma 4 prevede anche un piano dei conti per ciascun comparto di enti la cui articolazione può essere basata sulla specificità dell'attività svolta.

Il comma 5 definisce il piano dei conti integrato come la struttura per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche.

Il comma 6 dispone la determinazione, in sede di sperimentazione, dei tempi e delle modalità per esporre le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo prevede l'adozione di un piano dei conti integrato, la cui definizione avverrà con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009. Tale strumento, volto a consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economici-patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

**Al riguardo**, si evidenzia che, pur rendendo obbligatorio l'adozione di un piano dei conti integrato, la norma rimanda la sua definizione e il suo contenuto all'emanazione di successivi decreti. In tale contesto quindi ci si limiterà ad osservazioni di carattere generale.

Ciò premesso si definisce piano dei conti un elenco di conti di natura economica, patrimoniale e d'ordine gestiti in modo da permettere un'analisi dettagliata di ogni fatto amministrativo dell'ente e l'aggregazione della totalità dei fatti economici.

La costruzione di un piano di conti in genere è preceduto da una preventiva identificazione delle esigenze informative da soddisfare mediante i dati contabili. In genere, quindi l'ente utilizzatore, più che di 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. Una volta definito il numero dei conti di dettaglio occorre 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 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.

L'adozione di un piano dei conti comune come premessa per il successivo consolidamento dei conti nell'ambito del "gruppo ente locale" è stato di recente ribadito anche dalla Corte dei conti<sup>11</sup>. L'organo di controllo ha evidenziato la presenza, nell'ambito degli enti locali e delle società partecipate, di sistemi contabili differenti: finanziario ed economico. Ciò impedisce una lettura analitica e complessiva delle gestioni, una loro rendicontazione efficace ed una adeguata confrontabilità. L'adozione di un piano dei conti unico da parte dell'ente locale socio e delle società partecipate, attraverso le necessarie disaggregazioni, metterebbe in evidenza le caratteristiche distintive dei ricavi e dei costi, soprattutto con riferimento ai vincoli di spesa. La Corte conclude affermando che l'assenza di un piano dei conti comune rende del tutto illeggibili, non confrontabili e non significative le numerose voci di spesa di carattere complessivo o residuale, riscontrabili sia nel rendiconto che nel conto economico, che attengono alle gestioni societarie.

---

<sup>11</sup> Cfr. CORTE DEI CONTI, Indagine sul fenomeno delle partecipazioni in società ed altri organismi da parte di comuni e province, Deliberazione n. 14/2010, pag. 8 e 48.

## *Articolo 5*

### *(Definizione della transazione elementare)*

La norma dispone che da ogni atto gestionale deriva una transazione elementare alla quale è attribuita una codifica in grado di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato. Le regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali devono organizzare il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'esecuzione delle transazioni elementari in assenza di una loro codifica che ne permetta l'identificazione.

La RT non considera nello specifico la norma.

La relazione illustrativa asserisce che la norma contiene la definizione di transazione elementare cui è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato. Prevede che i sistemi informativo – contabili siano organizzati in modo da non consentire l'esecuzione delle transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.

Al riguardo, si rileva che la definizione di transazione elementare rappresenta un elemento innovativo rispetto a quanto previsto nell'attuale ordinamento. Infatti, al momento non esiste una definizione di transazione elementare. Le operazioni sono rilevate sostanzialmente per competenza e per cassa. Esiste una preesistente codifica a cui si è affiancata la codifica SIOPE.

L'attuale normativa si limita ad identificare l'unità elementare dell'entrata e della spesa delle regioni nei capitoli, mentre l'unità elementare degli enti locali è per l'entrata la risorsa e per la spesa l'intervento.

In generale, si può affermare che la codifica delle unità elementari di bilancio rende omogenei i medesimi, ma impone la redazione di bilanci gestionali estremamente analitici, articolati su unità elementari di bilancio corrispondenti agli schemi della codificazione uniforme.

Secondo la presente norma ad ogni atto di gestione è associata una transazione elementare che deve essere codificata e tale da consentire di tracciare le operazioni contabili nonché da movimentare il piano dei conti integrato. Si può quindi definire la transazione

elementare come l'unità minima di rilevazione contabile nel sistema contabile degli enti territoriali.

### *Articolo 6*

#### *(Struttura della codifica della transazione elementare)*

La norma stabilisce che la struttura della codifica della transazione elementare è definita secondo le modalità previste dal successivo articolo 35, comma 4, ed è integrata o modificata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** ribadisce che la norma rinvia ai successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009 la definizione della struttura della codifica della transazione elementare.

**Al riguardo**, si rileva che la disposizione non definisce la struttura della codifica della transazione elementare, ma si limita a rinviare la sua determinazione a un successivo decreto legislativo, mentre eventuali integrazioni e modificazioni della struttura sono rimesse a decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

### *Articolo 7*

#### *(Modalità di codificazione delle transazioni elementari)*

L'articolo determina alcune modalità tramite le quali le regioni a statuto ordinario, gli enti locali e i loro enti strumentali codificano le transazioni elementari. In particolare esse devono uniformarsi alle istruzioni degli appositi glossari ed evitare l'adozione del criterio della prevalenza, l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi, di assumere impegni sui fondi di riserva.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

La relazione illustrativa afferma che la norma stabilisce le modalità con cui le transazioni elementari dovranno essere codificate evitando l'adozione del criterio della prevalenza; l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi; l'assunzione di impegni sui fondi di riserva.

Al riguardo, si osserva che i principi elencati dalla disposizione cui devono attenersi gli enti nella codifica delle transazioni elementari sono finalizzati a garantire una corretta ed omogenea applicazione delle codifiche. La presenza di appositi glossari risulta già sperimentata sia relativamente alla codifica economica adottata per il SIOPE che per la codifica COFOG. Il divieto del principio della prevalenza nell'adozione della codifica delle operazioni di gestione così come quello dell'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro, ovviamente con le dovute eccezioni, probabilmente si rende opportuno per ridurre al minimo eventuali disomogeneità e differenziazioni che potrebbero compromettere l'obiettivo dell'armonizzazione dei bilanci.

La Corte dei Conti nella citata audizione fa osservare invece che "qualche perplessità suscita la formulazione della disposizione sulle modalità di codificazione delle transazioni elementari (art. 7), nella parte in cui si prevede che tale codifica debba avvenire ***“evitando”*** l'applicazione del criterio della prevalenza, l'imputazione alle partite di giro o ai servizi per conto terzi e l'assunzione di impegni sui fondi di riserva. Si ritiene che la finalità della norma, l'omogeneità dei bilanci pubblici, possa essere meglio perseguita con una maggiore efficacia coercitiva, senza dare l'impressione di lasciare all'amministrazione margini, sia pure limitati, di discrezionalità. Ciò potrebbe avvenire introducendo, ad esempio, un espresso divieto delle indicate operazioni."



## *Articolo 8*

### *(Adeguamento SIOPE)*

Il comma 1 stabilisce che, con le modalità definite dall'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato.

Il comma 2 prevede che eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

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

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo prevede l'aggiornamento delle codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato e sulla base delle modalità di cui all'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

**Al riguardo**, occorre premettere che l'articolo reca la conferma, ed il previsto aggiornamento - che dovrà avvenire con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze - degli adempimenti già previsti dalla legislazione vigente per le Amministrazioni decentrate, in materia di codifica - secondo criteri di natura economica - dei documenti ed atti, che determinano la finalizzazione delle procedure di erogazione delle spese e di incasso delle entrate<sup>12</sup>.

Tale procedura ha consentito, sin dal 2004-2005, il monitoraggio dei flussi di cassa dell'intero settore pubblico, anche in ordine alla caratteristiche economiche dei flussi di spesa/entrata prodottisi sul sistema di tesoreria per effetto dei pagamenti/incassi generati.

Dal dispositivo in parola, si trae dunque la conferma della continuazione dell'obbligo di apposizione della codifica S.I.O.P.E. ai mandati di pagamento e alle reversali d'incasso da parte delle Amministrazioni decentrate, a pena della mancata "ammissione" alla esecuzione dei relativi pagamenti o incassi da parte del tesoriere o cassiere<sup>13 14</sup>.

---

<sup>12</sup> In particolare, il dispositivo indicato al comma 1 stabilisce che, anche nel nuovo sistema di rilevazione degli enti decentrati, restino gli adempimenti connessi al sistema di informazioni di carattere "economico" relative ai flussi di cassa generati dagli andamenti gestionali, il cui obbligo fu già introdotto, *ab initio*, con l'articolo 28 della legge finanziaria 2003, venendo poi confermato dall'articolo 14 della nuova legge di contabilità.

<sup>13</sup> Al riguardo, merita infatti sottolineare che già l'articolo 28, comma 3 della citata legge finanziaria 2003, stabiliva che "le banche incaricate dei servizi di tesoreria e di cassa e gli uffici postali che svolgono tali servizi non possono accettare disposizioni di pagamento prive della

In tal senso, va anzitutto sottolineato che la ribadita necessità, con la norma in esame, degli adempimenti del sistema S.I.O.P.E. connessi all' "arricchimento" delle informazioni contabili concernenti i flussi di cassa corrisponde pienamente agli attuali scenari in evoluzione della *governance* della finanza pubblica, che impongono una sempre maggiore attenzione alle caratteristiche strutturali del fabbisogno del settore pubblico.

Il comma 2 rileva invece la sostanziale novità costituita dalla possibilità che, nell'ambito del già vigente sistema di codifica S.I.O.P.E., possano essere stabiliti anche ulteriori criteri di aggregazione e classificazione di mandati/reversali rispetto a quelli già esistenti e codificati, che tengano conto delle ulteriori aggregazioni che dovessero risultare nel piano dei conti degli enti "integrato" ai sensi dell'articolo 4.

Trattasi, nel complesso, di dispositivo volto a uniformare, adeguandone il contenuto, gli adempimenti già previsti a l.v. per il S.I.O.P.E. in relazione alle Amministrazioni decentrate, per effetto del nuovo impianto contabile che dovrà essere adeguato ai principi e criteri direttivi stabiliti dallo schema in esame.

## *Articolo 9*

### *(Il sistema di bilancio)*

L'articolo afferma che il sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche indicato all'articolo 2 dello schema costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità

---

codificazione", una norma di analogo tenore è quella prevista all'articolo 14, comma 6, secondo periodo, della legge n. 196/2009.

<sup>14</sup> Con riferimento all'ambito soggettivo dell'applicazione del S.I.O.P.E., la norma vigente qualifica già l'ambito delle Amministrazioni soggette agli adempimenti di cui trattasi, come quelle che rientrano nella platea nozione di amministrazioni pubbliche definita dall'articolo 1, comma 2, del testo unico delle norme del pubblico impiego, di cui al decreto legislativo n. 165/2001. L'articolo 1, comma 2, del T.U.P.I. afferma che "*Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI.*"

sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

La RT non considera, nello specifico, il dispositivo.

La relazione illustrativa ribadisce che l'articolo prevede le finalità del sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche individuate all'articolo 2. Il sistema di bilancio, infatti, costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione ed è finalizzato a fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

Al riguardo, si osserva, preliminarmente, che il dispositivo conferma il ruolo del documento di bilancio già ampiamente previsto dalla l.v. quale momento centrale di un sistema di adempimenti e procedure, in cui trova concreta realizzazione il ciclo della programmazione delle attività degli enti territoriali.

Ne emerge una rinnovata centralità del processi di rendicontazione, come atto che deve render conto degli andamenti registrati nella gestione, ma offrire informazioni anche per valutare l'evoluzione in atto rispetto alla programmazione generale dell'ente, fornendo ogni informazione necessaria a tal fine.

Il dispositivo precisa, inoltre, sia nella fase di previsione che in quella di consuntivo, che destinatari di tali informazioni dovranno essere, per l'Amministrazione decentrata, sia i soggetti interessati al processo di decisione politica dell'ente medesimo che la platea sociale ed economico-finanziaria interessata al suo andamento, ponendo, in tal modo, un preciso obbligo alle Amministrazioni di perseguire la massima trasparenza e fruibilità, anche ai terzi, delle informazioni di bilancio<sup>15</sup>.

Negli articoli che seguono verranno sviluppate ulteriormente le riflessioni innanzi solo accennate, in relazione a questioni metodologiche che via via verranno esaminate.

---

<sup>15</sup> Tali requisiti sono peraltro confermati dal V principio indicato nell'Allegato I dello schema in esame, recante " Principio della veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità" in cui prevede che *"Il principio della «veridicità» trova fondamento nel principio del true and fair view che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.*

## *Articolo 10*

### *(Bilanci di previsione finanziari)*

Il comma 1 stabilisce che il bilancio di previsione finanziario annuale ed il bilancio di previsione finanziario pluriennale hanno carattere autorizzatorio. Le Regioni possono altresì individuare le leggi di spesa che non consentono l'assunzione di impegni pluriennali.

Il comma 2 prevede che il bilancio di previsione pluriennale è almeno triennale ed è aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Il comma 3 afferma che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2 dello schema in esame, allegano ai propri bilanci di previsione e di rendicontazione, l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci sono consultabili nel proprio sito *internet*, fermo restando quanto previsto dall'articolo 172, comma 1, lettera *b*) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, in materia di documentazione da allegare al documento già prevista ai sensi della legislazione vigente.

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

**La relazione illustrativa** si limita ad affermare che l'articolo sancisce il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione finanziario annuale e del bilancio di previsione finanziario pluriennale, prevedendo che quest'ultimo sia almeno triennale e sia aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

**Al riguardo**, il dispositivo tratta, separatamente - nei suoi tre commi - le questioni nel nuovo impianto contabile che è stato previsto dal legislatore per gli enti territoriali, per quanto attiene, specificamente, ai loro bilanci previsionali: *a*) valore e contenuto giuridico autorizzatorio del bilancio di previsione; *b*) orizzonte cronologico e tecnica a "scorrimento" nella formulazione delle previsioni in esso contenute; *c*) principio della illustrazione della integrazione e trasparenza dei dati finanziari riguardanti enti e soggetti collegati alle Amministrazioni, e relativi obblighi di pubblicazione.

In linea di principio, quelli dianzi indicati, pur non essendo direttamente riferibili al tema della "classificazione" delle appostazioni iscritte nei bilanci, sono tutti aspetti di rilevanza centrale ai fini della "armonizzazione" degli enti decentrati: ciò detto, considerando anche lo *status quo* della legislazione contabile, da cui

emerge una congerie di sistemi di rilevazione, informati a diversi modelli informativo-contabili, notevolmente differenti per i diversi comparti del settore pubblico in esame (vedi *box*).

**Il quadro vigente dei sistemi contabili  
previsti per gli enti territoriali e gli altri e. p. <sup>16</sup>**

L'esigenza di armonizzazione dei bilanci pubblici è connessa alla disomogeneità dei diversi ordinamenti contabili vigenti per le amministrazioni pubbliche. Essi sono costituiti da un insieme stratificato di norme giuridiche ed amministrative che danno luogo, a volte, a differenze non solo in senso verticale, tra comparti differenti della pubblica amministrazione, ma anche in senso orizzontale, all'interno dello stesso comparto<sup>12</sup>. Il complessivo quadro normativo (non esaustivo) del nostro sistema di contabilità pubblica viene schematizzato nella tabella che segue.

**Le Regioni**

L'assetto contabile delle Regioni è simile a quello previsto per lo Stato e dunque imperniato su un sistema di contabilità a base finanziaria, con un bilancio redatto in termini di competenza e di cassa.

Dal punto di vista funzionale, il D. Lgs. n. 76 del 2000 ha previsto che le spese venissero classificate per funzioni obiettivo, con riguardo all'esigenza di definire le politiche regionali, mentre l'aspetto economico viene rappresentato a livello di capitolo. Ciascuna regione, sulla base delle competenze previste dall'articolo 117 della Costituzione, tuttavia, ha individuato autonomamente le proprie funzioni, generando in tal modo una proliferazione di schemi classificatori non confrontabili e/o raccordabili tra loro.

**Gli Enti Locali**

Gli Enti locali utilizzano un sistema di contabilità finanziaria, cui si affiancano, in fase di rendicontazione, i prospetti tipici della contabilità economico-patrimoniale (conto economico e conto del patrimonio). Essi adottano un bilancio di previsione finanziario redatto in termini di sola competenza finanziaria, in cui le fasi delle entrate e delle spese coincidono con quelle previste per lo Stato.

Il bilancio degli enti locali, sulla base di quanto previsto dal Testo unico degli enti locali approvato con D. Lgs. n. 267 del 2000 (TUEL), è articolato in Funzioni in relazione alle competenze svolte dagli stessi ed in Interventi in ragione della natura economica della spesa.

Allo stato attuale, sulla base degli schemi contabili previste dall'apposito Regolamento (DPR n. 194 del 1996), sono individuate puntualmente le funzioni degli enti locali; in particolare, sono previste 9 funzioni per le province, 12 per i comuni e 6 per le comunità montane.

Per quanto concerne la fase di rendicontazione, occorre rilevare che il TUEL, nell'individuare i prospetti tipici di bilancio, lascia ampia autonomia agli enti circa l'individuazione del sistema di contabilità più idoneo a rappresentare le risultanze della gestione. L'evidenza empirica mostra come il risultato economico della gestione ed il connesso capitale di funzionamento sono ottenuti mediante

<sup>16</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", 2010, pagina 7-9.

opportune operazioni di riconciliazione dei dati finanziari, secondo i canoni della contabilità finanziaria estesa, mentre solo pochissime realtà hanno di fatto adottato un sistema di contabilità economico-patrimoniale mediante scritture in partita doppia.

### **Aziende ed enti del Servizio Sanitario Nazionale**

Con la riorganizzazione del Sistema Sanitario Nazionale, mediante l'entrata in vigore del D. Lgs n. 502 del 1992, è stata introdotta per le aziende sanitarie e le aziende ospedaliere la contabilità economico patrimoniale in luogo della tradizionale contabilità finanziaria, prevedendo, pur con alcune peculiarità, un riferimento esplicito ai principi civilistici di bilancio.

In generale, è stata prevista la redazione di un bilancio preventivo economico annuale nel quale, per l'anno di riferimento, sono riportati l'ammontare dei costi di gestione ed ogni altro onere che le aziende sanitarie regionali prevedono di sostenere per il conseguimento dei loro fini istituzionali, nonché i ricavi o i proventi a qualsiasi titolo conseguibili e la quota del fondo sanitario spettante.

In apposito allegato al preventivo economico sono indicati, altresì, gli investimenti da attuare nell'anno di riferimento ed i connessi mezzi di finanziamento.

Gli enti in questione, poi, in analogia alle società private, sono obbligati a consuntivo a presentare il bilancio civilistico costituito da uno stato patrimoniale, un conto economico e una nota integrativa secondo schemi e modelli definiti per decreto dal Ministero della Salute.

La contabilità economico patrimoniale è utilizzata altresì da altri enti del SSN: Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), Policlinici universitari e Istituti zooprofilattici sperimentali (IZS).

Al momento, i documenti contabili e di bilancio presentano una classificazione per voce economica non affiancata da una classificazione per finalità della spesa. Gli enti a fini conoscitivi compilano però un modello predisposto dal Ministero della Salute con cui vengono rilevati i costi per livelli di assistenza; tale articolazione dei costi può essere assimilata ad una contabilizzazione per programmi di spesa al pari di quella del Bilancio dello Stato, e comunque raccordabile con la COFOG. Tale modello viene compilato a partire da una contabilità analitica tenuta dagli enti a livello di singola struttura operativa.

### **Enti pubblici**

Gli Enti pubblici presentano differenti profili sia in relazione alla loro natura giuridica che alle finalità cui sono preposti. Per quanto riguarda la rappresentazione contabile esistono situazioni in cui è presente la sola contabilità economica-patrimoniale, la sola contabilità finanziaria o raramente entrambe con possibilità di riconciliazione tra le poste finanziarie e quelle economiche. Nello specifico il bilancio di previsione si articola in: - preventivo finanziario, formulato in termini di competenza e cassa, che riporta la previsione delle entrate e delle uscite articolate per centri di responsabilità amministrativa; - preventivo economico, che riporta le misurazioni dei costi e dei proventi che, in via anticipata, si prevede di dover realizzare durante la gestione. Riporta altresì le poste economiche che non avranno nello stesso esercizio la manifestazione finanziaria e i valori delle utilità dei beni patrimoniali da impiegare nella gestione.

In sede di consuntivo è prevista l'adozione di un rendiconto generale suddiviso in: - conto del bilancio, che evidenzia le risultanze della gestione

relativamente alle entrate e alle uscite del preventivo finanziario; - conto economico, redatto secondo le disposizioni civilistiche, che riporta le componenti positive e negative della gestione secondo il criterio della competenza economica (*full accrual*); - stato patrimoniale, redatto secondo le disposizioni civilistiche, che espone tutte le attività e le passività dell'ente, con la dimostrazione dei punti di concordanza tra i valori finanziari e quelli economici; - nota integrativa, riporta la descrizione dell'andamento della gestione, dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio ed ogni eventuale informazione utile alla comprensione dei dati contabili.

Dal punto di vista funzionale, il Regolamento di contabilità degli enti pubblici disciplinati dalla legge n. 70 del 1975, emanato con DPR n. 97 del 2003, prevede che le spese vengano ripartite in funzioni – obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative anche in termini di servizi e prestazioni resi ai cittadini. Tale classificazione, tuttavia, è presente solo qualora le funzioni-obiettivo dell'ente siano più di una: in tal caso essa viene riportata in un quadro contabile allegato al preventivo finanziario decisionale.

Tutti gli altri enti pubblici non rientranti nella citata legge, nell'adottare la propria regolamentazione contabile, fanno riferimento al predetto Regolamento recato dal citato DPR n. 97 del 2003.

Nello specifico delle indicazioni normative in esame, occorre dire che il primo comma dell'articolo si sofferma sulla natura "pluriennale" che dovrà avere il bilancio delle Amministrazioni decentrate, le cui statuizioni dovranno rivestire perciò valore giuridico autorizzatorio: ivi si ridefinisce, anzitutto, il principio portante del nuovo bilancio per tutti gli enti decentrati, ispirato ad una logica di programmazione pluriennale.

L'importanza della transizione alla pluriennalità del bilancio gestionale si presenta in linea con quanto stabilito dalla legge di contabilità, agli articoli 21-22, per il bilancio dello Stato, rappresentando una notevole novità anche per alcune tipologie di enti decentrati (in part. gli enti locali) che sino ad oggi hanno operato con bilanci annuali di sola competenza.

Dal passaggio al bilancio autorizzatorio in versione pluriennale, infatti, dal punto di vista tecnico contabile, discende che, fermo restando il principio dello "scorrimento" delle previsioni di entrata e spesa previsto al comma 2, gli atti di accertamento e di impegno adottati nel corso della gestione dell'esercizio potranno d'ora innanzi, almeno in linea di principio, estendersi oltre l'orizzonte annuale di previsione, vincolando, in tal modo, anche la disponibilità delle previsioni già formulate, nel bilancio pluriennale, per i successivi esercizi.

E' chiaro, sotto il profilo metodologico, che tale impostazione si colloca in un quadro di aderenza del nuovo sistema contabile a un principio di logica di programmazione della spesa, conformandosi a questo, pienamente, all'esigenza di predefinire la quota di impegni che dovrà essere affrontata, anche negli anni successivi al primo - ove ciò possa essere già previsto - a ragione degli impegni già assunti, sempre nell'orizzonte programmatico considerato.

Ciò detto, principalmente, ma non solo, potrà interessare più frequentemente le spese afferenti la quota di parte "capitale", piuttosto che a quelle di parte "corrente".

In proposito, il secondo periodo del comma 1 pone poi un espresso richiamo all'eventualità - che, peraltro, la norma limita alle sole Regioni - che si possano stabilire limiti alla impegnabilità pluriennale, in relazione a talune specifiche autorizzazioni legislative di spesa.

Il dispositivo innanzi richiamato si propone a fronte del rischio che, proprio a ragione della generale valenza "pluriennale" delle previsioni di spesa iscritte nel bilancio gestionale, ciò possa poi condurre alla generalizzata contrazione di impegni, per quanto riferibile alle Regioni, oltre l'orizzonte della annualità in gestione, anche ove non opportuno<sup>17</sup>.

In proposito, ad ogni modo, sembrerebbe opportuno un supplemento di chiarificazioni da parte del Governo circa la portata di tale deroga al principio di "pluriennialità" indicato al comma 1, e le motivazioni che hanno condotto a prevederne l'occorrenza in favore delle sole Regioni. Compatibilmente con i principi della delega, forse sarebbe opportuno riflettere se non prevedere il principio in essere per il bilancio dello Stato nel senso del divieto dell'impegnabilità pluriennale, salvo le eccezioni, con ciò invertendo la logica del dispositivo.

In relazione al dispositivo riportato al comma 2, invece, ivi prevedendosi che il bilancio di previsione pluriennale debba essere almeno triennale, si pone anche un evidente vincolo cronologico alla programmazione dei flussi finanziari e alla programmazione in generale degli enti.

Ciò impone, infatti, che l'orizzonte programmatico delle politiche di settore venga di conseguenza ad uniformarsi alla programmazione

---

<sup>17</sup> Ciò detto, in relazione a voci di spesa che attengono, a titolo esemplificativo, essenzialmente, a flussi gestionali riconducibili a spese di funzionamento, i cui impegni dovrebbero, a rigore, più opportunamente essere limitati all'esercizio in gestione.



finanziaria di bilancio e che, pertanto, non possa mai presentarsi inferiore al triennio.

E' inoltre stabilito che il bilancio pluriennale debba essere aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione, stabilendo, in tal modo, il principio dello "scorrimento".

Il comma 3 stabilisce infine il vincolo del completamento dei bilanci, di previsione come di quelli di consuntivo, attraverso l'allegazione dei bilanci degli enti collegati, fermo restando gli obblighi previsti all'articolo 172 del Testo unico degli enti locali, in materia di completamento della documentazione del bilancio di previsione degli enti locali, attraverso la allegazione di altri documenti<sup>18 19</sup>.

Nel complesso, l'articolo in esame definisce i cardini dell'impianto contabile cui dovranno uniformarsi le Amministrazioni decentrate, per quanto concerne la validità delle previsioni iscritte nei loro bilanci di previsione, fornendo una indicazione di metodo circa la adozione di una logica pluriennale nella programmazione dei flussi finanziari.

---

<sup>18</sup> L'articolo 172 del decreto legislativo n. 267/2000 prevede che al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti: a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale; b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce; c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato; d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109; e) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi; f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia.

<sup>19</sup> In piena aderenza all'obbligo di fornire un rappresentazione fedele esauriente della situazione finanziaria dell'ente il principio di Pubblicità previsto dall'Allegato I allo schema in esame, in cui si afferma che *"Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie. Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti. Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio."*

## *Articolo 11*

### *(Schemi di bilancio)*

Il comma 1 prevede che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottino comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati.

Il comma 2 stabilisce che gli schemi di bilancio di cui al comma 1, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'articolo 35, comma 4.

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

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo prevede l'adozione da parte delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 di comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati. Tali schemi di bilancio saranno definiti con successivi decreti legislativi integrativi, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009.

**Al riguardo**, occorre premettere che anche la legge di contabilità n. 196 del 2009 pone espresso riferimento – nell'ambito della delega sulla armonizzazione dei sistemi contabili degli enti pubblici - esclusi quelli di cui al presente schema - riportata all'articolo 2 – 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 un'adeguata rappresentazione.

Un primo interrogativo da porsi attiene al quesito se l'adozione contestuale di diversi schemi bilancio da parte degli enti imponga loro - come sembrerebbe inevitabile - anche il contestuale impianto di sistemi di rilevazione e scritturazione, informati ai medesimi principi. Circostanza, quest'ultima, che, invero, comporterebbe non pochi

problemi dal punto di vista degli adempimenti procedurali ed organizzativi per gli enti decentrati, con ipotizzabili effetti finanziari connessi alla necessità di provvedere all'adeguamento di strutture tecniche, organizzative e di personale, quando non al sostenimento di spese di formazione<sup>20</sup>.

D'altro canto, risalendo ad un profilo più generale, è indubbio che la compresenza di differenti sistemi di bilancio negli enti pubblici costituisce una innovazione profonda e incisiva rispetto alla legislazione contabile vigente, dal momento che il criterio dominante è stato, almeno sino ad oggi, l'adozione di un sistema di rilevazione secondo competenza finanziaria, da parte degli enti di quasi tutti i comparti pubblici, sia centrali che decentrati<sup>21</sup>.

Ciò senza considerare anche la circostanza che il medesimo dispositivo, sempre al comma 1, pone il vincolo della adozione di comuni schemi di bilancio da parte degli enti anche con le aziende loro partecipate, ai fini di "consolidamento" contabile di queste ultime, per cui si impone la disponibilità di specifiche risorse professionali<sup>22</sup>.

Il fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi pubblici, in cui buona parte delle attività avviene attraverso società controllate, si è sviluppato in modo particolare nel settore degli enti locali di medio - grandi dimensioni, che si trovano così a ricoprire anche il ruolo di *holding* di società o gruppi societari preposti alla gestione dei servizi pubblici sul territorio locale. Circostanza, quest'ultima, che ha portato

---

<sup>20</sup> In proposito, occorre ricordare che, se per la generalità delle Regioni l'impianto del sistema di rilevazione è oggi ancorato al principio della competenza finanziaria, per gli enti locali il TUEL prevede la allegazione al consuntivo di un conto economico-patrimoniale che invero, ad oggi è perlopiù ottenuto attraverso i prospetti di raccordo con le risultanze che emergono dalla contabilità finanziaria, piuttosto che da una rilevazione sistematica con il sistema della partita doppia. Cfr. articolo 227 del TUEL di cui al D.Lgs. n. 267 del 2000 per gli enti locali, e, per le Regioni, l'articolo 25 della legge n. 76 del 2000.

<sup>21</sup> In proposito, appaiono di notevole significato le perplessità sollevate, a suo tempo, nel corso della audizione in Parlamento, del Presidente dell'ISTAT, in merito al ddl di riforma della legge di contabilità, il quale rilevava - in merito alla compresenza di sistemi contabili differenti negli enti - sulla analoga delega in tema di armonizzazione di cui all'articolo 2, lettera d), del disegno di legge, poi confluito nella legge n. 196/2009, che esprimeva " *un certo scetticismo sulla efficacia di detta previsione poiché le amministrazioni, non essendo tenute da un punto di vista gestionale all'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale, potrebbero applicare la norma in modo approssimativo, con conseguente minimizzazione della portata informativa reale di tali schemi ispirati alla contabilità economico patrimoniale*". Cfr. ISTAT, Audizione del Presidente dell'Istituto nazionale di statistica Enrico Giovannini, Roma, 22 Settembre 2009, V Commissione della Camera dei Deputati "Bilancio, Tesoro e Programmazione".

<sup>22</sup> La legge 196/2009, prevede all'art. 2 comma 2, lett. e), un diverso concetto di consolidamento tra conti delle amministrazioni pubbliche non territoriali con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema "tipo". La analoga norma richiamata, risponde infatti all'esigenza di poter disporre di una rappresentazione esaustiva delle attività riconducibili alle amministrazioni pubbliche, siano esse svolte direttamente sia per il tramite di società controllate. In quest'ultimo caso, il solo bilancio dell'ente pubblico non fornisce un quadro contabile sufficientemente dettagliato sulle spese sostenute per la produzione di tali servizi.

- specie negli ultimi esercizi - non poco pregiudizio anche alla leggibilità della dimensione finanziaria delle realtà amministrative mediante la sola lettura dei loro bilanci. La norma in esame, invece, risponde proprio all'esigenza di poter disporre di una rappresentazione esaustiva delle attività riconducibili alle amministrazioni pubbliche, siano esse svolte direttamente sia per il tramite di società controllate<sup>23</sup>.

Su quest'ultimo blocco di problemi comunque è stato preannunciato un apposito schema di decreto legislativo in attuazione della legge 196 del 2009.

La previsione indicata al comma 2 dell'articolo prevede invece che, analogamente ai più aggiornati contributi del pensiero della letteratura aziendalistica, la stesura dei bilanci degli enti debba accompagnarsi, d'ora innanzi, anche all'esposizione di indicatori "semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio": ciò, ribadendo nella sostanza quanto previsto anche dalla legge di contabilità, nell'ambito della delega per la riforma del bilancio di previsione dello Stato all'articolo 40, comma 2, lettera g) e in linea con quanto previsto dal principio n. 12 dell'Allegato I, in materia di comparabilità e verificabilità delle risultanze gestionali<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Il fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi pubblici, in cui buona parte delle attività avviene attraverso società controllate, si è sviluppato in modo particolare nel settore degli enti locali di medio-grandi dimensioni, che si trovano così a ricoprire anche il ruolo di holding di società o gruppi societari preposti alla gestione dei servizi pubblici sul territorio locale. È proprio in questo ambito che si sono già definite alcune esperienze nella costruzione di conti consolidati. In particolare, l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'interno ha già approfondito alcuni aspetti del consolidamento tra enti pubblici ed aziende controllate che potrebbe essere utile valutare ai fini dell'attuazione di questa norma di delega. 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", 2010, pagina 12.

<sup>24</sup> Il principio prevede che: "Gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni. Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance interna ed esterna alla singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica. Rappresenta un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità in fatto che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti. Il requisito di comparabilità non costituisce un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla j 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. Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni: -la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci è uguale o almeno comparabile; - i criteri di valutazione adottati sono

In proposito, riprendendo le osservazioni formulate dalla Ragioneria<sup>25</sup>, approfondite riflessioni dovranno essere maturate, già nel prossimo futuro, ai fini della definizione di un sistema di indicatori di risultato, per cui occorrerà stabilire le metodologie attraverso cui integrare e migliorare gli indicatori già utilizzati per la misurazione delle attività e dei livelli dei servizi erogati dalle amministrazioni centrali dello Stato, nonché il grado di possibile estensione della loro applicazione anche alle altre amministrazioni<sup>26</sup>.

## **Articolo 12**

### ***(Omogeneità della classificazione delle spese)***

L'articolo prevede che, allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

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

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo prevede l'adozione da parte delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 di uno

---

*mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da una circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso, l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato; i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria sono chiaramente evidenziati. Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche conservano la necessaria documentazione probatoria (principio della Verificabilità). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi."*

<sup>25</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. , pagina 12.

<sup>26</sup> A tal fine, la Ragioneria ritiene che sarà utile considerare quanto verrà individuato nell'ambito del bilancio dello Stato dalle Note integrative di cui all'articolo 21 comma 11 lettera a) punto (cfr. par. 5.2.3) e coordinare l'individuazione degli indicatori con le disposizioni del decreto legislativo n. 150 del 2009 in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico, di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni. 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", 2010, pagina 12-13.

schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa. Ciò, al fine di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio.

Al riguardo, occorre premettere che, anche tra 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<sup>27</sup>.

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

---

<sup>27</sup> Relativamente alla coerenza con la classificazione COFOG, nella definizione del livello di aggregazione a cui realizzare operativamente il raccordo, si dovrà tener conto di quanto indicato agli articoli 21 e 40 della legge n. 196. Il primo, già vigente, dispone che i programmi siano univocamente raccordati al secondo livello della classificazione COFOG (gruppi). Per i programmi relativi a più gruppi, deve essere indicata la relativa ripartizione percentuale. Il secondo articolo prevede che il raccordo tra i programmi e la classificazione COFOG, da attuarsi con successiva delega, debba avvenire al secondo livello di quest'ultima, non indicando in modo esplicito la possibilità di ricorrere a criteri di riparto. L'attuazione di tale delega potrà costituire l'occasione per valutare le modalità con cui disporre il raccordo tra i programmi e la classificazione COFOG di secondo livello.

di documenti separati e indipendenti, spesso non ben raccordabili allo stesso bilancio e rendiconto.

**La classificazione delle funzioni delle amministrazioni pubbliche  
COFOG (Classification of the Functions of Government)<sup>28</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 le 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 le funzioni di 2° livello, che riguardano le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche;

- le classi o le 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 (la cd. riforma Ciampi, 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 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.

---

<sup>28</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. , pagina 11-12.

Per i profili più aderenti a quanto stabilito dalla norma in esame, si rileva che il dispositivo estende anche al sistema contabile degli enti territoriali decentrati la classificazione dei bilanci per missioni e programmi di spesa, già adottata per il bilancio e la contabilità generale dello Stato.

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) e un numero limitato di programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili, che da tempo era stata ritenuta 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.

L'articolo prevede inoltre l'obbligo di consentire la confrontabilità dei dati esposti in bilancio con quelli adottati in sede UE secondo il criterio della classificazione economica di cui al SEC95' e quella funzionale (COFOG).

### *Articolo 13*

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

Il comma 1 prevede che la rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all'articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, utilizzando risorse



finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Il comma 2 stabilisce che l'unità di voto per l'approvazione dei bilanci delle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, è costituita almeno dai programmi, fatte salve le Regioni ed i propri enti strumentali, dotati di contabilità finanziaria che individuano l'unità di voto, il cui livello si pone almeno uguale alle missioni, a seguito della sperimentazione di cui all'articolo 35.

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

**La relazione illustrativa** segnala che l'articolo fornisce una definizione del contenuto di missione e programma dove le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, utilizzando le risorse ad esse destinate, mentre i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni e costituiscono l'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione.

**Al riguardo**, si rileva che il dispositivo al comma 1 reca l'esatta definizione delle principali ripartizioni in cui dovranno essere classificati i bilanci degli enti territoriali: le missioni e i programmi.

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

L'articolo 14, lettera *a*), 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, quali aggregati diretti al perseguimento degli "obiettivi definiti nell'ambito delle missioni".

L'articolo 14, lettera *b*), stabilisce poi le procedure di definizione dei programmi per i bilanci degli enti dei comparti decentrati.

Il comma 2, in termini essenzialmente analoghi a quanto stabilito all'articolo 21, comma 2, della legge di contabilità, per il bilancio dello Stato, stabilisce che l'unità elementare di voto del bilancio è fissata nel programma.

La Corte dei Conti segnala nella citata audizione che "l'articolo 13, comma 2, dello schema di decreto in esame prescrive tale unità **"almeno"** a livello di programma, con ciò introducendo la facoltà di approvazione di un livello autorizzatorio diverso e, presumibilmente, di articolazione inferiore, quale, ad esempio, il macroaggregato ovvero il capitolo, dovendosi ragionevolmente escludere che l'avverbio possa intendersi addirittura riferito alla possibilità di approvazione di unità di voto di livello superiore, quale la missione. Ciò non può non implicare, ad avviso della Corte, un rilevante elemento di incoerenza col disegno complessivo di armonizzazione contabile voluto dal legislatore della riforma, aprendo la porta a livelli autorizzatori non omogenei, in palese violazione del criterio direttivo relativo alle regole contabili uniformi (art. 2, comma 2, lett. h, legge n. 42), con conseguenti difficoltà gestionali e con evidenti riflessi sulla flessibilità gestionale di cui al successivo articolo 16, che autorizza variazioni compensative interne a ciascun programma. Le considerazioni precedenti fanno emergere univocamente l'esigenza di eliminare il predetto avverbio."

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

##### ***(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 previsionali e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 13, ripartiscono le spese in:

a) missioni, come definite all'articolo 13, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;

b) programmi, come definiti all'articolo 13, comma 1, terzo periodo. In attuazione dell'articolo 12, ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e metodologie individuate nell'articolo 35 comma 4. Il programma è inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo

livello (Gruppi), vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse;

c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed, eventualmente, in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello comune di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4.

Il comma 2 stabilisce che per ciascun programma di cui all'articolo 13 comma 1, è individuato un responsabile del programma che rende conto dei risultati conseguiti.

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

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo stabilisce i criteri per la specificazione e classificazione delle spese, che dovranno essere ripartite per missioni, definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione; programmi, da raccordare alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi); macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati sono ripartiti in capitoli i quali costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e possono essere ripartiti in articoli.

**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 e che é fondato sul sistema della contabilità finanziaria, in cui rilevano 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 per 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 definire 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.

Nel complesso, l'articolazione per programmi si caratterizza per una maggiore flessibilità rispetto a quelle per funzioni-obiettivo, nel senso che può essere costantemente aggiornata per meglio cogliere le

peculiarità delle attività amministrative, conferendo al bilancio una maggiore flessibilità di manovra per il perseguimento delle priorità politiche. Indicazione che è stata colta appieno dall'articolo 11, comma 2, dello schema in esame.

### *Articolo 15*

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

Il comma 1 prevede che le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all'articolo 11 siano classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) categorie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza;
- c) tipologie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. Nell'ambito delle tipologie viene data separata evidenza delle eventuali quote di entrate di natura non ricorrente.

Il comma 2 stabilisce che i capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

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

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo stabilisce i criteri per la specificazione e classificazione delle entrate, che sono classificate in titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; categorie, definite secondo la natura delle entrate nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza; tipologie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. I capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

**Al riguardo**, il dispositivo riprende, nella sostanza, il contenuto dell'articolo 25, commi 1 e 2, della legge di contabilità, che reca disposizioni analoghe per il bilancio dello Stato.

La Corte dei Conti ha fatto osservare al riguardo nella ripetuta audizione che "con riferimento alle entrate, qualche perplessità suscita la prevista distinzione, nell'ambito delle tipologie, delle quote di

natura non ricorrente (art. 15, comma 1, lett. c). La riforma contabile, punto di riferimento prioritario, individua invece le entrate “ricorrenti e non ricorrenti” come autonomo livello classificatorio nell’ambito dei titoli, con un rilievo, quindi, ben più elevato (art. 25, comma 1, lett. b, legge 196/2009). Analogamente, lo schema inserisce le “tipologie” unità di voto nell’ambito delle “categorie”, mentre la riforma contabile dispone le categorie come articolazione delle tipologie, in maniera inversa. Anche in tal caso, si pone l’esigenza, ad avviso della Corte, di ricondurre la norma nelle linee di un puntuale adeguamento alla disciplina contabile voluta dal legislatore della riforma, onde assicurare un’effettiva armonizzazione.”.

## *Articolo 16*

### *(Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)*

Il comma 1 afferma che, al fine di migliorare l’utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 2, commi 1 e 2, possono effettuare, in sede di gestione:

*a)* variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all’interno dell’amministrazione;

*b)* variazioni tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma. Resta precluso l’utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Il comma 2 stabilisce che, a seguito della sperimentazione di cui all’articolo 35, sono individuati ulteriori strumenti idonei a garantire flessibilità degli stanziamenti di bilancio.

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

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo consente di effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione, e variazioni tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Al riguardo, il dispositivo riproduce, con alcune varianti, i vincoli e i limiti alla flessibilità degli stanziamenti già stabiliti per il bilancio dello Stato dall'articolo 33, comma 3, della legge di contabilità, come integrati dall'articolo 2 del decreto legge n. 78/2010, limitatamente al triennio 2011/2013.

I suddetti vincoli riproducono il criterio guida della variabilità tra le dotazioni dei programmi di spesa di una medesima Missione, entro i limiti della omogeneità della natura economica dei relativi stanziamenti, limitando la versatilità anche tra Missioni nel limite della corrispondenza entro il medesimo stato di previsione della spesa.

Il dispositivo in esame, in particolare, specifica che la variabilità tra gli stanziamenti appartenenti a missioni diverse dovrà esser limitata invece ai casi in cui essi siano conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione.

In tale prospettiva, appare evidente l'intento di limitare la compensazione degli stanziamenti tra missioni al solo caso in cui si determinino effetti di variazione riflessi nell'utilizzo delle risorse umane dell'Amministrazione.

Resta in ogni caso, come per l'Amministrazione statale, precluso l'utilizzo di dotazioni di parte capitale per l'adeguamento di stanziamenti di parte corrente.

## *Articolo 17*

### *(Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)*

Il comma 1 stabilisce che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 3, comma 2, predispongono un *budget* economico.

Il comma 2 riferisce che le amministrazioni di cui al comma 1, sono tenute alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile.

Il comma 3 prevede che, al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa, con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui all'articolo 3, comma 2, individuati dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 4 afferma che al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'articolo 14 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria

spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. 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 5 stabilisce che tale prospetto, definito secondo le modalità di cui all'articolo 35, comma 4, è allegato al *budget* e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.

Il comma 6 prevede 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 7 afferma che gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

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

**La relazione illustrativa** si limita a riferire che l'articolo prevede che gli enti e gli organismi strumentali debbano predisporre un *budget* economico e riclassificare i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche. Si prevede, inoltre, che tali enti elaborino un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo, la nomenclatura COFOG di secondo livello. Tale prospetto è allegato al budget e al bilancio di esercizio.

**Al riguardo**, si segnala anzitutto che l'articolo in esame affronta, per gli enti interessati di cui all'articolo 3, comma 2, dello schema, cioè gli enti strumentali delle amministrazioni regionali e locali 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 della contabilità pubblica (es. dati di cassa).

In particolare, se, in tal senso, il comma 1 prevede l'obbligo per gli enti in questione dell'elaborazione di un *budget* economico, secondo le coordinate proprie costi/ricavi, nella accezione ragionieristica del termine, il comma 2 prevede che gli stessi enti siano tenuti anche alla elaborazione annuale di un rendiconto finanziario, in ossequio all'articolo 2428 del codice civile.

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.

La particolare enfasi riposta nelle elaborazione di dati in chiave finanziaria è chiaramente volta all'estensione di un obbligo strumentale, per gli enti in regime civilistico, analogo a quello connesso alla uniformazione, per i comparti decentrati in regime di contabilità finanziaria (principalmente, le Amm. territoriali), al potenziamento del bilancio finanziario di cassa, come stabilito all'articolo 2, comma 4, solo parzialmente in analogia a quanto stabilito, invece, per il bilancio dello Stato, dall'articolo 42 della legge n. 196 del 2009, come modificata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39 che ha previsto, appunto, il potenziamento della funzione del bilancio di cassa.

Il tutto per l'evidente esigenza di rendere trasparenti le risultanze di bilancio, già in sede di elaborazione dei documenti di contabilità pubblica, dei riflessi che ne potranno derivare dai relativi flussi, in termini di contabilità nazionale, a seguito delle elaborazioni che verranno effettuate dall'ISTAT che, come noto, si raccordano in linea di massima con il principio dell'*accrual*, per le componenti gestionali ordinarie o di "funzionamento", e con il criterio della "cassa" per le componenti "straordinarie" della gestione, e per la spesa in conto capitale.

Il comma 4 prevede che, al fine di fornire complete informazioni sulla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 3, comma 2, provvedano alla elaborazione di un apposito prospetto, concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

Viene previsto che, nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vadano individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

Ne suo complesso, il dispositivo esaminato è chiaramente volto a instaurare procedure utili all'allineamento dei dati contabili di bilanci, redatti *ab origine* con criteri civilistici, con quelli riconducibili alla classificazione economico funzionale di contabilità pubblica, fornendo,



al lettore del bilancio, un prospetto redatto in termini di cassa, che sia idoneo a rappresentare i valori contabili emersi a consuntivo secondo le coordinate del bilancio d'impresa, riclassificato, però, secondo le coordinate SEC95'.

Sul punto, nel riconoscere che l'obbligatorietà della elaborazione di informazioni in chiave di "cassa", per gli enti in regime di contabilità "civilistica", rappresenta un passaggio essenziale al fine di fornire un quadro di dati, omogeneo e raccordabile con quello delle Amministrazioni pubbliche in regime di rilevazione "finanziaria", va messa in evidenza la particolare complessità della ricostruzione dei flussi di cassa<sup>29</sup> secondo gli stessi principi contabili internazionali *IAS/IFRS*.

Infine, i commi 6 e 7 definiscono, rispettivamente, i contenuti obbligatori della relazione sulla gestione ed i compiti dei revisori dei conti componenti l'organo di controllo.

## ***Articolo 18***

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

Il comma 1 prevede che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 3, 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. Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo;
- c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo. Le Regioni approvano il bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo.

Il comma 2 stabilisce che le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 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 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

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

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo stabilisce i termini di approvazione del bilancio: il bilancio di previsione o il *budget* economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente; il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno

---

<sup>29</sup> Principio n. 7 *IAS/IFRS*.

successivo; il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Al riguardo, si segnala anzitutto il differimento al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, del termine ultimo di presentazione del rendiconto e, soprattutto, la prevista presentazione del bilancio consolidato entro il 30 giugno.

Quanto al comma 2, ivi si stabilisce l'obbligo di invio dei bilanci alla Banca dati unitaria prevista dalla legge di contabilità.

## TITOLO II

### PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER IL SETTORE SANITARIO

#### *Articolo 19*

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

Il comma 1 dispone che le disposizioni del presente titolo, che costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'articolo 117, comma 3, della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione, al fine di garantire che gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al SSN concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, sono dirette a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte dei predetti enti, nonché a dettare i principi contabili cui devono attenersi gli stessi per l'attuazione delle disposizioni ivi contenute.

Il comma 2 individua gli enti destinatari delle disposizioni del presente titolo nelle:

- a) le regioni a statuto ordinario, per la parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, rilevata attraverso scritture di contabilità finanziaria;
- b) le regioni a statuto ordinario:
  - i. per la parte del finanziamento del servizio sanitario regionale direttamente gestito, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, d'ora in poi denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione;

- ii. per il consolidamento dei conti degli enti sanitari di cui alla lettera c) e, ove presente ai sensi del punto i), della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
- c) aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale;
- d) istituti zooprofilattici di cui al decreto legislativo n. 270 del 1993.

**La relazione illustrativa** ricorda che il presente articolo individua gli enti del SSN destinatari delle disposizioni dettate dal Titolo II, al fine di definire le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci sanitari, sia per la parte rilevata dalla regione o provincia autonoma, secondo le norme di contabilità finanziaria sia per la parte rilevata dalla stessa regione o provincia autonoma, dalle altre aziende del SSN e dagli Istituti zoo-profilattici attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale.

**Al riguardo**, si osserva che l'articolo individua puntualmente e senza ambiguità l'ambito applicativo delle disposizioni del presente capo. In rapporto alla finalità di tali disposizioni, si rappresenta che quella dell'armonizzazione degli schemi contabili è un'esigenza particolarmente viva in ambito sanitario, soprattutto in vista della prossima adozione del finanziamento fondato sui costi standard. A prescindere, infatti, da eventuali, future, scelte di micro-fondazione dei costi, anche in rapporto all'utilizzo di detti costi quali parametri di valutazione di efficienza ed appropriatezza delle scelte effettuate dagli enti sanitari, appare necessaria l'adozione di standard contabili comuni.

#### **Aziende ed enti del Servizio Sanitario Nazionale**

Con la riorganizzazione del Sistema Sanitario Nazionale, mediante l'entrata in vigore del D. Lgs n. 502 del 1992, è stata introdotta per le aziende sanitarie e le aziende ospedaliere la contabilità economico patrimoniale in luogo della tradizionale contabilità finanziaria, prevedendo, pur con alcune peculiarità, un riferimento esplicito ai principi civilistici di bilancio.

In generale, è stata prevista la redazione di un bilancio preventivo economico annuale nel quale, per l'anno di riferimento, sono riportati l'ammontare dei costi di gestione ed ogni altro onere che le aziende sanitarie regionali prevedono di sostenere per il conseguimento dei loro fini istituzionali, nonché i ricavi o i proventi a qualsiasi titolo conseguibili e la quota del fondo sanitario spettante.

In apposito allegato al preventivo economico sono indicati, altresì, gli investimenti da attuare nell'anno di riferimento ed i connessi mezzi di finanziamento.

Gli enti in questione, poi, in analogia alle società private, sono obbligati a consuntivo a presentare il bilancio civilistico costituito da uno stato patrimoniale, un conto economico e una nota integrativa secondo schemi e modelli definiti per decreto dal Ministero della Salute.

La contabilità economico patrimoniale è utilizzata altresì da altri enti del SSN: Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS), Policlinici universitari e Istituti zooprofilattici sperimentali (IZS).

Al momento, i documenti contabili e di bilancio presentano una classificazione per voce economica non affiancata da una classificazione per finalità della spesa. Gli enti a fini conoscitivi compilano però un modello predisposto dal Ministero della Salute con cui vengono rilevati i costi per livelli di assistenza; tale articolazione dei costi può essere assimilata ad una contabilizzazione per programmi di spesa al pari di quella del Bilancio dello Stato, e comunque raccordabile con la COFOG. Tale modello viene compilato a partire da una contabilità analitica tenuta dagli enti a livello di singola struttura operativa.

## *Articolo 20*

### *(Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali)*

Il comma 1 pone a carico delle regioni a statuto ordinario il compito di garantire un'esatta individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni a statuto ordinario per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni a statuto ordinario adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

#### A. Entrate:

- a. finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento percepite dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio;
- b. finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di

erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da *pay back* e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;

- c. finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- d. finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20 della legge n. 67 del 1988;

B. Spesa:

- a. Spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il *pay back*;
- b. spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;
- c. spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;
- d. spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20 della legge n. 67 del 1988.

Il comma 2 stabilisce che per garantire effettività al finanziamento dei LEA, le regioni a statuto ordinario:

- a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, come stimati dal competente Dipartimento delle finanze. Ove si verificano la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, ovvero un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale che finanzia l'esercizio, detti eventi sono registrati come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente;
- b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;

Con il comma 3 si stabilisce che, per la parte in conto capitale finanziata con le risorse di cui all'articolo 20 della legge n. 67 del 1988, le regioni a statuto ordinario accertano nel corso dell'esercizio l'importo corrispondente a quello indicato nel decreto di ammissione al finanziamento e impegnano con riferimento al cronoprogramma definito nel progetto esecutivo approvato dal Ministero. L'eventuale conseguente avanzo di amministrazione resta vincolato alle finalità di cui al medesimo articolo 20 della legge n. 67 del 1988. In caso di revoca dell'ammissione a finanziamento ai sensi dell'articolo 1, comma 310, della legge n. 266 del 2005, le regioni a statuto ordinario registrano detto evento nell'esercizio nel quale la revoca è disposta.

**La relazione illustrativa** ribadisce che l'articolo detta le disposizioni affinché il bilancio delle regioni o province autonome

contenga l'articolazione delle entrate e delle spese secondo la declinazione ivi indicata, al fine di assicurare l'integrale raccordo e riconciliazione tra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni e dalle Province Autonome per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per ciascun esercizio finanziario. Sempre al fine di garantire il predetto raccordo vengono, inoltre, individuati i criteri in base ai quali le regioni o province autonome sono tenute ad accertare ed impegnare le somme relative al finanziamento sanitario corrente, al finanziamento regionale a titolo di ripiano delle perdite pregresse nonché al finanziamento in conto capitale, riferito all'edilizia sanitaria, di cui all'articolo 20 della legge n. 67 del 1988.

**Al riguardo**, si sottolinea che la norma si propone l'adozione di una contabilità che dia *in primis* immediata e separata evidenza alle fonti di finanziamento ordinario della funzione-sanità, alle ulteriori risorse predisposte a livello regionale per tale funzione, alle somme accantonate per ripianare i disavanzi pregressi e alle risorse per gli investimenti nel settore, in particolare nell'edilizia sanitaria. Analoga e corrispondente ripartizione riguarda la spesa. Anche in rapporto a tale articolo si sottolineano le correlazioni con i nuovi criteri di finanziamento della sanità nell'ottica federale, nella quale il finanziamento ordinario dovrebbe garantire l'integrale copertura dei LEA erogati in condizioni di efficienza ed appropriatezza, nel presupposto che le risorse ulteriori predisposte a livello regionale serviranno per integrare tale finanziamento se insufficiente ovvero per fornire prestazioni aggiuntive rispetto ai LEA. Inoltre, le somme accantonate per ripianare i disavanzi pregressi meritano separata evidenza contabile per valutare correttamente i percorsi di rientro effettuati, mentre le risorse per gli investimenti (in particolare per l'edilizia sanitaria) dovrebbero assumere rilievo nell'ottica della cosiddetta perequazione infrastrutturale.

Il comma 2 si propone di evitare la formazione dei cosiddetti residui impropri o di stanziamento, ponendo a carico degli enti sanitari l'obbligo di impegnare ed accertare gli interi importi corrispondenti ai vari tipi di finanziamento disponibili.

Con il comma 3 si mira al rispetto della programmazione temporale degli investimenti, onde garantire tempi certi nell'esecuzione delle opere di edilizia sanitaria, e a vincolare alle finalità in parola (scongiurando pertanto la possibilità di storno di risorse a vantaggio di altri ambiti di spesa) eventuali avanzi di amministrazione, a tutela della qualità della spesa pubblica nonché ad evitare il successivo sopraggiungere di carenze di risorse precedentemente stornate dalle originarie finalità.

### *Articolo 21*

#### *(Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità)*

Il comma 1 stabilisce che, ai fini della tracciabilità e per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:

- a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni a statuto ordinario a titolo di trasferimento dal bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'articolo 7 del decreto legislativo n. 279 del 1997;
- b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesoreri delle regioni a statuto ordinario, secondo le modalità previste dall'articolo 77-*quater*, comma 2, del decreto-legge n. 112 del 2008.

Il comma 2 prevede che ai fini della rilevazione SIOPE le regioni a statuto ordinario sono identificate da distinti codici-ente, riguardanti la gestione non sanitaria e la gestione sanitaria.

**La relazione illustrativa** ricorda che l'articolo 21, allo scopo di garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale, provvede ad istituire appositi conti di tesoreria unica e conti correnti intestati alla sanità presso i tesoreri delle regioni e delle Province autonome, rispettivamente per la parte di finanziamento derivante da trasferimenti dal bilancio dello Stato e dai gettiti fiscali.

Al riguardo, si osserva che il comma 1 pone i presupposti per dare evidenza contabile separata nell'ambito dei sistemi contabili delle regioni mediante l'istituzione di appositi conti di tesoreria unica per il finanziamento del SSN e appositi conti intestati alla sanità presso i tesorerieri delle regioni a statuto ordinario per le ulteriori risorse destinate al finanziamento del SSR.

Il comma 2 impone che, ai fini del SIOPE, le regioni a statuto ordinario siano identificate con 2 distinti codici-ente, uno riguardante la gestione sanitaria, l'altra le altre competenze.

La scelta del legislatore delegato di dare separata evidenza contabile (appositi conti di tesoreria e diversi codici-enti), nell'ambito dei bilanci regionali, alla gestione sanitaria appare pienamente giustificata, atteso che la funzione sanitaria da sola intermedia circa l'80% delle risorse gestite dalla regione e che il suo finanziamento presenta caratteristiche del tutto peculiari, essendo obbligatorio e garantito dallo Stato il finanziamento integrale delle prestazioni sanitarie definite nei LEA ed erogate in condizioni di efficienza ed appropriatezza.

## *Articolo 22*

### *(Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni a statuto ordinario nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione)*

Il comma 1 stabilisce che le regioni a statuto ordinario che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d'ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali.

Il comma 2 prevede che il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei



costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio di esercizio.

Il comma 3 dispone che il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, da quest'ultima individuata, è tenuto:

- a) all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
- b) alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., e relativi all'ente ivi identificato con il codice "000";
- c) alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della gestione accentrata stessa e dei conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), secondo le modalità definite nell'articolo 32. In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali CE e SP di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i. e relative all'ente ivi identificato con il codice "999". In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale, assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa di cui all'articolo 32.

Le regioni individuano un responsabile regionale che certifichi, con riferimento alla gestione sanitaria accentrata presso la regione:

- i. in sede di rendicontazione trimestrale, la regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati della gestione accentrata con le risultanze del bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa, la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione dei conti con le risultanze della contabilità;
- ii. in sede di rendicontazione annuale, quanto indicato al punto i), nonché la corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.

**La relazione illustrativa** rappresenta che le disposizioni del presente articolo sono dirette alle regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione, e prevedono l'istituzione del collegio sindacale per il controllo sui fatti gestionali da quest'ultima rilevati attraverso le scritture di contabilità economico-patrimoniali.

**Al riguardo**, va valutato se la previsione della possibilità per le regioni di gestire direttamente quota parte del finanziamento del proprio servizio sanitario e la conseguente individuazione di una

propria struttura organizzativa siano almeno teoricamente suscettibili di determinare maggiori oneri, attesa la rilevanza dei costi fissi nella tipologia di spese in esame.

I commi 2 e 3, poi, individuano le attività e i compiti demandati al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione nella tenuta della contabilità, nella redazione del bilancio e nella compilazione dei modelli ministeriali a fini informativi. Inoltre a tale soggetto è altresì attribuito il compito di redigere il bilancio sanitario consolidato con i conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e, congiuntamente al responsabile della predisposizione del bilancio regionale, il compito di assicurare il raccordo tra le poste iscritte in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Viene pertanto attribuito specifico rilievo alla conciliazione dei dati di contabilità economica con quelli di contabilità finanziaria, sempre nell'ottica di una maggiore armonizzazione ed omogeneizzazione dei dati, finalizzate alla confrontabilità fra sistemi regionali e alla verifica dei processi di avvicinamento dei costi a quelli standard.

### ***Articolo 23***

#### ***(Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale)***

Il comma 1 prevede che le regioni a statuto ordinario che non esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i):

- a) ne danno preventivamente comunicazione ai Ministeri dell'economia e delle finanze e della salute;
- b) trattano presso la regione le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), come disciplinato dall'articolo 22, comma 3, lettera c). A tal fine è comunque formalmente individuato un responsabile presso la regione, al quale si applicano le disposizioni recate dall'articolo 32;
- c) non possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa del servizio sanitario regionale, operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti del servizio sanitario regionale di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c). A tal fine le regioni destinano

in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

**La relazione illustrativa** ricorda che il presente articolo si rivolge, a differenza del precedente, alle regioni o province autonome che non abbiano esercitato la scelta di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario e sono, pertanto, tenute a destinare in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

**Al riguardo**, si rileva che la norma delinea una disciplina coerente con quella dettata per le regioni che scelgono di gestire direttamente una quota del finanziamento del proprio sistema sanitario.

#### *Articolo 24*

##### *(Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione)*

Il comma 1 stabilisce che nelle regioni a statuto ordinario che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), i libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione sono il libro giornale ed il libro degli inventari.

Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e le passività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la regione. All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio.

**La relazione illustrativa** ribadisce quali sono i libri contabili obbligatori che la regione o provincia autonoma è tenuta ad avere nel caso venga dalle stesse esercitata la scelta di gestire direttamente presso la propria struttura organizzativa una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario.

**Al riguardo**, si ricorda che i libri contabili ivi indicati connotano una contabilità civilistica di carattere economico, essendo essi

obbligatori, ai sensi dell'articolo 2214 del codice civile, per l'imprenditore che esercita un'attività commerciale.

## *Articolo 25*

### *(Bilancio preventivo economico annuale)*

Il comma 1 prevede che gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, e lettera c) predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione.

Il comma 2 individua il contenuto del bilancio preventivo economico annuale, che include un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, redatti secondo gli schemi di conto economico e di rendiconto finanziario previsti dall'articolo 26. Al conto economico preventivo è allegato il conto economico dettagliato, secondo lo schema CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i.

Il comma 3 prevede che il bilancio preventivo economico annuale è corredato da una nota illustrativa, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste. La nota illustrativa esplicita i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale; la relazione del direttore generale o del responsabile della gestione sanitaria accentrata evidenzia i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali; il piano degli investimenti definisce gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere corredato dalla relazione del collegio sindacale.

Il comma 4 prevede che gli enti di cui alla lettera d), del comma 2 dell'articolo 19 predispongono un bilancio preventivo economico annuale, corredato da una nota illustrativa che espliciti i criteri impiegati nell'elaborazione dello stesso, nonché da un piano degli investimenti che definisca gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio dei revisori. Con delibera del direttore generale, il bilancio preventivo economico annuale, corredato dalla nota illustrativa, dal piano triennale degli investimenti e dalla relazione del collegio dei revisori, viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

**La relazione illustrativa** ricorda che il presente articolo stabilisce l'obbligo per la gestione sanitaria accentrata presso la regione e per gli enti sanitari operanti nelle regioni ed integrati con il SSR di presentare un bilancio preventivo economico annuale, costituito da un conto economico preventivo e un piano dei flussi di

cassa prospettici, accompagnato da una nota illustrativa e da una relazione dei collegi sindacali per la gestione sanitaria accentrata e per le aziende sanitarie, nonché dei collegi dei revisori per gli Istituti zooprofilattici sperimentali.

Al riguardo, si rileva che la previsione di un bilancio preventivo annuale non rappresenta una novità per gli enti sanitari, continuando esso a configurarsi quale elemento cardine per una gestione fondata sulla programmazione, con particolare riferimento alla politica degli investimenti, per la quale è prevista l'adozione di un apposito piano triennale. Si ricorda che l'adozione di un budget, cioè di un bilancio preventivo economico, è previsto anche per lo Stato, il cui bilancio preventivo ordinario è redatto in termini di contabilità finanziaria. Si sottolinea che definire gli obiettivi economici dell'ente di riferimento e garantirne l'equilibrio economico-finanziario rappresentano le finalità caratteristiche di un bilancio preventivo economico, che deve fornire la rappresentazione del previsto risultato economico complessivo dell'azienda sanitaria per l'anno considerato, determinato dalla contrapposizione dei ricavi, dei proventi e dei costi di esercizio previsti, nonché dalle variazioni dello stato patrimoniale. La funzione programmatica è rafforzata dalla previsione di un piano degli investimenti triennale, con individuazione delle relative modalità di finanziamento.

## *Articolo 26*

### *(Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN)*

Il comma 1 prevede che il bilancio d'esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per gli enti di cui alle lettere c) e d) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste.

Il comma 2 stabilisce che il bilancio di esercizio predisposto dagli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

Il comma 3, per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in

tali voci, dispone che gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, redigono il bilancio di esercizio secondo gli appositi schemi di cui all'allegato n. 2, che costituiscono parte integrante del presente decreto legislativo. Gli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'articolo 19 adottano i medesimi schemi di bilancio, adattando la nota integrativa e la relazione sulla gestione alle specificità del proprio ambito operativo.

Il comma 4 stabilisce, per gli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, che la nota integrativa deve contenere anche i modelli CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente e la relazione sulla gestione deve contenere anche il modello di rilevazione LA, di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

**La relazione illustrativa** elenca gli enti sanitari obbligati ai sensi del presente articolo alla presentazione di un bilancio d'esercizio, composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa, nonché corredato da una relazione sulla gestione. Al fine di garantire l'omogeneità delle modalità di rilevazione dei fatti gestionali - ricorda la relazione illustrativa -, per ciascun documento del bilancio di esercizio vengono previsti gli schemi da adottarsi ed il loro contenuto.

**Al riguardo**, il dispositivo stabilisce i principi e le regole generali che dovranno conformare contenuto e impostazione dei bilanci degli enti del servizio sanitario nazionale. L'impianto dei bilanci previsto dall'articolo in esame, come integrato dai criteri di contabilizzazione indicati in Allegato 2, conferma, nella sostanza, i documenti e le procedure già oggi previsti, per gli enti del S.S.N., dalla legislazione vigente.

## Il processo di "aziendalizzazione" degli enti del S.S.N.

Si segnala che sin dal d.lgs. n. 502/1992 si è provveduto a trasformare le ex Unità Sanitarie Locali in Aziende Sanitarie Locali, ovvero aziende dotate di personalità giuridica con autonomia organizzativa, amministrativa e patrimoniale, con finalità di produzione di beni e servizi tali da soddisfare bisogni dei cittadini<sup>30</sup>.

Il processo di cd "aziendalizzazione" degli enti del S.S.N., derivante dall'adozione di tali criteri, ha dotato, ormai sin dal '93, le aziende sanitarie pubbliche di strumenti di contabilità e di controllo più adeguati, ovvero la contabilità economico/patrimoniale, in luogo della contabilità finanziaria.

Lo stesso d.lgs. n. 502/92 aveva previsto *ab initio* un periodo di transizione dalla contabilità finanziaria a quella economica, periodo che si è concluso nel 2000, in maniera definitiva, con l'introduzione della cosiddetta "Riforma ter" del SSN, ovvero il decreto legislativo n. 229/99. Tale decreto, al comma 7 dell'art. 5 "Patrimonio e contabilità", stabilisce infatti che "la contabilità finanziaria è soppressa".

Ad oggi, la programmazione di bilancio e la rendicontazione delle aziende sanitarie locali è impostata su di un sistema esclusivamente economico patrimoniale<sup>31</sup>, che prevede infatti:

a) il bilancio pluriennale per tre anni, che deve essere coerente con il piano strategico aziendale concordato con la Regione, contiene la previsione della situazione patrimoniale e del conto economico e viene approvato dal direttore generale di concerto con il direttore amministrativo e sanitario;

b) il bilancio di previsione annuale, che si compone di uno stato patrimoniale ed un conto economico. Esso deve tener conto dei limiti di spesa autorizzati dalla Regione e deve essere approvato dal direttore generale, dal direttore sanitario e dal direttore amministrativo;

c) il bilancio consuntivo di esercizio che esprime la situazione anno per anno del patrimonio e dei componenti economici, costi e ricavi e che deve essere approvato entro il 30 aprile dell'esercizio successivo. Esso evidenzia il risultato dell'esercizio;

---

<sup>30</sup> Di notevole importanza, sotto il profilo finanziario e patrimoniale, è stato anche l'art. 13 comma 1 del D. Lgs. n. 502/1992, in cui si è previsto il trasferimento alle Regioni della diretta responsabilità per disavanzi delle A.S.L., attraverso la cosiddetta "regionalizzazione" del sistema sanitario. In particolare, sotto il profilo contabile, si segnala l'art 5 del D.Lgs. n. 517/1993 che ha previsto l'adozione del Bilancio Pluriennale di previsione, del Bilancio preventivo economico annuale; oltre che la regola della destinazione dell'eventuale avanzo e le modalità di copertura dei disavanzi di esercizio e la tenuta di una contabilità analitica per centri di costo che consenta le analisi comparativa dei costi, rendimenti e risultati. Inoltre, è stato stabilito l'obbligo delle A.S.L. ed Aziende Ospedaliere di rendere pubblici i risultati della propri analisi dei costi, rendimenti e risultanze.

<sup>31</sup> Il Decreto Interministeriale per questo tipo di contabilità, nasce di concerto tra Ministero del Tesoro e della Sanità e fu emanato il 20 Ottobre 1994 con il titolo "Schema di Bilancio delle Aziende Sanitarie ed Ospedaliere". Esso evidenziava novità di schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico che, oltre a rispettare le esigenze conoscitive previste dal codice civile, deve soddisfare anche le esigenze conoscitive di soggetti (*stakeholder*) interni ed esterni, molto interessati all'evoluzione gestionale ed ai risultati conseguiti dalle istituzioni sanitarie pubbliche. Lo schema interministeriale non considerava la nota integrativa la cui regolamentazione è demandata, attualmente, alle Regioni.

d) i prospetti sulle previsioni annuali di cassa, che rappresentano le previsioni del fabbisogno annuale di cassa, vengono predisposti assieme al bilancio di previsione<sup>32</sup>.

L'integrazione della concezione patrimoniale con quella finanziaria, già avvenuta negli enti del SSN, che si è tradotta sul piano contabile con un approccio "integrato" di contabilità finanziaria-monetaria e contabilità strettamente economico/patrimoniale, ha comunque comportato un notevole sforzo per gli enti medesimi, che dovrebbero aver già ad oggi provveduto al passaggio da un criterio di mera competenza finanziaria al criterio della competenza economica.

Nel complesso, il modello che emerge nel dispositivo in esame conferma un sistema contabile principalmente ispirato al criterio economico patrimoniale o "duale" per gli enti del S.S.N., nel quale, accanto alla tradizionale contabilità su base finanziaria, viene posta ormai quale sistema "preminente" quella su base *accrual* (competenza economica)<sup>33 34</sup>.

In generale, a dispetto della previsione di un sistema di *budgeting* economico anche *ex ante* nel dispositivo in esame, va detto

---

<sup>32</sup> La novità della contabilità economico/patrimoniale ha richiesto l'adattamento dello schema di bilancio civilistico alle esigenze delle aziende sanitarie e, pertanto il Ministero della Sanità e del Tesoro hanno predisposto: a) uno schema di bilancio economico/patrimoniale uniforme a livello nazionale con delega alle Regioni per la predisposizione della nota integrativa; b) un piano dei conti tipo; c) linee guida ministeriali ai fini dell'integrazione dei criteri di valutazione riportati nell'art. 2424 c.c.; d) un percorso metodologico ai fini dell'introduzione della contabilità economica e patrimoniale.

<sup>33</sup> L'adozione congiunta della contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, tecnicamente, può avvenire secondo tre differenti modelli contabili: 1) Contabilità finanziaria estesa, che si basa sul presupposto che la contabilità finanziaria sia in grado di pervenire alla determinazione anche dei valori non numerari. In tal caso, nel corso dell'esercizio si effettuano esclusivamente rilevazioni di contabilità finanziaria, mentre, a fine periodo, con il prospetto di conciliazione, si procede a rettificare e ad integrare i valori finanziari, al fine di costruire il conto economico ed il conto del patrimonio; 2) Contabilità integrata, ovvero un sistema contabile che si scompone, al suo interno, in più moduli (o sottosistemi), rappresentati dalla contabilità finanziaria, dalla contabilità generale e dalla contabilità analitica; ciascuna operazione alimenta una o più rilevazioni contestuali nei diversi sottosistemi; in tal caso, il prospetto di conciliazione diviene uno strumento per "riconciliare" ex-post i valori rilevati nei diversi sistemi contabili, spiegandone gli scostamenti; 3) Sistemi contabili paralleli, nel qual caso contabilità finanziaria e generale costituiscono due sistemi autonomi ed indipendenti, tenuti separatamente e privi di collegamenti formali. Dal contesto della legge, e in particolare da quanto previsto all'articolo 2, sembrerebbe emergere la scelta del legislatore verso la modalità indicata al punto 2), avendo individuato il piano integrato dei conti come strumento per consentire una comune base di aggregazione dei dati per tutte le pubbliche amministrazioni. 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", 2010, pagina 16 e seguenti.

<sup>34</sup> In proposito, è noto che un modello contabile improntato al sistema economico-patrimoniale (o generale) rileva entrate ed uscite, nell'aspetto sia numerario, che misurano ricavi/proventi e costi, che nell'aspetto economico. I ricavi/proventi rappresentano il valore monetario dei beni e servizi erogati e dei finanziamenti ottenuti. I costi rappresentano il valore monetario dei fattori produttivi acquisiti e dei finanziamenti erogati. Ai fini dell'imputazione di ricavi/proventi e costi ad un determinato esercizio, si adotta il principio di competenza economica. In tal senso, sono di competenza economica di un dato esercizio i ricavi/proventi relativi a beni e servizi effettivamente erogati nell'esercizio, a prescindere dalla data di incasso, che può essere precedente, contestuale o successiva all'operazione. Con riferimento ai costi, si considerano di competenza economica dell'esercizio i costi relativi a fattori produttivi effettivamente consumati (impiegati) nel periodo di riferimento, a prescindere dalla data di pagamento, che può essere precedente, concomitante o susseguente all'operazione.



che, per la funzione stessa dei documenti contabili, il bilancio economico-patrimoniale assolve dunque tipicamente ad una funzione informativa, nell'ottica di una "governance" efficiente ed economica della gestione, è prevalentemente di tipo "consuntivo" ed è volto a fornire una rappresentazione del grado di economicità della gestione.

Di norma, va rammentato che tale modello contabile implica la corretta tenuta di una rilevazione sistematica, secondo la concezione del "sistema del reddito", con il "metodo" della partita doppia, costituendo, i suoi principali prospetti caratteristici di sintesi delle rilevazioni, rappresentati dallo stato patrimoniale e dal conto economico, non altro che documenti riepilogativi degli eventi, in senso economico, generati dalla gestione.

In tale prospettiva, almeno in linea di principio, occorre perciò sottolineare che la conferma di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, sia pure integrato con un rendiconto finanziario, per gli enti del S.S.N. dovrebbe costituire l'occasione anche per la definitiva implementazione di un sistema di contabilità economica cd "analitica" o direzionale negli enti del S.S.N., indispensabile per l'analisi ed il controllo dei costi dei servizi<sup>35</sup>.

Inoltre, va aggiunto che il tema della raccordabilità e raffrontabilità dei dati di bilancio tra diversi enti del S.S.N., che - come noto - è di per sé un argomento critico, allorché si tratti di sistemi contabili ispirati ad una concezione economico-patrimoniale - dal momento che questa contempla anche l'eventualità di diversi criteri di valutazione dei medesimi eventi e fenomeni gestionali-, appare superato dalla previsione degli schemi uniformi (Allegato 2) da adottarsi per i bilanci dei medesimi, e dall'articolo 29, che reca la tassonomia delle regole di contabilizzazione in relazione ad alcune voci ivi indicate.

---

<sup>35</sup> Alla contabilità economico-patrimoniale (o generale), si affianca di norma la contabilità cd. "analitica" o direzionale quando i costi, oltre che alla natura, sono correlati alla struttura organizzativa (centri di costo e di responsabilità) ed alla destinazione, cioè allo scopo per il quale i fattori produttivi sono impiegati. Essa è alimentata dalla contabilità generale, ed ha ad oggetto elaborazioni ed analisi di maggior dettaglio su costi, ricavi/proventi, e risultati lordi e parziali, al fine di misurare l'efficienza e l'efficacia della gestione, nel tempo e nello spazio. In primo luogo, la contabilità economico-patrimoniale, coerentemente con gli approcci di *performance budgeting*, costituisce un utile elemento informativo per l'attività di analisi e valutazione della spesa, finalizzata alla valorizzazione degli aspetti di efficienza e qualità dei servizi pubblici.

## *Articolo 27*

### *(Piano dei conti)*

Il comma 1 prevede, al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, che ciascuna voce del piano dei conti degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i.

Ai sensi del comma 2, gli enti di cui al comma 1 possono dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci, rispetto a quelle di cui ai modelli di rilevazione SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i, secondo le proprie esigenze informative.

La relazione illustrativa ricorda che il presente articolo stabilisce il contenuto minimo dei piani dei conti adottati dalla gestione sanitaria accentrata presso la regione e dagli enti sanitari regionali comunque integrati con il SSR, prevedendo che ciascuna voce degli stessi debba trovare corrispondenza con ogni singola voce dei modelli di rilevazione ministeriali SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i, ferma restando la possibilità per gli enti di dettagliare il proprio piano dei conti, articolandolo in ulteriori sottovoci, secondo le proprie esigenze informative.

Al riguardo, si sottolinea che il comma 1 individua gli obblighi di standardizzazione nella rilevazione di ciascuna voce del piano dei conti, concernendo il trattamento dei dati destinati a soddisfare le esigenze di omogeneità e di informazione previste dalla normativa vigente, mentre il comma 2 concede la facoltà di dettagliare ulteriormente il piano dei conti con ulteriori sottovoci, in base alle specifiche esigenze informative di ciascun ente.

## *Articolo 28*

### *(Norme generali di riferimento)*

L'articolo dispone l'applicazione degli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo, per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19.

**La relazione illustrativa** ribadisce che il presente articolo, al fine di garantire la confrontabilità dei fatti gestionali rilevati dagli enti del SSN, in sede di monitoraggio dei conti sanitari, stabilisce quali siano le norme di riferimento per la contabilizzazione degli stessi. Il rinvio alle norme del codice civile riguarda tutti i fatti gestionali registrati dalla gestione sanitaria accentrata presso la regione e dagli enti sanitari integrati nel SSN, nonché dagli IZS, con l'eccezione della casistica individuata nel successivo articolo 29.

**Al riguardo**, si ricorda che gli articoli del codice civile citati disciplinano il contenuto del bilancio d'impresa, disponendo in ordine alla sua redazione e ai principi cui essa deve attenersi, alla struttura e al contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, all'iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri, ai criteri di valutazione, al contenuto della nota integrativa e alla relazione sulla gestione.

## ***Articolo 29***

### ***(Principi di valutazione specifici del settore sanitario)***

Il comma 1, al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, prevede che siano individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie:

- a) il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;
- b) l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali si effettua per quote costanti, secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'allegato n. 3, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo. E' fatta salva la possibilità per la Regione di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate; in tal caso, gli enti devono darne evidenza in nota integrativa. Nell'esercizio di acquisizione dell'immobilizzazione l'aliquota di ammortamento è rapportata alla frazione d'anno di effettivo utilizzo del cespite. E' alternativamente consentito applicare forfettariamente la metà dell'aliquota normale. I cespiti di valore inferiore a € 516,46 possono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio in cui divengono disponibili e pronti per l'uso, ad eccezione di quelli che fanno parte di

un'universalità ai sensi dell'art. 816 del codice civile. I cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione. Sono fatti salvi gli ammortamenti effettuati fino all'esercizio precedente a quello di applicazione delle disposizioni di cui al presente titolo;

- c) i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati;
- d) i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione. Al momento dell'incasso del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo»;
- e) le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;
- f) le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte fra i proventi e gli oneri straordinari;
- g) lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo;

- h) le somme di parte corrente assegnate alle regioni a statuto ordinario, a titolo di finanziamento ordinario del Servizio sanitario nazionale, tramite atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento, sono iscritte, ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione nella propria contabilità generale, come credito e contestualmente come passività per finanziamenti da allocare. Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento;
- i) ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), per la parte di finanziamento assegnata dalla regione agli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19, mensilmente il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di un dodicesimo dell'intero importo, iscrivendo parimenti debiti verso le singole aziende in dodicesimi. Gli enti di cui alla predetta lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 contestualmente rilevano un credito verso la regione e un ricavo sempre in ragione di un dodicesimo. Per la parte di finanziamento assegnata agli enti di cui alla all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), limitatamente alla quota riferita alla spesa sanitaria direttamente gestita, dal momento dell'assegnazione il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare, iscrivendo proventi in ragione di un dodicesimo per ogni mese. Al termine dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla predetta lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione impartisce disposizioni agli enti di cui alla predetta lettera c) sulla rilevazione dei proventi e dei costi per mobilità extraregionale, al fine di garantire la corrispondenza dei dati aziendali con quanto disposto nell'ultimo periodo della lettera h);
- j) con modalità analoghe a quelle previste per le somme di parte corrente, di cui al primo periodo della lettera h), ove sussista la gestione di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione iscrive nella propria contabilità generale le altre entrate regionali per l'assistenza sanitaria e ne definisce l'assegnazione alle aziende sanitarie. Tali assegnazioni sono rilevate dalle aziende con le modalità stabilite alla lettera i) se destinate al finanziamento di parte corrente; sono invece rilevate con le modalità stabilite alle lettere c) e d) se destinate rispettivamente al finanziamento degli investimenti o al ripiano delle perdite. In tutti i casi va garantita la corrispondenza tra i crediti verso regione iscritti nei bilanci degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 del presente titolo e i

- debiti verso aziende iscritti nel bilancio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;
- k) alle disposizioni recate dalle lettere h), i) e j), qualora le singole regioni non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, provvedono le singole aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento. In tutti i casi va garantita la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c)
  - l) il valore delle ferie maturate e non godute dà luogo ad accantonamento in coerenza con le specificità dei contratti del comparto.

**La relazione illustrativa** sintetizza il contenuto dell'articolo, rappresentando che esso stabilisce espressamente le modalità di contabilizzazione, da parte sia della gestione sanitaria accentrata presso la regione sia delle aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, nonché delle aziende ospedaliere universitarie integrate con il SSN, di 11 fattispecie tipiche del settore sanitario, la cui contabilizzazione non può essere mutuata con i criteri dettati dalle norme civilistiche.

**Al riguardo**, occorre premettere che il dispositivo è volto a stabilire specifici criteri di valutazione e contabilizzazione di alcune poste tipiche contabili degli enti del S.S.N. in considerazione della assoluta specificità di tali voci di bilancio per gli stessi a ragione della peculiarità dei servizi e dei processi oggetto della loro produzione, come dei relativi meccanismi di finanziamento.

Innanzitutto, è stabilito che il costo delle rimanenze di beni fungibili venga calcolato con il metodo della "media" ponderata (***lett. a)***); l'assunzione di tale criterio deroga espressamente al criterio fornito invece dall'articolo 2426 c.c. punto 9), che prevede che le rimanenze di beni siano iscritte al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

Per contro, il citato criterio si conforma invece a quello previsto al punto 10) del medesimo articolo 2426 del codice civile, in cui si prevede che il costo dei beni "fungibili" può essere calcolato col metodo

della media ponderata o con quelli: «primo entrato, primo uscito» o: «ultimo entrato, primo uscito» e stabilisce che se il valore così ottenuto differisce in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio, la differenza deve essere indicata, per categoria di beni, nella nota integrativa al bilancio.

In linea di principio, appare evidente che il canone di valutazione ivi indicato è rivolto a stabilire una logica "prudenziale" nella determinazione del valore economico delle rimanenze finali di esercizio per gli enti del S.S.N., le quali, come noto, se per un verso concorrono positivamente alla formazione del risultato economico dell'anno, evidenziano, per l'altro verso, anche un componente dell'attivo circolante dello Stato Patrimoniale.

E' chiaro che meccanismi e tecniche che comporterebbero sia la "sottovalutazione" delle medesime rimanenze che, più probabilmente, la "sopravvalutazione", possono indurre ad alterare la effettiva misura del risultato economico d'esercizio e a certificare un componente dell'attivo "sottostimato" rispetto al suo valore reale o, circostanza che è più grave, "sovrastimato", sopravvalutando parte essenziale del cd. capitale "circolante" corrente.

Quanto ai criteri per l'ammortamento economico delle immobilizzazioni (*lett. b*), il criterio stabilito dal dispositivo in esame prevede che esso sia effettuato per quote "costanti", secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'allegato n. 3, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo.

Sul punto, in linea di principio, considerato che tale criterio viene esteso, dal dispositivo in esame, alle immobilizzazioni sia materiali che immateriali, occorre segnalare che esso appare ispirato ad una logica di normalizzazione, nel tempo, dei valori da ammortizzare.

La circostanza appare invero non priva di rischi applicativi, in considerazione della deroga ivi espressa in relazione a quanto previsto all'articolo 2426 del codice civile, punto 2), in cui si stabilisce che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione sia limitata nel tempo, debba di norma deve essere sistematicamente ammortizzato, in ogni esercizio, in relazione con la residua possibilità di utilizzo.

E' chiaro, in proposito, che l'adozione del metodo delle cd. "quote costanti" per l'ammortamento appare suscettibile di determinare sopravvalutazioni o sottovalutazioni di costi per ammortamenti,

rispetto all'effettiva deplezione nella funzionalità di attrezzature e/o macchinari, piuttosto che di immobili, nella titolarità degli enti del S.S.N., da cui si determinano sensibili riflessi nella misurazione del risultato economico d'esercizio rispetto all'effettivo risultato che dovrebbe scaturire dai costi/ricavi correttamente attribuiti.

Venendo ai criteri di contabilizzazione dei contributi (*lett. c*), il dispositivo prevede anche che i medesimi, allorché abbiano natura in conto capitale e siano ricevuti dalle regioni, vengano rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione, prefigurandosi l'assimilazione del criterio di competenza economica a quello della competenza giuridica relativa all'anno di assegnazione. Si prevede, in proposito, che i contributi ricevuti siano iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, per l'ammontare complessivo deliberato, con contestuale rilevazione di un credito verso la regione, che verrà stornata via via con le quote in assegnazione.

Ivi sono stabiliti inoltre specifici metodi per la "sterilizzazione" degli ammortamenti a seguito della acquisizione dei contributi in ragione di rate e le modalità di contabilizzazione delle eventuali quote residue delle misure eccedenti il valore del cespite ammortizzato.

I criteri di contabilizzazione appaiono coerenti con le metodologie più diffuse nella pratica contabile dei bilanci d'impresa in relazione ad analoghe occorrenze<sup>36</sup>.

Quanto ai contributi destinati invece al ripiano delle perdite (*lett. d*), il dispositivo prevede che essi siano rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione, ivi stabilendosi la contabilizzazione, al momento dell'incasso del credito, mediante lo storno dall'apposita voce del patrimonio netto, a diretta riduzione della perdita, all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo».

Nel complesso, ad un primo esame, appare pienamente condivisibile la scelta di far transitare il ripiano delle perdite d'esercizio dal Patrimonio netto, piuttosto che valutarne la realizzazione in conto "sopravvenienze" dell'esercizio successivo a quello conclusosi in perdita, ivi rispondendosi ad una logica di piena valenza del criterio della competenza economica anche per le partite straordinarie del reddito.

---

<sup>36</sup> CNDC, Fondazione ARISTEIA, Documento n. 15, "La contabilizzazione dei contributi", 2003.



Venendo invece alla contabilizzazione delle quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale *standard (lett. e)*, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, il dispositivo prevede che queste siano accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo.

Anche in questo caso appare coerente il criterio di contabilizzazione con il rispetto della competenza economica annuale, evitandosi la alterazione delle risultanze economiche di esercizio che possano derivare da differenti canoni di attribuzione di valori riferibili invece ad altri esercizi finanziari.

Quanto invece al criterio di imputazione fra i proventi e gli oneri straordinari dell'esercizio (*lett. f*) delle plusvalenze, delle minusvalenze, nonché delle donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché delle sopravvenienze e delle insussistenze, sembra chiaro che tale canone di contabilizzazione sembra rivolto perlopiù a circoscrivere i fattori economici cd "eccezionali" da imputare legittimamente al risultato economico d'esercizio onde evitare alterazioni anomale della sua determinazione non imputabili a ordinari fattori gestionali.

Circa la valutazione dei rischi aziendali, in relazione anche alla verifica dell'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti (*lett. g*), il dispositivo sembra formulare un mero rinvio al collegio sindacale, in ordine alla valutazione dell'adeguatezza dei sistemi e dei criteri di valutazione adottati.

Si rammenta, al riguardo - in via di estrema semplificazione - che la natura di tali partite contabili, lungi dal porsi quali oneri "condizionati", contraddistinti da una certa alea di incertezza al verificarsi di accadimenti futuri e imprevedibili, sono piuttosto da correlare ad eventi futuri che, con ogni probabilità, dovranno invece verificarsi, ma di cui è incerto solo l'ammontare, in termini di oneri che si rifletteranno poi per l'ASL, ragion per cui si impone l'accantonamento di quote di risorse (cd. riserve di "provvisione").

La questione interessa i metodi e le tecniche di stima di perdite eventuali "future", in relazione a servizi che le ASL o Aziende Ospedaliere, sono comunque tenute a fornire, indipendentemente

dalla prevista individuazione, dalla normativa di settore, anche di una tariffa a carico dell'utente (*ticket*).

La circostanza è utile a richiamare l'attenzione, a titolo esemplificativo, sul grado di incertezza della solvibilità di parte dei crediti iscritti di norma in attivo dello Stato Patrimoniale delle ASL o Aziende Ospedaliere, per *ticket* da prestazioni in capo alle stesse, allorché il regime delle prestazioni risulti esser connesso, come è previsto in talune occorrenze (medicina d'"urgenza" e pronto soccorso), a diritti del cittadino inderogabili fissati dalla legge, indipendentemente dalla sua reale capacità economica di far poi fronte al pagamento del relativo *ticket*, nella misura prevista per le prestazioni sanitarie ricevute.

Passando all'esame delle modalità di contabilizzazione, contestuale, come credito e come passività, per finanziamenti ordinario del Servizio sanitario nazionale, connessi all'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale *standard* (*lett. h*), si condivide il criterio patrimoniale fissato dalla norma, di attribuzione della quota, al tempo stesso, in conto credito e debito, dal momento che l'ente del S.S.N. riceve tale quota in relazione ad un individuato *pattern* di servizi che esso dovrà poi fornire alla collettività servita.

Inoltre, va rilevato che in nulla innova la contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale ivi stabilita, attiva e passiva, dal momento che il dispositivo prevede che si continui a far riferimento alla matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale *standard* e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento, ciò che già oggi avviene.

Quanto infine alle *lettere i), j)*, ivi si recano norme specifiche circa le modalità di regolazione contabile unitaria del sistema sanitario regionale, ove sussista la gestione accentrata di cui all'articolo 19, comma 2, lettera b), punto i), indicandosi soggetti responsabili e modalità di riattribuzione delle quote non assegnate.

Norme vengono infine stabilite nell'eventualità che le singole regioni non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario (*lett. k*), prevedendosi che, in tal caso, provvedano le singole aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario

regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale *standard* e delle relative fonti di finanziamento.

È previsto, con apposita norma di chiusura, che comunque, nella gestione "decentrata" come in quella "accentrata" delle risorse, vada garantita sempre la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c).

Il dispositivo di cui alla *lettera l)* prevede infine espressamente l'accantonamento del corrispettivo rapportato al valore delle ferie maturate, e non godute, dai dipendenti delle stesse, che dovrà dar luogo ad accantonamento in coerenza con le specificità dei contratti del comparto.

Il tema rinvia alla questione dei fondi rischi e spese future già affrontato in relazione alla lettera g), imponendo, a ciascun ente del S.S.N., di fare una stima annuale degli oneri che incorreranno per effetto della monetizzazione delle ferie che non saranno state godute nei termini previsti dalla contrattazione collettiva.

### *Articolo 30*

#### *(Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN)*

L'articolo prevede che l'eventuale risultato positivo di esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'articolo 19 è portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi precedenti. L'eventuale eccedenza è accantonata a riserva ovvero, limitatamente agli enti di cui alle lettere b) punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19, è reso disponibile per il ripiano delle perdite del servizio sanitario regionale. Resta fermo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 6, dell'Intesa Stato-Regioni in materia sanitaria per il triennio 2010-2013, sancita nella riunione della conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano del 3 dicembre 2009.

**La relazione illustrativa** sottolinea che il presente articolo detta disposizioni relative alla destinazione del risultato di esercizio degli enti del SSN, salvaguardando il principio sancito dall'articolo 1, comma 6, del Patto per la Salute 2010-2012, in base al quale eventuali risparmi nella gestione del SSN effettuati dalle regioni rimangono nella disponibilità delle stesse.

Al riguardo, si osserva che il regime ivi previsto in ordine alla destinazione di eventuali avanzi di esercizio degli enti sanitari appare coerente con il nuovo quadro delineato con lo schema di decreto in materia di fabbisogni sanitari, mirando ad accrescere l'autonomia finanziaria regionale in ambito sanitario. In particolare, appare di rilievo la previsione che eventuali eccedenze di singoli enti sanitari, laddove non necessarie per coprire perdite pregresse, possano essere rese disponibili per il ripiano delle perdite del SSR nel suo complesso, potendo in tal modo contribuire a ridurre l'indebitamento nel settore sanitario.

### *Articolo 31*

#### *(Adozione del bilancio d'esercizio)*

Il comma 1 stabilisce che il bilancio di esercizio è adottato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui alla lettera b), punto i), del comma 2 dell'articolo 19, ed è corredato dalla relazione del collegio sindacale. Gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 provvedono, altresì, a trasmettere al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione il bilancio di esercizio e la relazione del collegio sindacale ai fini della predisposizione delle necessarie operazioni di consolidamento, di cui all'articolo 32.

Ai sensi del comma 2, entro la medesima data del 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, gli enti di cui alla lettera d) del comma 2 dell'articolo 19 devono trasmettere al Ministero della Salute il bilancio di esercizio corredato dalla relazione del collegio dei revisori.

La relazione illustrativa evidenzia che l'articolo in esame stabilisce la tempistica entro la quale la gestione sanitaria accentrata e gli enti sanitari integrati con il SSN, nonché gli IZS devono adottare il bilancio di esercizio.

Al riguardo, nulla da osservare, atteso che già sulla base della legislazione vigente il bilancio consuntivo di esercizio, che esprime la situazione annuale del patrimonio, dei costi e dei ricavi, deve essere approvato entro il 30 aprile dell'esercizio successivo a quello di riferimento. Per maggiori informazioni sui documenti di bilancio degli

enti sanitari si rinvia alle osservazioni formulate in relazione all'articolo 26.

## *Articolo 32*

### *(Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale)*

Il comma 1 prevede che la gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del SSR, di cui al comma 5, sia il bilancio d'esercizio consolidato del SSR, di cui al comma 7, redatti applicando le disposizioni del decreto legislativo n. 127 del 1991, fatto salvo quanto disposto dal presente titolo (comma 2).

Il comma 3 definisce l'area di consolidamento, che comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. Il patrimonio netto consolidato è determinato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, sono definite le modalità di sperimentazione riguardanti la previsione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda i soggetti controllati dagli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c).

Il comma 4 stabilisce che il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 25. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c) del presente titolo.

Il comma 5 dispone che la giunta regionale approva i bilanci preventivi economici annuali degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 e il bilancio preventivo economico annuale consolidato di cui al comma 4 entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui i bilanci economici preventivi si riferiscono. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.

Il comma 6 stabilisce il contenuto del bilancio d'esercizio consolidato, che si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 26. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio consolidato sono quelli prescritti per il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'articolo 19, comma 2, lettere b), punto i), e c). I modelli SP e CE di cui al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i., da inserire nella nota integrativa del bilancio d'esercizio consolidato, ed il modello LA di cui al decreto di cui al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i., da inserire nella relazione sulla gestione, sono quelli relativi al codice 999. La nota integrativa al bilancio consolidato deve in ogni

caso contenere: (a) il prospetto di cui all'articolo 22, comma 3, lettera c), che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; (b) un prospetto che, per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 presso altri soggetti, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta da ciascuna azienda del servizio sanitario regionale ed eventualmente dalla regione, valore attribuito nel bilancio consolidato e criterio di valutazione adottato; (c) un prospetto che, per ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta dalla regione.

Il comma 7 stabilisce che la giunta regionale approva i bilanci d'esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 entro il termine del 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.

Il comma 8, per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, attribuisce al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione la facoltà di stabilire specifici obblighi informativi a carico degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 e di prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli articoli 28 e 29.

**La relazione illustrativa** rappresenta che l'articolo 32 detta le disposizioni relative sia alle operazioni che al perimetro di consolidamento dei bilanci sanitari. Le prime devono avvenire secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 127 del 1991, salvo quanto diversamente disposto dal Titolo II del presente decreto legislativo. Le seconde riguardano solo la gestione sanitaria accentrata presso la regione e gli enti sanitari integrati con il SSN, con l'eccezione quindi degli IZS per la loro natura di istituti sovra regionali.

**Al riguardo**, si rileva che l'adozione di un bilancio consolidato, sia preventivo che d'esercizio, dei bilanci degli enti sanitari da parte della gestione sanitaria accentrata presso la regione costituisce un'importante innovazione del presente schema di decreto. La sua redazione secondo i criteri definiti dal decreto legislativo n. 127 del 1991, riguardante il bilancio consolidato d'impresa, s'inserisce anch'essa organicamente nell'ottica della contabilità economica adottata dagli enti sanitari. Pertanto, il bilancio consolidato deve essere redatto con chiarezza dal soggetto competente alla sua adozione e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico del complesso degli

enti consolidati. Il bilancio consolidato consente di comprendere la realtà reddituale, patrimoniale e finanziaria del complesso del sistema sanitario regionale inteso come entità diversa dai singoli enti che lo compongono, evidentemente depurandolo dei movimenti economici fra gli enti sanitari regionali e fra questi e la gestione sanitaria accentrata. Fra l'altro anche i bilanci del singolo ente sanitario acquista la sua precisa significatività solamente nel contesto del SSR nel suo complesso, anche se va detto che non si tratta di imprese legate fra loro da vincoli partecipativi, agenti come pluralità di soggetti giuridici e come un unico soggetto economico. Il perimetro di consolidamento comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'articolo 19 ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. La procedura approvativa e i documenti che compongono il bilancio consolidato non si discostano, *mutatis mutandis*, dalla procedura e i documenti che caratterizzano il bilancio ordinario del singolo ente (sia preventivo che d'esercizio), mentre per quanto riguarda i principi di redazione, i contenuti, le metodologie di consolidamento e i criteri di valutazione, si ritiene che operi il rinvio effettuato al decreto legislativo n. 127 del 1991.

Il bilancio consolidato, nella sua nota integrativa, deve poi riportare l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria, nonché un prospetto che contenga informazioni analitiche per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 o per ogni ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale.

Vengono poi fissati i termini per l'approvazione da parte della giunta regionale dei bilanci d'esercizio degli enti sanitari e dei bilanci consolidati, dei quali viene successivamente data idonea pubblicità tramite internet.

### *Articolo 33*

#### *(Tassonomia per gli enti in contabilità civilista)*

Il comma 1, al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, stabilisce che la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'articolo 19, lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge n. 196 del 2009.

Il comma 2 demanda al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 35, comma 2, la definizione dello schema di transcodifica delle voci dei modelli LA, CE ed SP di cui rispettivamente al decreto ministeriale 18 giugno 2004 e s.m.i. e al decreto ministeriale 13 novembre 2007 e s.m.i. necessarie per la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3. 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.

**La relazione illustrativa** ricorda che le disposizioni in esame mirano a garantire la richiesta tassonomia per gli enti sanitari che adottano la contabilità economico-patrimoniale per consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche e la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.

**Al riguardo**, si evidenzia innanzitutto che l'articolo affronta per gli enti sanitari la questione del passaggio dai dati di contabilità civilistica a quelli propri della contabilità finanziaria e, in generale, tipici della contabilità pubblica, nell'ottica del graduale passaggio al bilancio finanziario di sola cassa. Il dispositivo dell'articolo è nel suo complesso finalizzato a favorire l'allineamento dei dati contabili di bilanci redatti con criteri civilistici con quelli riconducibili alla classificazione economico-funzionale di contabilità pubblica, fornendo un prospetto di cassa idoneo a rappresentare i valori contabili emersi sulla base del bilancio d'impresa. Si rinvia all'analisi svolta in relazione all'articolo 17 per quanto concerne il rischio che si pervenga alla allegazione di dati di cassa parziali o di limitata significatività.

Al riguardo, si ricorda che la legge n. 196 del 2009 è stata modificata dalla legge n. 39 del 2011 in quanto rivive il bilancio di competenza e viene risistemata la delega sul passaggio al bilancio di



cassa: anche l'articolo 33 dovrebbe quindi essere modificato per tener conto del nuovo dato normativo.

### *Articolo 34*

#### *(Aggiornamento schemi tecnici)*

L'articolo, in funzione di eventuali emergenti fabbisogni informativi, anche in conseguenza dell'attività di monitoraggio dei conti sanitari e dell'erogazione dei livelli di assistenza, ovvero di aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza, nonché della definizione del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 35, comma 2, stabilisce che i relativi necessari aggiornamenti degli schemi allegati al presente decreto legislativo, di cui agli articoli 26 e 32 nonché la tabella di cui all'articolo 29, comma 1, lettera b) sono effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

La relazione illustrativa sottolinea che il presente articolo stabilisce che i necessari aggiornamenti degli schemi tecnici allegati al presente decreto legislativo, di cui agli articoli 26 e 32, nonché la tabella di cui all'articolo 29, comma 1, lettera b) ed il Piano dei conti integrato di cui all'articolo 35, comma 2, siano effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

Al riguardo, nulla da osservare.

### TITOLO III

## DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE

#### *Articolo 35*

#### *(Sperimentazione)*

Il comma 1 prevede, a decorrere dall'anno 2012 e per un biennio, una sperimentazione finalizzata a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente schema di decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, nonché ad individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche da introdurre. In particolare, la sperimentazione verterà sull'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa e sulla classificazione per missioni e programmi.

Il comma 2, in previsione della sperimentazione, affida ad un DPCM, da predisporre entro 90 giorni dall'emanazione del presente decreto, la definizione delle modalità della sperimentazione, dei principi contabili generali, del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto, della codifica della transazione elementare, degli schemi di bilancio, dei criteri di individuazione dei programmi sottostanti le missioni, delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, delle modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi e delle eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione. Per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. Per le regioni, sempre in via sperimentale, è data la facoltà di individuare apposite missioni anche a carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuite e nel rispetto del principio di omogeneità di classificazione delle spese.

Il comma 3 demanda ad un DPCM, da predisporre entro 120 giorni dall'emanazione del presente decreto, l'individuazione delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione.

Il comma 4, in considerazione degli esiti derivanti dalla sperimentazione, attribuisce ai decreti legislativi da emanare ai sensi dell'articolo 2, comma 7 della legge n. 42 del 2009, la definizione dei principi contabili applicati, del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e di ciascun comparto, della codifica della transazione elementare, degli schemi di bilancio, dei criteri di individuazione dei programmi sottostanti le missioni, delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, delle modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi e delle eventuali modifiche e integrazioni al presente decreto.

Il comma 5 stabilisce che il DPCM indicato al comma 2 individui altresì un sistema premiante, senza oneri per la finanza pubblica, a favore delle amministrazioni pubbliche che partecipano alla sperimentazione.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** ribadisce, a decorrere dall'anno 2012, una fase di sperimentazione della durata di due esercizi finanziari volta a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia. Le modalità di sperimentazione sono definite con apposito DPCM prevedendo la possibilità di sistemi di contabilità e di schemi di bilancio semplificati per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Con successivo DPCM sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Sulla base degli esiti della sperimentazione, verranno emanati i successivi decreti legislativi correttivi per la definizione dei principi contabili applicati, del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto, della codifica della transazione elementare, degli schemi di bilancio, dei criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici.

**Al riguardo**, si rileva che la fase di sperimentazione risulta determinante ai fini della definitiva individuazione del nuovo sistema contabile e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali. Infatti, a seguito di tale fase e in relazione ai suoi esiti, saranno emanati i decreti che disciplineranno in dettaglio l'attuazione del processo di armonizzazione. In particolare, dovranno essere disciplinati i seguenti aspetti non regolamentati dal presente schema di decreto:

- definizione dei principi contabili applicati;
- definizione del livello minimo di articolazione del piano conti integrato;
- definizione del piano dei conti integrato di ciascun comparto;
- codifica della transazione elementare;
- definizione degli schemi di bilancio;
- definizione dei criteri per l'individuazione dei programmi sottostanti le missioni;

- individuazione delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici.

La norma si limita a dettare i tempi per l'avvio del processo di armonizzazione contabile e demanda a due DPCM l'individuazione sia delle modalità della sperimentazione e degli aspetti non regolamentati dal provvedimento, sia delle amministrazioni coinvolte.

Allo stato attuale quindi, oltre alla durata della fase sperimentale, non è dato conoscere né le modalità di svolgimento della stessa, né il numero degli enti coinvolti. L'assenza di informazioni quindi non consente di rilevare eventuali aspetti onerosi connessi allo svolgimento di tale fase. Risulta però verosimile che la sperimentazione dovrà comunque dare luogo ad una serie di attività e coinvolgere una serie di istituzioni per le quali sembra vadano individuate delle apposite risorse finanziarie, strumentali e umane. Inoltre, si rileva che, pur in presenza di una apposita clausola d'invarianza d'oneri, non è chiaro a valere su quale risorse gli enti coinvolti nella fase sperimentale saranno beneficiati di un sistema premiante.

Su tali punti appare necessario un chiarimento da parte del Governo.

Con riferimento alla possibilità delle regioni nella fase sperimentale di individuare apposite missioni anche a carattere strumentale se ne evidenzia la peculiarità e l'innovazione rispetto a quanto previsto nell'ordinamento contabile. Sul punto in particolare andrebbe chiarita la compatibilità di tale tipologie di missione con quelle considerate finora nel bilancio dello Stato ed ora estese anche ai bilanci degli enti territoriali e definite come le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica. Le missioni fino ad ora sono state intese come un insieme di risorse (finanziarie, umane e strumentali) disponibili per una specifica funzione. La loro individuazione ha condotto ad una nuova impostazione del bilancio e portato ad una rivisitazione delle tabelle e della rappresentazione dei dati contabili, sia nella parte decisionale che in quella gestionale del bilancio medesimo. In conclusione andrebbero chiarite le conseguenze derivanti dall'istituzione delle missioni a carattere strumentale e, in

particolare, se le stesse, possano condurre ad una nuova impostazione del bilancio e della rappresentazione contabile<sup>37</sup>.

Si fa presente comunque che prevedere missioni orizzontali si pone in contrasto, oltre che con la struttura del bilancio dello Stato, con lo stesso concetto di missione e con quello correlato di *input*, in quanto non si sarebbe più in grado di raffigurare i costi dell'operatore pubblico per fornire determinati servizi in termini di obiettivi di spesa. Oltretutto, l'art. 16 del presente schema di decreto prevede che si possano adottare variazioni delle missioni proprio per riflettere diverse assegnazioni di personale, con ciò ribadendo il principio per cui la missione deve esprimere l'ammontare di risorse a disposizione per le finalità indicate, ivi compresi i costi di funzionamento e di personale. In caso di missioni "orizzontali", si confermerebbe infine un elemento di disarmonia con il bilancio dello Stato, laddove lo scopo della delega è invece la coerenza tra i vari sistemi contabili.

### *Articolo 35-bis*

#### *(Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano)*

La norma prevede l'adeguamento degli ordinamenti contabili delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, laddove la finanza locale rientri nelle loro competenze, ai principi di cui al presente decreto, ai sensi dei propri statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione.

**La RT** non considera nello specifico la norma.

**La relazione illustrativa** afferma che la decorrenza e le modalità di applicazione dei principi del presente provvedimento nei confronti delle autonomie speciali e degli enti locali ubicati nel territorio delle medesime sono stabilite in conformità con i relativi statuti, con le procedure di cui all'articolo 27 della legge n. 42 del 2009.

---

<sup>37</sup> La Corte dei Conti segnala nella citata audizione la necessità di sopprimere la possibilità al comma 2 di una sperimentazione "anche in deroga alle vigenti discipline contabili".

Al riguardo si segnala che quanto indicato nella relazione illustrativa non si riferisce all'ultima versione dello schema di decreto in esame ma ad una versione precedente.

### *Articolo 36*

#### *(Disposizioni finali ed entrata in vigore)*

L'articolo prevede l'entrata in vigore delle presenti disposizioni a decorrere dall'anno 2014 ad eccezione del titolo II relativo alla disciplina degli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria, le cui disposizioni si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente schema di decreto e dell'articolo 35 che si applica a decorrere dal 1° gennaio 2012. Inoltre, sono confermate le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 502 del 1992, in materia di patrimonio e contabilità delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere, se non diversamente disposto dal menzionato titolo II del presente schema di decreto.

La RT non considera nello specifico la norma.

La relazione illustrativa conferma quanto indicato nella norma.

Al riguardo, nulla da osservare.

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